

ŞENTÜRK
Hukuk Bürosu

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARAR
İNCELEME
GLANTZ v FİNLANDİYA KARARI ve TÜRK
HUKUKUNA YANSIMALARI

Ege ŞENTÜRK

Avukat

Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi

ege@senturkhh.com | www.senturkhh.com

İZMİR

22.06.2023

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	ii
I. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ’NİN GLANTZ v FİNLANDİYA KARARI	4
A. OLAYIN ÖZETİ	4
B. OLAYA UYGULANAN ÜLKE MEVZUATI	5
C. MAHKEMENİN HUKUKİ DEĞERLENDİRMESİ	7
1. Sözleşmenin 7 No’lu Protokolünün 4. Maddesi: “Ne Bis İn İdem”	7
2. Sözleşmenin 6. Maddesi: “Adil Yargılanma Hakkı”	16
3. Sözleşmenin 7. Maddesi: “Cezaların Kanuniliği”	17
II. KARARA KONU OLAYIN TÜRK HUKUKUNDA KARŞILIĞI ve ETKİSİ	17
A. TÜRK VERGİ ve VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ KABAHAATİ – VERGİ SUÇU AYRIMI	17
B. VERGİ KABAHAAT ve SUÇLARINDA YAPTIRIM UYGULAMA SÜRECİ	20
C. AİHM KARARININ TÜRK YARGISI KARARLARI AÇISINDAN YANSIMALARI	22
III. SONUÇ	30
KAYNAKÇA	33

KISALTMALAR

AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
C:	Cilt
CD	Ceza Dairesi
CGK	Ceza Genel Kurulu
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
D.	Daire
Dan.	Danıştay
DEÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi
HÜHFD	Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İBK	İçtihatları Birleştirme Kurulu
İDDK	İdari Dava Daireleri Kurulu
KK	Kabahatler Kanunu
P7 md. 4	7 No'lu Protokolün 4. maddesi
s.	Sayfa
ss:	Sayfa Sayısı
S:	Sayı
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
TCK	Türk Ceza Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Y:	Yıl
Yar.	Yargıtay
YÜHFD	Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARAR İNCELEME
GLANTZ v FİNLANDİYA KARARI ve TÜRK HUKUKUNA YANSIMALARI
EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS REVIEW OF DECISION
GLANTZ v FINLAND JUDGMENT AND ITS REFLECTIONS TO TURKISH LAW

ÖZET

Aynı failin aynı fiilden dolayı bir devlette bir kez soruşturulması, yargılanması ve cezalandırılması olarak tanımlanabilecek “*ne bis in idem*” ilkesi AİHS’de başlangıçta düzenlenmemiş, Ek Protokol ile kabul edilmiştir. AİHM’nin vergiye ilişkin idari yaptırımların suç ve ceza kapsamında ele alınması konusunda zaman içinde genişletici değerlendirmeleri gündeme gelmiş, tazminat niteliği aşan yaptırımlar ceza olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Bu çerçevede hem idari yaptırımlar hem de ceza yargılaması nedeniyle yaşanan paralel süreçler, söz konusu ilkeye dayalı olarak iddiaları gündeme getirmiştir. İncelediğimiz AİHM kararı bu çerçevede ele alınmış, karardan sonra Anayasa Mahkememizin de vermiş olduğu bir iptal kararı da incelemeye dahil edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Adil yargılanma, vergi kaçakçılık suçları, vergi kabahatleri, ne bis in idem, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi.

ABSTRACT

The principle of “*ne bis in idem*”, which can be defined as the investigation, trial and punishment of the same perpetrator once in a state for the same act, was not initially regulated in the ECHR, but was accepted with the Additional Protocol. Over time, the ECtHR’s broader evaluations regarding the handling of tax-related administrative sanctions within the scope of crime and punishment have come to the fore, and sanctions that exceed compensation have begun to be accepted as punishments. In this context, parallel processes due to both administrative sanctions and criminal proceedings have brought forward allegations based on the aforementioned principle. The decision of the ECtHR, which we examined, was handled within this framework, and an annulment decision made by our Constitutional Court after the decision was also included in the review.

Keywords: Fair trial, tax evasion crimes, tax misdemeanors, ne bis in idem, European Convention on Human Rights.

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARAR İNCELEME

GLANTZ v FİNLANDİYA (20 Mayıs 2014 - Başvuru no. 37394/11) KARARI ve TÜRK HUKUKUNA YANSIMALARI

I. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NİN GLANTZ v FİNLANDİYA KARARI

A. OLAYIN ÖZETİ

Avukatlık yapan başvuru nezdinde 2006 yılında vergi incelemesi yapılmış ve 2000-2004 yılları arasında şirketin (kayıt dışı) örtülü kar elde ettiği gerekçesi ile hakkında işlem yapılmıştır. Yapılan işlemler, “*vergi davası*” ve “*ceza davası*” şeklinde iki ayrı davaya konu olmuştur.

Vergi davası, kayıt dışı bırakılarak vergilenmeyen ‘örtülü kar’ nedeniyle yapılan işlemlerle ilgilidir. Başvuru bu işleme önce yerel *Vergi Düzeltme Komitesi* nezdinde itiraz etmiş, itiraz mercii, başvuru vergi idaresine eksik bilgi vererek eksik vergilendirme yaptığı ve bu nedenle kendisine yüklenen ek verginin yüksek olmadığı gerekçesiyle itirazı reddetmiştir. Söz konusu karara karşı başvuru *İdari Mahkemeye* temyiz başvurusu yapmış, reddi üzerine de *Yüksek İdari Mahkemeye* temyiz başvurusunda bulunmuş ve bu aşamalarda başvuruları aynı gerekçelerle reddedilmiştir.

Ceza davası, *Savcılığın*, başvuru aleyhine, yolsuzluk ve gelirin eksik beyan edilmesi nedeniyle nitelikli vergi kaçakçılığı suçlamalarında bulunması ile ilgilidir. *Bölge Mahkemesi*, başvuru, yolsuzluk ve nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarından suçlu bulunmuş ve başvuru hem hapis cezasına ve hem de vergi idaresine faiziyle birlikte ödeme yapmaya mahkum etmiştir.

Başvuru *Temyiz Mahkemesine* temyiz başvurusunda bulunmuş ve hakkındaki suçlamaların reddi yanında ek olarak yolsuzluk suçlamalarından birinin zamanaşımına uğradığını iddia etmiş, mahkeme tazminata dair hüküm kısmını onarken yolsuzluk suçlarından birinin zamanaşımına uğramadığını tespit etmiştir.

Temyiz Mahkemesi, bireysel vergilendirme işlemlerindeki nitelikli vergi dolandırıcılığına ilişkin olarak, yapılan ek vergilendirme işlemlerine karşı başvuru tarafından açılan vergi davasının 11.01.2010 tarihinde kesinleştiğini; ceza davasına konu suçlamaların ise 20.08.2009

tarihinde, yani vergi davası kesinleşmeden isnat edildiği için nitelikli vergi kaçakçılığına ilişkin suçlamanın incelenmesine yönelik herhangi bir engelin olmadığını kabul etmiştir.

Başvuran, hakkındaki suçlamaların reddedilmesi istemiyle *Temyiz Mahkemesine* başvurmuş; i) adil şekilde yargılanmadığını ve yolsuzluk suçlamaları açısından – hakkındaki suçlamalar dışında başka bir suçlamadan ötürü mahkûm edildiğini, mahkûmiyetinin Ceza Kanununun yanlış hükmüne dayandırıldığı gerekçesiyle – yasallık ilkesinin ihlal edildiğini, ii) ayrıca suçlamalardan birinin zaman aşımına uğradığını, iii) vergi kaçakçılığı suçlamalarına ilişkin olarak ise, bireysel vergilendirme işleminden ötürü nitelikli vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm edildiğinde aynı suçtan iki kez yargılama yapılmaması ilkesinin ihlal edildiğini iddia etmiştir.

Başvurucunun bu iddiaları kabul görmemiştir. Kararda ‘olağanüstü yargılama işlemleri’ ve ‘Adalet Bakanına yapılan şikayetler’ başlıkları altında yer verilen başvurular da reddedilmiş durumdadır.

Önemi nedeniyle vergi kaçakçılığı suçundan iki kez yargılama yapıldığı iddiasının, i) bireysel vergi kapsamında eksik beyan edilen gelir ve ii) şirketin temsilcisi olarak nitelikli vergi kaçakçılığı ve defter tutma suçuna dair mahkumiyetin ‘aynı fiil’ ile ilgili olduğu hususuna dayandığını ifade etmek isteriz.

Buna göre çalışmamızın temel zeminini; başvuranın avukat olarak bireysel değil temsilcisi olduğu bir avukatlık şirketi üzerinden yürüttüğünü, iddia edilen vergi kaçakçılığı suçunun şirket nezdinde gerçekleştiği, bunun sonuçlarının hem şirket hem de buradan vergilenmemiş ‘örtülü’ kar elde eden birey nezdinde oluştuğu, başvuranın da bu suça münhasır olarak aynı fiil nedeniyle hem şirket temsilcisi olarak hem de bireysel vergi yükümlüsü olarak iki kez yargılanıp aynı suçtan mahkum edildiğini iddia ettiğini tespit etmekteyiz. Bu çerçevede başvurucunun diğer iddiaları hakkında ilerleyen bölümlerde tarafımızca ayrıntılara girilmeyecek, konu bu çerçeve ile sınırlı incelenecektir.

B. OLAYA UYGULANAN ÜLKE MEVZUATI

Mahkeme, mevzuat olarak *Vergi Değerlendirme Usul Kanunu* ve *Ceza Kanunu* yanı sıra *yüksek mahkeme içtihatlarını* dikkate almıştır.

Vergi Değerlendirme Usul Kanunu, kişinin vergi beyanında bulunmaması veya vergi idaresine eksik, yanıltıcı veya yanlış bilgi vermesi nedeniyle eksik vergilendirme yapılması

durumunda, vergi mükellefinin ek vergi ve kararda 'sürşarj' olarak nitelense de bir mali yaptırımla birlikte ödenmeyen vergileri ödemesine hükmedileceğini düzenlemektedir.

Ceza Kanunu, vergi kaçakçılığı suçunu ayrıntılı olarak düzenlemekte, bu suçu işleyenlerin para cezası veya iki yıla kadar (nitelikli halinde dört aydan dört yıla kadar) hapis cezası ile cezalandırılacağını düzenlemektedir.

Yüksek Mahkeme İçtihatları, vergi (mali) cezaları ve nitelikli vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak daha önce bir dava nedeniyle, vergi cezalarının uygulandığı vergi davasındaki nihai kararın aynı hususta bir cezai suç isnadını engelleyeceği şeklinde ortaya çıkmıştır. Ancak bu içtihat, engelleyici etkinin idari davalardan ceza davalarına veya tam tersi geçişlerde derdest olan davalar açısından uygun olmayacağı şeklinde bir zemine dayalıdır. Özetle, bu içtihada göre bir vergi veya ceza davasının diğerine etkisi, ancak bunlardan birinde nihai karar olması ile sınırlı olacaktır.

Bu içtihat, sonraki yıllarda bir dava nedeniyle, vergi cezası kararının, karara karşı olağan temyize gitme süresi sona ermeden önce bile nihai olarak kabul edilebileceği şeklinde yumuşatılmıştır. Ancak bu içtihat bir yandan da vergi mükellefinin vergileri ve vergi cezalarını ödemek için nasıl hareket ettiği, bunları hangi ölçüde ödediği ve ceza yargılamalarının hangi aşamasında ödemelerin yapıldığına ilişkin hususların da değerlendirilmesi gerektiğini dayanak almaktadır.

En yeni içtihatlardan birinde ise önceki yorum değiştirilmiş ve vergi kaçakçılığına ilişkin yasal işlemlerin, aynı hususta vergi cezalarının ödenmesini veya ödenmemesini öngören bir karar veya vergi idaresinin karar verme yetkilerini kullanması söz konusu ise aynı olay temelinde vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle cezai işlem başlatılamayacağı sonucuna varılmıştır. Bir başka ifade ile içtihat, ilk davanın önleyici etkisinin i) vergi cezası işlemlerinin derdest olduğu, ii) vergi cezasının ödenmesine karar verildiği veya iii) bu vergi cezası kararının kesinliği seçeneklerinden ikinci seçeneğin en çok hukuka uygun olduğunu tespit etmiştir.

Yasal Değişiklikler kapsamında ise, başvuru davalara konu olaydan sonraki zamanda vergi idaresine, vergiye ilişkin karar verirken vergi cezaları uygulama veya konuyu adli makamlara bildirme hususunda yetki tanınmasına, bildirmemişlerse, ayrı bir işlemle vergi cezası kesebilmelerine, bu durumda yeni veya henüz ortaya çıkmış olaylara ilişkin delil elde

etmedikleri sürece¹, durumu adli makamlara bildiremeyecekleri; eğer bir kere adli makamlara bildirim yapılmışsa bu kez vergi idaresinin ceza kesemeyeceği yolunda bir kanun değişikliği yapılmıştır. Ancak her ne kadar söz konusu kanunun amacı, vergi veya gümrük vergisi meselelerinin ‘sadece tek bir davada ele alınması ve muhtemel olarak cezaya tabi tutulması’ olarak ortaya konulmuşsa da kanunda geçmişe yürüme konusunda bir düzenleme yapılmamıştır.

C. MAHKEMENİN HUKUKİ DEĞERLENDİRMESİ

1. Sözleşmenin 7 No’lu Protokolünün 4. Maddesi: “Ne Bis İn İdem”

Başvuran, nitelikli vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm edildiği için “*aynı suçtan*” iki kez yargılanmama ilkesinin ihlal edilmesinden şikayetçi olmuştur. Burada ‘iki kez yargılanma’ ile kastedilen davalardan ilki “*vergi davası*” olup, sonucunda vergi cezalarının yüklenmesi ve aynı olaylar nedeniyle hakkında ayrıca açılmış ikinci bir “*ceza davasında*” ise mahkumiyet kararı verilmiş olmasıdır. Vergi davası, 11.01.2010 tarihinde kesinleşirken; ceza davası ise 18.05.2011 tarihinde kesinleşmiştir. Yani, ceza davası görülmeye devam ederken vergi davası, kararın kesinleşmesi ile sonuçlanmış durumdadır.

Vergi davasının konusu vergi ve buna dair parasal / mali bir vergi cezası iken, ceza davasının konusu ise hem parasal bir tazminat hem de hürriyeti bağlayıcı ceza ile ilişkilidir. Bu anlamda her iki davada hükmedilen yaptırımların ‘cezai’ karakteri ele alınmalıdır². Çünkü, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne gelen başvuruda ilk kararın ‘nihai’ olduğunu saptarsa, ardından 7 No’lu Protokolün 4. Maddesi açısından bu kararın ‘cezai’ nitelikte olup olmadığını inceleyecektir³. Bu incelemede sırasıyla, Sözleşmenin 6⁴ ve 7. maddelerinde bulunan, birbirleriyle ilişkili “*suç isnadı*” ve “*ceza*” kelimeleri ile ilgili genel ilkelere bakılacak, suçun

¹ Yapılan yasal değişiklik ile “*yeni delil elde edilmesi*”nin kuralın dışında bırakılması esasen P7 md. 4 ile de uyumludur. Zira, maddede belirtildiği gibi sonradan olayın yeni deliller ve benzeri şeylerle daha değişik bir boyut kazanması nedeniyle yapılan yargılamalar Sözleşmeye aykırı kabul edilmemektedir. Bkz. Bozkurt, Enver/Kanat, Selim/Bektaş, Sezercan, Uluslararası İnsan Hakları Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 266.

² Storbraten v Norveç, No:31982/96.

³ Harris, D.J./O’Boyle, M./Bates, E.P./Buckley, C.M., Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku, Türkçe 1. Baskı, (Çeviri: Bingöllü Kılıcı, Mehveş/Karan, Ulaş), Avrupa Konseyi, 2013, s. 779.

⁴ “*Ne bis in idem ilkesi*” Sözleşme de değil P7 ile düzenlenmiştir. Ancak Mahkeme’nin P7 öncesinde, 6. maddeyi “*aynı devlette bir kişinin aynı suçtan iki defa yargılanıp ceza alamayacağını*” kapsar şekilde yorumladığı izlenimi veren kabul edilebilirlik kararları söz konusudur. Örneğin, X v Hollanda, No:9433/81, S v Almanya, No:8945/80 gibi. Ancak, yargılama hukukunun genel olarak tanınan bir ilkesi olmasına karşın, P7’yi hukuk sistemine bilinçli olarak sokmak istememiş bir ülkeyi, bu ilkeyi Sözleşmenin 6. maddesi kapsamında görerek bağlı kılmanın doğru olmadığı yolunda görüşler de vardır. Tartışmaya yönelik olarak Bkz. Inceoğlu, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s.338.

ve tedbirin ulusal hukuktaki sınıflandırması ve niteliği; tedbirin amacı, içerik ve ağırlık derecesi ile bir suçtan dolayı mahkum edilmenin ardından öngörülüp öngörülmediği; önleme karar verilmesinde ve uygulanmasında başvuru usuller gibi etkenler dikkate alınacaktır⁵.

Mahkemeye göre, “suç isnadı” kavramı özerk olup, Sözleşmenin bütünlüğü (anlamı) içinde düşünülmeli ve biçimsel değil, öz itibarıyla ele alınmalıdır. *Suçlama*, kişiye yetkili makam tarafından bir suç işlediği iddiasının resmen bildirilmesi olarak tanımlanabilir. Bu konuda şüphelinin durumunun temelde etkilenip etkilenmediğinin göz önünde bulundurulması gerekir⁶.

Eğer yaptırımın amacı caydırıcı ve cezalandırıcı ise *ceza* kapsamında değerlendirilir⁷. AİHS md. 7 anlamında, cezaya benzeyen el koyma, para cezası ödenmediğinde onun yerine çektirilen özgürlüğü bağlayıcı ceza, temelinde güvenlik tedbiri niteliği taşıyan bir yaptırım da ceza olarak değerlendirilecektir⁸. Nitekim Mahkeme’nin bu olaya konu karardan önce, 2009 yılında verdiği bir başka kararında⁹; hem adli para cezasına hem de vergi cezasına mahkum edilen başvurucuya uygulanan her iki müeyyidenin de cezai yaptırım olduğu; ikinci yaptırımın da ilk işlemde güdülen amaç üzerine bina edildiğinden, mükerrer yargılama ve cezalandırmanın söz konusu olduğunu belirterek, P7 md. 4’ün ihlal edildiğine karar verilmiştir¹⁰.

Diğer yandan, maddenin amacı, bir kişiyi beraat ettiren bir “*nihai karar*” ile sonuçlanmış ceza yargılamasının yenilenmesinin yasaklanması olduğundan, bu hüküm yeni bir yargılama başlanmadan uygulanmayacaktır. Dolayısıyla madde iki kere cezalandırılmama hakkı yanında iki kere yargılanmama hakkını da içermektedir¹¹. Bu açıdan, başvurucunun ikinci yargılama sonucu beraat mi ettiğinin, yoksa mahkum mu edildiğini bir önemi bulunmamaktadır¹².

İncelediğimiz kararda, başvurucu vergi davasına dair kararın kesinleştiğini beyan ettiği halde ceza davası görülmeye devam etmiş, başvurucu vergi davasında esas alınan aynı gelirin beyan edilmemesinden ötürü ikinci kez mahkum edilmiştir. Aslında Hükümet de vergi

⁵ Harris/O’Boyle/Bates/Buckley, s. 779.

⁶ Bkz. Deweer v Belçika, No:6903/75. Karardan aktaran: Akıncı, Müslüm, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 33.

⁷ Buna Öztürk v Almanya, No:8544/79 örnek gösterilebilir. Diğer yandan, engelleyici türdeki bir idari önlem ise (geçici olarak ehliyet el koyma gibi) cezai nitelikte değerlendirilmemektedir. Bu duruma örnek olarak Escoubet v Belçika, No:26780/95 ve Blokker v Hollanda, No:45282/99 kararları örnek gösterilebilir.

⁸ Bergmann v Almanya, No:23279/14 karara atfen Tezcan, Durmuş/Erdem, Mustafa Ruhan/Sancakdar, Oğuz/Önok, Rifat Murat, İnsan Hakları El Kitabı, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 389.

⁹ Ruosalainen v Finlandiya, No:13079/03.

¹⁰ Beyribey, Kurtuluş, “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi*”, Danıştay Dergisi, Y:2016, S:141, ss:41-66, s.57.

¹¹ Franz Fischer v Avusturya, No: 37950/97 ve Sergey Zolotukhin v Rusya, No:14939/03.

¹² Tezcan/ Erdem/ Sancakdar/ Önok, s. 774.

cezalarına ilişkin olarak yürütülen idari davanın, ceza hukuku kapsamına ve dolayısıyla aynı suçtan iki kez yargılanmama ilkesi kapsamına girdiğini ve ayrıca ikinci suçun, ilk suç ile aynı olaylara dayandığını kabul etmekte ise de vergi cezalarına ilişkin ilk davanın, nitelikli vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ikinci dava yani ceza davası devam ederken henüz kesinleşmediğini savunmaktadır. Hükümetin bu savunması, davalar eş zamanlı olarak görülmekte olduğu için, aynı suçtan iki kez yargılanmama ilkesinin uygulanabilirliği için belirlenmiş olan kesin hüküm kriterini karşılamadığı gerekçesi ile Mahkeme tarafından kabul görmemiştir.

Yine Hükümet, derdest davaların söz konusu olduğu hallerde “*ne bis in idem*” ilkesinin uygulanamayacağını ve bunun için kesin hükme bağlanmış bir davanın varlığının gerektiğini, Mahkemenin derdest davalarda bu ilkeyi uyguladığı bir karar¹³ söz konusu ise de bunun münferit bir istisna olduğunu; kaldı ki o karara konu başvuruda aynı olaya ilişkin her ikisi de ceza davası olarak nitelendirilebilecek davalar varken bu başvuruya konu olayda birisi ceza diğeri vergi davası olmak üzere iki ayrı davanın var olduğunu öne sürmüştür. Ancak Hükümetin bu iddiası, yukarıda “*yasal değişiklikler*” başlığında ele aldığımız üzere kanun değişikliği sonrasında oluşan durum ile çelişmekte olup, Hükümet bu başvuruya konu olayın kanun değişikliği öncesinde yaşandığı gerekçesiyle çelişki olmadığını savunmaktadır.

AİHM, öncelikle “*ilk yaptırımın mahiyeti gereği cezai nitelikte olup olmadığı hakkında*” bir değerlendirme yapmıştır. Çünkü yukarıda açıklandığı üzere “*ulusal hukuk uyarınca usulün yasal niteliği*” tek başına yeterli bir kıstas olmayıp, P7 md. 4 açısından ilk kararın ‘cezai’ nitelikte olup olmadığı incelenmek durumundadır. Esasen Mahkeme P7 md. 4’te geçen “*ceza yargılaması*” kavramını, Sözleşmenin sırasıyla 6 ve 7 maddelerinde yer alan “*suçlama*” ve “*ceza*” kelimelerine ilişkin genel ilkeler ışığında yorumlamaktadır¹⁴. AİHM’nin yerleşik içtihadı, “*cezai suçlamanın*” olup olmadığının belirlenmesinde dikkate alınmak üzere “*Engel kıstasları*”¹⁵ olarak bilinen şu üç kıstasa dayanmaktadır¹⁶: i) Ulusal hukuk kapsamında suçun kanuni anlamda sınıflandırılması, ii) suçun asıl mahiyeti, iii) ilgili kişinin maruz kalması olası cezanın ağırlık derecesidir. Bu üç kıstastan iki ve üçüncü kıstaslar, birbirinin alternatifi olup, birlikte uygulanmaları gerekli değilse de her kıstasın ayrı analizinin cezai suçlamanın var olup olmadığı hakkında net bir sonuç vermediği durumlarda bunlar birlikte kullanılabilir¹⁷.

¹³ Tomasović v Hırvatistan, No:53785/09.

¹⁴ Haarvig v Norveç, No:11187/05; Rosenquist v İsveç, No:60619/00.

¹⁵ Engel ve Diğerleri v Hollanda, Seri:A, No:22.

¹⁶ Engel kıstasları (veya kriterleri) için Bkz. İnceoğlu, s. 85 vd.

¹⁷ Jussila v Finlandiya, No:73053/01; Ezeh ve Connors v Birleşik Krallık, No:39665/98 ve 40086/98.

Esas olarak Engel v Hollanda kararında belirlenen bu üç kıstastan ilki olan -yaptırımın iç hukuktaki sınıflandırılması- (suç olarak tanımlanıp tanımlanmadığı), yaptırım iç hukukta suç olarak sınıflanmışsa zaten ayrıca bir değerlendirmeye gerek kalmayacağından önem arz etmemektedir. Ancak aksi halde ise değerlendirme ilk kıstas dikkate alınmadan ikinci ve üçüncü kıstaslara göre yapılacaktır¹⁸.

Mahkeme, ikinci kıstasta yer alan, ‘suçun niteliği’ veya ‘suçun asıl mahiyeti’ kavramını Öztürk v Almanya, No:8544/79 kararında daha açık bir biçimde yorumlayarak, tazmine değil cezalandırma veya caydırıcılığa yönelik yaptırımların cezai nitelikte olduğu sonucuna ulaşmıştır¹⁹. Diğer yandan, Mahkemenin bu karardan sonra, 1994’te verdiği Bendenoun v Fransa, No:12547/86 kararı ile vergi cezaları özelinde aynı kıstaslar uygulanır hale gelmiş ve bu karar vergi cezaları özelindeki ilk karar olması yanında, aynı zamanda ilgili yaptırımın tazminat değil cezalandırma ve caydırma amacı taşıması halinde de cezai nitelikte olduğu sonucuna varılması nedeniyle farklılık göstermiştir²⁰.

Ancak Mahkeme Jussila v Finlandiya, No:73053/01 kararında, Engel ve Diğerleri v Hollanda, Seri:A, No:22 kararından ayrılarak vergi kabahatlerine uygulanan idari para cezalarının vergi ödevlilerine genel olarak uygulanan genel nitelikli kanunlardan kaynaklandığı, amacı caydırma ve cezalandırma olan norma dayanarak verildiği değerlendirmeleri sonrasında idari para cezasının miktarının düşük olmasının uyumsuzluğu suç isnadı kapsamında çıkartmadığını kabul etmektedir²¹. Mahkeme ayrıca başka bir kararında²², belirlenen kıstasları topluca uygulamış, kayba uğratılan verginin katları olarak uygulanan para cezalarında, üst bir sınır olmaması nedeniyle çok büyük miktarlara ulaşma olasılığının bulunmasını, cezanın ağırlığı için yeterli görmüş, para cezalarının ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrilmiyor olmasını da cezanın niteliğini etkileyecek bir faktör olarak değerlendirmemiştir²³.

¹⁸ Bahçeci, Barış, “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında <Ne Bis In Idem>”, AÜHFD, Y:2018, C:67, S:2, ss:253-278, s. 256.

¹⁹ Bahçeci, s 256.

²⁰ Bahçeci, s 257.

²¹ Karaçoban Güneş, Tuğçe, “Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi”, Prof. Dr. M. İlhan Ulusan’a Armağan Cilt – II, Seçkin Yayınları, Ankara, 2016, ss:85-106, s.95.

²² Janosevic v İsveç, No:34619/97.

²³ Yaltı, Billur, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 225, Haziran 2007, s. 13.

Başvuruya konu olayda ilk yaptırım mali içerikli vergi cezası ile ilgili olduğundan bunun “*cezai*” niteliği yukarıda açıklanan üç kıstasa göre değerlendirilmek durumundadır. Zira eğer bu, “*ceza*” olarak kabul edilmezse ne bis in idem ilkesi gündeme gelemeyecektir.

Mahkeme, kararında daha önce Sözleşmenin 6. maddesi bağlamında konunun incelenmesiyle verilmiş bir karara²⁴ atıf yapmakta ve söz konusu davada **ilk kıstas** kullanıldığında mali düzenlemelerin bir parçası olan vergi cezalarının cezai nitelikte olmadığı sonucuna varılmışsa da bunun belirleyici nitelikte olmadığı sonucuna varılarak diğer kıstaların de ele alındığını vurgulamaktadır. Nitekim kararda, **ikinci kıstasın** yani suçun niteliğinin daha önemli olduğu belirtildikten sonra vergi cezalarının genel anlamda vergi mükelleflerine uygulanan kanunlar ile yüklendiğini, Finlandiya kanunlarına göre de vergi cezalarının zararın tazminine yönelik maddi tazminat olarak değil, caydırıcı olmak adına ceza olarak uygulandığı değerlendirilmiştir.

Suçun niteliği anlamında Mahkeme, aynı eylemin Avrupa Konseyi üyesi diğer ülkelerde nasıl nitelendiğine bakmaktadır. Örneğin Öztürk v Almanya, No: No:8544/79 kararında dikkatsiz araç sürmenin pek çok ülkede ceza hukuku kapsamında bir suç olarak nitelendirildiği dikkate alınarak 6. md. kapsamında değerlendirme yapılmıştır²⁵.

Mahkemeye göre vergi cezaları, amacı caydırma ve cezalandırma olan bir kanun hükmüne dayanılarak uygulandığından, suçun cezai niteliği oluşmuş durumdadır. Bir başka olayda, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak yapılan bir vergi incelemesi sırasında, denetmenlerce mükelleften elindeki bütün belgeleri ibraz etmesini istemiş, mükellef bu isteği yerine getirmeyince kendisine vergi kaçırmadan dolayı dört kat para cezası verilmiştir. Bu davada²⁶ Mahkeme, başvuruçunun yakınmasını değerlendirirken, bu yaptırımın tazmine yönelik bir cezalandırma olmayıp, caydırıcı ve cezalandırıcı bir yaptırım olduğu kabulünden hareketle olayı 6. maddede geçen ceza kavramı içinde görmüştür²⁷. Ayrıca belirtmek gerekir ki, Mahkeme, uygulanabilirlik sorununa ilişkin değerlendirmesinde, vergi cezalarının niteliğini belirlemek için kullandığı kıstasları uygulayarak, başlatılan vergi kaçakçılığı incelemesinin, bir suç isnadını belirlediğini göz önüne almış durumdadır²⁸.

²⁴ Jussila v Finlandiya, No.73053/01.

²⁵ Akıncı, s. 33, 34.

²⁶ J.B. v İsviçre, No:31827/96

²⁷ Akıncı, s. 34.

²⁸ Yalıtı Soydan, Billur, “*İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği*”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:2002, S:254, s. 94.

Mahkeme, **üçüncü kıstas** ile ilgili olarak da cezanın 6. maddenin kapsamı dışına çıkarılmayı gerektirecek bir nitelik taşımadığını değerlendirmiştir. **Sonuç olarak**, vergi cezalarını içeren yargılama işlemlerinin, P7 md. 4 kapsamında cezai nitelikte olduğu noktasına ulaşılmış, tarafların da bu hususta herhangi bir itirazları olmamıştır.

AİHM, vergi cezalarının protokolün ilgilendiği anlamda bir ceza olduğu sonucuna vararak diğer unsuru, yani *“başvuranın yargılandığı suçların aynı olup olmadığı hakkında”* değerlendirme yapma yoluna gitmiştir.

Aslında Mahkeme, bu karara konu başvuru öncesi bir başka kararda²⁹, başvuranın yargılandığı suçların aynı olup olmadığı hususunun tespitinde üç farklı yaklaşım ile genel bir değerlendirme yapmışsa da farklı yaklaşımların aynı suçtan iki kez yargılanmama konusundaki temel hakka ilişkin bir belirsizlik yarattığını, bireyin haklarını sınırladığını tespit etmiş ve bu kez *“aynı suç”* kavramına ilişkin uyumlaştırılmış bir yorumda bulunmayı tercih etmiştir. Zira önceki yaklaşımda, Mahkeme kendisini kişinin farklı yasal bir sınıflandırmaya tabi olan suçlar nedeniyle yargılandığını tespit etmekle sınırlandırdığından P7 md. 4’te yer alan güvenciyi tehlikeye atmış olmaktadır. İşte bu nedenle incelediğimiz karara konu yargılamada Mahkeme, P7 md. 4’ün *“esas olarak aynı olan olaylardan”* kaynaklanan ikinci suç nedeniyle yasal işlem başlatma veya yargılamayı engelleme yolunda yorum yapma fikrini benimsemiştir.

Bu aşamada, vergi kabahatlerinin AİHS’nin 7. maddesi çerçevesinde değerlendirilebilmesinin bunların suç olarak tanımlanıp, sonucunda da ceza uygulanmasına bağlı olduğunu; suç ve ceza kavramlarının ise Sözleşmede tanımlanmadığı için ulusal hukuklardaki ceza / disiplin cezası / idari yaptırım ayrımları karşısında içeriğin önem arz ettiğini belirtmek gerekir. Mahkeme içtihatları, içeriğin saptanmasında ulusal sınıflandırmaları değil, bir yaptırımın Sözleşme içerisindeki kendine özgü anlamı çerçevesinde cezai olup olmadığına önem atfetmektedir³⁰. Zira, devletler bir suçu ceza olmak yerine *“idari”* olarak sınıflandırma yetkilerini Sözleşme’nin 6. ve 7. maddelerinin temel hükümlerinin işleyişini dışarıda bırakmak için kullanacak olurlarsa, Sözleşme’nin bu hükümlerinin uygulanması devletlerin egemenlik iradelerine tabi kılınmış olacak ve bu şekilde genişleyen serbestlik, Sözleşme’nin amacına uygun olmayan sonuçlara yol açabilecektir³¹.

²⁹ Sergey Zolotukhin v Rusya, No: 14939/93.

³⁰ Demirbaş Aksüt, Burcu, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci, DEÜ SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012, s.102

³¹ Campbell ve Fell v Birleşik Krallık, No:7819/77 ve 7878/77.

Mahkeme, bu şekilde daha önceki kararında³²; iki ayrı suç olarak sunulan hususların değerlendirilmesinde, i) davalıyı içeren ve ii) ayrılmaz şekilde zaman ve iii) yer bakımından iv) birbiriyle bağlantılı olan somut koşullara ilişkin bir bütün oluşturan olaylar, “*esas olarak aynı olan olaylar*” değerlendirmesi yapmaktadır. Ancak incelediğimiz olayda idari ceza – adli ceza ayırımında temel kurucu unsurlarının ve amacının aynı olup olmadığı üzerinde durmuş ve farklı oldukları sonucuna vararak iki farklı fiil ve iki farklı cezanın söz konusu olduğu kabulüyle daha önceki kararında vardığı çifte cezalandırmanın söz konusu olmadığı anlayışından incelediğimiz olayda vazgeçmiş durumdadır³³.

Sonuç olarak karara konu olayda taraflar, davaların aynı olaylara dayandığını kabul ettiği gibi Mahkeme de bu fikirdedir. Zira, her iki dava, başvuranın gelirini beyan etmemesinden kaynaklanmış; ayrıca her iki dava kısmen de olsa aynı süre içinde ve hemen hemen aynı miktarda kaçırılan vergi tutarlarıyla ilişkilidir.

Üçüncü aşamada Mahkeme, “*nihai bir hükmün mevcut olup olmadığı hakkında*” değerlendirmeler yapmıştır. Mahkeme, P7 md. 4’ün amacının, “*nihai bir kararla*” sonuçlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını önlemek olduğunu daha önceki kararlarında da³⁴ vurgulamıştır. P7 md. 4’ün uygulanması için yeni bir yargılamanın başlaması aranmakta³⁵ ise de yeniden yargılanma ihtimaline gönderme yapılan bir kararın da³⁶ mevcut olduğunu belirtmek gerekir.

Bir kararın “*nihai*” olduğu konusunda Mahkemenin yerleşik hale gelmiş içtihatları, 7 No’lu Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi’ne³⁷ atıfta bulunan, Protokole İlişkin Açıklayıcı Rapor’dan hareketle oluşmuştur. Buna göre, bir karar, geleneksel kabule göre “*kesin hüküm*” niteliği kazandığında “*nihai*” hale gelmektedir. Mahkeme, kesin hüküm niteliğinin ise kararın gayri kabili rücu olması ile yani karara karşı başka olağan hukuk yollarının mevcut olmadığı veya tarafların bu hukuk yollarını tükettiği veya bu hukuk yollarından faydalanmadan belirtilen süre sınırının dolmasına izin verdiği durumlarda ortaya

³² Sergey Zolotukhin v Rusya, No: 14939/93.

³³ Yılmaz Uğur, Candan, “*Avrupa Birliği Vergi Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi*”, Güncel Maliye Tartışmaları – 1, Prof. Dr. Ömer Faruk Batirel’e Armağan, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, ss: 451-461, s.453.

³⁴ Franz Fischer v Avusturya, No:37950/97; Gradinger v Avusturya, Seri:A, No:328-C; Sergey Zolotukhin v Rusya, No: 14939/93.

³⁵ Gradinger v Avusturya, Seri:A, No:328-C

³⁶ Nikitin v Rusya, No:50178/99. Aktaran Harris/O’Boyle/Bates/Buckley, s. 779.

³⁷ Ülkemiz söz konusu Sözleşmeye taraftır. Bkz. 2081 sayılı Ceza Yargılarının Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesinin Onaylanması ve Uygulanması Hakkında Kanuni, RG: 13.03.1977, 15877 ve ayrıca 19.09.1977 tarih ve 7/14157 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG: 14.12.1977, 16139.

çıkıldığını kabul etmektedir³⁸. Temyize açık kararlar, bu temyiz başvuru süresi geçmedikçe nihai karar kabul edilmemektedir. Diğer taraftan, yargılamanın yenilenmesi veya sona eren süre sınırının uzatılması için yapılan başvurular gibi olağanüstü hukuk yolları, hükmün kesinleşip kesinleşmediğinin belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır³⁹.

İncelediğimiz karara konu olayda, söz konusu olan davalardan ilki vergi cezaları ile ilgili vergi davası olup, Yüksek İdari Mahkemenin, başvuranın temyiz talebini reddetmesi ve bu karar sonrası tarafların başvurabilecekleri başka bir olağan hukuk yolunun olmaması nedeniyle 11.01.2010 tarihinde Sözleşmenin “*nihai*” kelimesine yüklediği özerk anlam dâhilinde kesinleşmiştir.

Dördüncü ve son aşamada Mahkeme, “*mükerrer yargılamanın söz konusu olup olmadığı hakkında*” değerlendirmeler yapmıştır. Kararda P7 md. 4 düzenlemesinin nihai karar ile sonlandırılmış bir ceza yargılamasının tekrarlanmasının engellediğini vurgusu yapıldıktan sonra, maddenin “*cezalandırılma*” sözcüğü yanında “*yargılanma*” sözcüğü eklenerek düzenlendiği ve bu nedenle konunun sadece iki kez “*cezalandırılmama*” hakkıyla sınırlandırılmadığı, aynı zamanda iki kez “*soruşturulmaya tabi tutulmama veya yargılanmama*” hakkını da kapsadığı, aksi halde “*cezalandırılma*” ve “*yargılanma*” sözcüğünün gereksiz bir tekrar haline geleceği tespiti yer almaktadır⁴⁰.

Mahkeme; P7 md. 4’ün, i) soruşturmaya tabi olmayacağını, ii) yargılanmayacağını veya iii) cezalandırılmayacağını düzenlediğini⁴¹ kabul etmekte ve bu nedenle bireyin mahkumiyetle sonuçlanmayan bir davada sadece yargılanmış olması halinin dahi bu kapsamda ele alınacağını belirtmektedir.

Mahkeme, yukarıda da ele alındığı üzere, ikinci dava açıldığı sırada ilk davanın sonuçlanmış ve kesinleşmiş olması halinde, artarda yapılacak yargılama işlemlerinin P7 md. 4 ile açık şekilde yasaklandığını⁴² vurgulamaktadır. Ancak “*paralel yargılamalara*” ilişkin olarak ise eş zamanlı olarak yürütülen davalar için P7 md. 4’ün bir engel teşkil etmediği, bu durumda, nihai olarak beraat ettiği veya mahkûm edildiği bir suç bakımından başvuranın birçok kez yargılandığının söylenemeyeceği de⁴³ belirtilmektedir. Bu şekilde iki paralel davanın söz

³⁸ Harris/O’Boyle/Bates/Buckley, s. 779.FR

³⁹ Nikitin v Rusya, No:50178/99.

⁴⁰ Bu tespit, Franz Fischer v Avusturya, No: 37950/97 karara atfen karara taşınmıştır.

⁴¹ Nikitin v Rusya, No:50178/99 kararına atıf yapılmaktadır.

⁴² Sergey Zolotukhin v Rusya, No:14939/03.

⁴³ Garaudy v Fransa, No:65831/01.

konusu olduğu durumlarda, ilk dava kesinleştikten sonra ikinci davaya devam edilmemesi Sözleşme açısından da sıkıntılı bir durum deęildir⁴⁴. İşte bu noktada sorun, “*ikinci davanın sona ermediği ve görülmeye devam ettiği durumlarda*” ortaya çıkmaktadır, ki Mahkeme bu durumda ihlal tespit etmektedir⁴⁵.

Ancak Mahkeme, farklı davalarda aynı konuya ilişkin olarak (alkollüyen araç kullanma) “*farklı makamlarca*”, “*farklı yaptırımlar*” (tecil edilmiş hapis cezası ve ehliyetin alınması) uygulanmış olmasına rağmen, başvuruçunun nihai olarak mahkûm olunan bir suçtan yargılanmadığına veya cezalandırılmadığına ve bu nedenle mükerrer yargılama işlemlerinin söz konusu olmadığına hükmetmiştir⁴⁶.

Bu açıklamalar ışığında incelediğimiz karara konu olayda P7 md. 4’ün “*mükerrerlik*” yönünden ihlal edilip edilmediği ile ilgili ele alındığında;

- i) Finlandiya kanunları, düşük vergi ödenmesine neden olacak şekilde vergi beyanı yapılmasına bağlı olarak hem mahkûmiyet hem de vergi cezaları yüklenmesini düzenlemektedir.
- ii) Ancak Finlandiya sisteminde cezai ve idari yaptırımlar, birbiriyle ilişkili olmayan yargılamalarda farklı makamlar tarafından uygulanmaktadır.
- iii) Bu şekilde her iki dava, kendine özgü yol izlemekte ve birbirlerinden bağımsız olarak kesinleşmektedir.
- iv) Ayrıca, yaptırımlardan hiçbirini, diğer mahkeme veya makam tarafından yaptırımın ağırlığını değerlendirmede dikkate alınmamakta; ilgili merciler arasında da başka bir etkileşim söz konusu olmamaktadır.
- v) Daha da önemlisi, Finlandiya sisteminde vergi cezaları, başvuranın tutumu ve ceza davasında yapılan değerlendirmelerden bağımsız olarak ilgili vergi mevzuatınca başvuranın yükümlülüğünün incelenmesinin ardından uygulanmaktadır.

Atıf yapılan önceki kararlarda; farklı davalarda aynı konuya ilişkin olarak (alkollüyen araç kullanma) farklı makamlarca farklı yaptırımlar (tecil edilmiş hapis cezası ve ehliyetin alınması) uygulanmış olmasına rağmen, bu yaptırımların arasında “*esas*” ve “*zaman bakımından*” yeterli

⁴⁴ Zigarella v İtalya, No:48154/99.

⁴⁵ Tomasovic v Hırvatistan, No:53795/09 ve Muslija v Bosna Hersek, No:32042/11.

⁴⁶ R.T. v İsviçre, No:31982/96 ve Nilsson v İsveç No:73661/01. Bu davalarda, Mahkeme; başvuranların, P7 md. 4’e aykırı şekilde, nihai olarak mahkûm oldukları bir suçtan yargılanmadıklarına veya cezalandırılmadıklarına ve bu nedenle mükerrer yargılama işlemlerinin söz konusu olmadığına hükmetmiştir.

ölçüde “*yakın bir bağlantı*” varken⁴⁷ incelediğimiz karara konu olayda bu söz konusu değildir. Zira atıf yapılan kararda ehliyetin alınmasına ilişkin karar, işlenen trafik suçu nedeniyle verilmesi olası veya nihai bir mahkumiyete doğrudan dayalı olduğundan söz konusu suçun veya tutumun ayrı bir incelemesi söz konusu değilken incelediğimiz karara konu olayda Finlandiya sistemine göre, i) “*ceza ve vergi davaları arasında*”, ii) “*esas ve zaman bakımından*”, iii) “*yakın bir ilişki*” bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, olayımızda iki “*paralel*” ve “*ayrı*” dava söz konusu olup, ilki, 11.01.2010 tarihinde kesinleşirken ikincisi ise 15.12.2008 tarihinde başlatılmış ve bu iki dava, ilk dava kesinleşene yani 11.01.2010 tarihine kadar eş zamanlı olarak devam etmiştir. İlk dava 11.01.2010 tarihinde sonuçlanıp kesinleştikten sonra ikinci dava düşürülmemiş ve 18.05.2011 tarihli nihai karara kadar devam ettirilmiş, başvuran, sırası ile 11.01.2010 ve 18.05.2011 tarihlerinde kesinleşen iki davada “*aynı suçtan*” iki kez mahkum edilmiştir.

Mahkeme, paralel davaların söz konusu olduğu olaylarda hangisinin daha önce kesinleşeceğinin bazı durumlarda raslantısal olabileceğini ve bu durumun eşit olmayan muameleye yol açabileceğini kabul etmekle birlikte, Sözleşmeciler Devletlerin cezai usullerini ve yasal sistemlerini nasıl düzenleyecekleri konusunda takdir yetkisi olduğuna işaret etmektedir⁴⁸. Nitekim yukarıda “*yasal değişiklikler*” başlığı altında ele aldığımız üzere Finlandiya’da içtihat ve mevzuatın bu doğrultuda değiştirildiği⁴⁹ görülmektedir.

Özetle Mahkeme, başvuranın i) “*farklı iki davada*” ii) “*aynı olaydan dolayı*” iii) “*iki kez mahkum edildiği*” için P7 md. 4’ün ihlal edildiğini tespit etmiştir.

2. Sözleşmenin 6. Maddesi: “Adil Yargılanma Hakkı”

Başvurucu, suçlamalar hakkında ayrıntılı bilgi alamadığı, kendisine tanıklardan birine soru yöneltme imkânının verilmediği, beyanının doğru şekilde kayda geçirilmediği ve hükmün yeterli ölçüde gerekçelendirilmediği hususlarda Sözleşmenin 6. maddesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

⁴⁷ R.T. v İsviçre, No:31982/96 ve Nilsson v İsveç No:73661/01.

⁴⁸ Achour v Fransa, No:67335/01. Söz konusu kararda, Sözleşmeciler Devletlerin, kendi cezai usullerini ve yasal sistemlerini başta Sözleşme ve Ek Protokolleri olmak üzere uluslararası yükümlülükler uyarınca oluşturma ve geliştirme hususlarında serbest oldukları vurgulanmaktadır.

⁴⁹ Vergiye ilişkin karar verilirken vergi cezaları uygulama veya konuyu adli makamlara bildirme hususunda vergi idaresine yetki tanınmış, bildirmemişlerse, ayrı bir işlemle vergi cezası kesilebilmelerine, bu durumda yeni veya henüz ortaya çıkmış olaylara ilişkin delil elde etmedikleri sürece durumu adli makamlara bildiremeyecekleri; eğer bir kere adli makamlara bildirim yapılmışsa bu kez vergi idaresinin ceza kesemeyeceği yolunda bir kanun değişikliği yapılmıştır.

Mahkeme; bu yönden Sözleşme veya Protokollerinde yer alan hak ve özgürlüklere ilişkin bir ihlal mevcut olmadığını tespit ederek, başvurunun bu bölümünü açıkça dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle reddederek kabul edilemez olarak nitelendirmiştir.

3. Sözleşmenin 7. Maddesi: “Cezaların Kanuniliği”

Başvuran ayrıca Sözleşmenin 7. maddesi kapsamında, yolsuzluk ve şirket temsilcisi olarak nitelikli vergi dolandırıcılığı ile defter tutma suçlamaları açısından yasallık ilkesinin ihlal edilmesinden şikâyetçi olmuştur. Mahkeme bu yönden de başvuru iddialarını kabul edilemez olarak niteleyerek reddetmiştir.

AİHM, “kanun” deyiminin, yazılı olmayan hukuku da içerdiğini ve bu açıdan idarenin düzenleyici işlemleri ile yerleşik mahkeme içtihatlarını⁵⁰ da bu kapsamda olduğunu kabul etmektedir⁵¹. Ancak Sözleşmenin bu hükmü mahkeme tarafından verilen mahkumiyet kararıyla sınırlı olup, suç içermeyen fiiller (disiplin kabahatleri) ve önleyici tedbirler (tutuklama ve güvenlik tedbirleri gibi) kapsam dışı kabul edilmektedir⁵².

Diğer yandan, bu madde uygulaması kapsamında kanunilik ilkesi daha çok maddi ögesiyle ön plana çıkan, bu anlamda yürürlükteki hukukun açık, öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasını gerektiren bir unsurdur⁵³. Öngörülebilirlik sağlanması için, ilgili metnin içeriği, kapsadığı alan ve yöneldiği kişilerin sayısı ve niteliği önem taşımaktadır⁵⁴.

II. KARARA KONU OLAYIN TÜRK HUKUKUNDA KARŞILIĞI ve ETKİSİ

A. TÜRK VERGİ ve VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ KABAHAHATI – VERGİ SUÇU AYRIMI

Ülkemiz mevzuat ve uygulamasında vergi ve vergi ceza hukuku yönünden yukarıda ele alınan olaya konu Finlandiya mevzuatında olduğu gibi idari para cezası yaptırımını gerektiren “*vergi kabahati*” ve ayrıca hürriyeti kısıtlayıcı yaptırımını gerektiren “*vergi suçu*” kavramları söz konusudur.

⁵⁰ İctihadın gelişmesi sonucu, daha önce suç sayılmayan bir davranışın artık belirli bir suç kapsamında görülmesi ile mahkum olunması, tek başına kanunilik ilkesinin ihlal edildiği anlamında değerlendirilmemektedir. Bkz. Del Rio Prada v İspanya, No:42750/09. Tezcan/Erdem/Sancakdar/Önok, s. 395.

⁵¹ Tezcan/Erdem/Sancakdar/Önok, İnsan Hakları El Kitabı, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 389.

⁵² Gölcüklü, Feyyaz/Gözübüyük, A. Şeref, Avrupa İnsan Haklar Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 312.

⁵³ Boyer, Oya, “*Suçta ve Cezada Yasallık İlkesi*”, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, (Ed: İnceoğlu, Sibel), Avrupa Konseyi, Ankara, 2023, ss:287-300, s. 290.

⁵⁴ Groppera Radio AG ve Diğerleri v İsviçre, No:10890/84. Aktaran: Boyer, s. 291.

Vergi kabahati kavramını, vergi kanunlarında karşılığında idari yaptırım uygulanmasının öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiil olarak tanımlayabiliriz⁵⁵. Vergi Usul Kanunu'nun, usulsüzlük⁵⁶, özel usulsüzlük⁵⁷ ve vergi ziyayı gibi düzenlemelerinin esasen kabahat nitelikli fiilleri ve buna karşı uygulanacak idari para cezalarını düzenlediği⁵⁸, hatta bu nedenle VUK'nin önceleri kaçakçılık suç ve cezasını düzenleyen 344. maddesi başlığının "*Vergi Ziyayı ve Suçu*" olarak sonra da 5728 sayılı Kanun ile "*Vergi Ziyayı Cezası*" olarak değiştirildiği değerlendirilmektedir.

Kabahatleri suç olmaktan ve ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarma eğiliminin bir sonucu olarak, çeşitli hususlarda düzenleme getiren özel kanunlarda bazı fiiller karşılığında genellikle parasal nitelikte idarî yaptırımlar öngörülmüştür. Ancak, bu parasal yaptırımların, bir ceza hukuku yaptırımı olan "*adli para cezası*" değil; idari yaptırım olarak "*idari para cezası*" niteliği taşıdığı, esasen, her ikisi de belli bir miktar paranın kişiden alınıp devlet hazinesine intikalinden ibaret gibi görünse de adlî nitelikteki para cezası ile idarî nitelikteki para cezası arasında, karar veren merci, yaptırımın infazı, yaptırıma bağlanan kanunî sonuçlar bakımından önemli farklılıklar bulunduğu açıktır⁵⁹.

Sonuçta idari yaptırım olarak VUK'de yer alan ve esasen gerek içeriği ve gerekse yaptırımı

⁵⁵ Rençber, Altan, Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2017, s. 56.

⁵⁶ Vergi Usul Kanunu md. 352.

⁵⁷ Vergi Usul Kanunu md. 353 ve mük. md. 355.

⁵⁸ Zaten bu nedenlerdir ki KK ve 5728 sayılı Kanun sonrası birçok yazar kitaplarının adında ya da ilgili içerik başlıklarında suç ve kabahat ayırımına yer vermeye başlamıştır. Örneğin Şenyüz, kitabının 2008 yılında yapılan gözden geçirilmiş 4.baskısında kitap adını "*Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*" olarak değiştirirken Donay, "*Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*" adlı kitabında bu tür fiilleri "*İdari Vergi İhlalleri*" başlığı altında kabahat ifadesi kullanmadan ele almaktadır. Bkz. Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Baskı, Ekin Basım, Bursa – 2022 ve Donay, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 1. Bası, Beta Basım, İstanbul – 2008. Esasen "*Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*" ifadesi, zaten suç olmayanlar (yani kabahatler) ceza mahkemesinde yargılanmayacağı için kendi içinde ironiktir. VUK'nun 359. maddesi başlığı olan "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" ifadesi başına (Vergi) konularak tanımlama yapmak bundan sonrası için daha doğru görünmektedir.

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi'nin KK ile ilgili 11.06.2009 tarih ve E:2007/115 K:2009/80 sayılı kararında yer alan şu gerekçe bu anlamda değerlendirilebilir: "*İtiraz konusu kuralla kabahatin tanımlanmasında eylemin niteliğinden ziyade, yaptırımın niteliğine vurgu yapılmış ve kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanması öngördüğü haksızlıklar, kabahat olarak tanımlanmıştır. Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımların kapsamı ise Yasa'nın 16. maddesinde belirlenmiş ve idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirler olarak ifade edilmiştir. 'Kabahat' tanımı yapılmak suretiyle, daha önce idari yaptırıma tabi olmayan bir eylem, idari yaptırıma tabi kılınmamakta, aksine kanunla idari yaptırıma tabi kılınmış eylemler kabahat olarak adlandırılmaktadır. Bir başka deyişle, itiraz konusu kural ile yapılan kabahat tanımı, daha önce suç olmayan bir eylemi suç niteliğine dönüştürmemektedir. İtiraz konusu kuralla, bir eylemin kabahat olarak kabulü için bu eylemin karşılığında kanunun mutlaka bir idari yaptırım uygulanmasını öngörmüş olması esas alındığından, söz konusu düzenlemede yeni bir suç yaratılmamakta, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık bulunmamaktadır. İdari yaptırımlar yönünden ise söz konusu yaptırımların kanunla öngörülmüş olması gereğine yer verilmek suretiyle yasal düzenlemelere atıfta bulunulduğundan, yaptırımı yasa ile belirlenen bir eylemin belirsizliğinden ve öngörülemezliğinden söz edilebilmesine olanak bulunmamaktadır.*" www.anayasa.gov.tr. Erişim: 29.03.2023.

nedeniyle, şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda vergi kaybına bağlı olmayan usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi kaybına bağlı olan vergi ziyayı fiilleri birer kabahattir⁶⁰. Ancak Kanunun 359. maddesi vergi ziyasına neden olan bazı fiilleri sayma suretiyle ayırmış ve bunlar için hem ağırlaştırılmış bir idari yaptırım = kabahat (ziyaya uğratılan verginin üç katı) hem de bir suç öngörmüştür. İşte vergi suçları da bunlardan ibarettir⁶¹. Ayrıca vergi kaybının⁶² söz konusu olduğu durumlarda, kayba uğratılan vergi miktarı üzerinden gecikme faizi⁶³ de aranmaktadır. Anayasa Mahkemesi, gecikme faizi uygulamasını Anayasaya aykırı bulmamıştır⁶⁴.

Diğer yandan Kabahatler Kanunu'ndan⁶⁵ farklı olarak VUK, “*vergi suçu*” söz konusu olan hallerde dahi ayrıca “*vergi kabahati*” için para cezalarının da bir arada uygulanmasına cevaz vermektedir. AYM'de bir kararında⁶⁶ bu uygulamayı Anayasaya aykırı bulmamıştır.

⁶⁰ Candan, vergi kabahatleri kavramını, parantez içi ve asıl kavram olarak “*idari vergi suçları*” kavramını kullanmayı tercih etmektedir. Bu kavramı ise, “... *etki ve sonuçları çoğunlukla vergi ziyayı; kimi zamanda, idarenin denetiminin işleyişinin zora sokulması olabilen vergi kanunlarına aykırı davranışlar ...*” şeklinde tanımlamaktadır. Bkz. Candan, Turgut, Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 5. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara – 2022. s. 106.

⁶¹ Candan, vergi suçu yerine “*kamusal vergi suçu*” kavramını tercih ederek bunu da “... *kamu düzenini bozucu nitelikte olanlar ...*” şeklinde tanımlamakta ve bu suçların genel ceza hukuku anlamında suç oldukları konusunda görüş birliği olduğunu vurgulamaktadır. Bkz. Candan, s.106, 107.

⁶² Vergi Usul Kanunu md. 341, vergi kaybını, “*vergi ziyayı*” olarak adlandırmakta ve “*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*” şeklinde tanımlamaktadır.

⁶³ Vergi Usul Kanunu md. 112/3-b.

⁶⁴ “*Anayasa'nın 73. maddesi herkesi “Kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü” kıldığından, usulü-ue uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen “vergi mükellefiyeti” kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. “Gecikme zammı” ve “Gecikme faizi” yükümlülüğü ise, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir. Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, “paranın fiatı”dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine “faiz” ödemek zorundadır... İtiraz konusu “gecikme faizi”nin dayandığı ekonomik mantık budur.*”; AYM, 27.09.1988, E:1988/7, K:1988/27, RG: 26.12.1988, 20031.

⁶⁵ Kabahatler Kanunu md. 15, “*Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir ...*” şeklindedir.

⁶⁶ AYM'nin 04.11.2021 tarih ve E:2019/4 K:2021/78 sayılı kararında bu konuda, “*Farklı yargılama/cezalandırma süreçlerinin tamamlayıcı amaçlar taşıyıp taşınamaması 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.*” şeklinde ifade edilmektedir. Ancak kararda ayrıca “*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.*” değerlendirilmesi de yapılmıştır. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 29.03.2023.

B. VERGİ KABAHAT ve SUÇLARINDA YAPTIRIM UYGULAMA SÜRECİ

Bir kabahat olarak tanımladığımız ve yaptırımı para cezasından ibaret usulsüzlük veya vergi ziyayı olarak adlandırılan vergi cezaları⁶⁷, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmektedir⁶⁸. Adına ceza kesilen kişilerin, Kanunda cezalarda indirim⁶⁹, uzlaşma⁷⁰ gibi bir kısım idari uygulamalara başvurma imkanı yanında bunların iptali istemiyle⁷¹ idari yargı içinde yer alan vergi mahkemelerinde⁷² dava açma imkanı da bulunmaktadır. Kesilen cezanın böyle bir davaya konu edilmesi durumunda, tahsilat işlemleri ayrıca bir karara gerek olmaksızın vergi mahkemesi kararına kadar durmaktadır⁷³.

Vergi suçu olarak nitelenen “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” ise Kanunda vergi kabahatlerinden bağımsız düzenlenmiş⁷⁴, hatta “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına...” kaydetmek⁷⁵ dışında diğer fiillerde, suçun oluşması için vergi kaybı dahi aranmamıştır. Zaten söz konusu ayırık durum bir “zarar suçu” ise de maddede yer alan diğer suçlar “şekli suç” veya “tehlike suçu” olarak sınıflandırılmaktadır⁷⁶. Kanunda yer alan bu suçun yaptırımı, farklı suçlar itibariyle ayrı belirlenmiş hapis cezalarıdır. Türk Ceza Kanunu’nun “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” hükmü⁷⁷ çerçevesinde vergi suçu, TCK’nin genel hükümleri de dikkate alınarak adli yargı içinde yer alan ceza mahkemelerinde, Ceza Muhakemesi Kanunu’na göre yargılamaya konu edilmekte ve cezaya da mahkeme tarafında hükmedilmektedir⁷⁸.

⁶⁷ Vergi Usul Kanunu md. 331.

⁶⁸ Vergi Usul Kanunu md. 365.

⁶⁹ Vergi Usul Kanunu md. 376.

⁷⁰ Vergi Usul Kanunu Ek md. 1 vd.

⁷¹ Vergi Usul Kanunu md. 377 ve 278.

⁷² İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 2 ve 37; Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, md. 1 ve 6.

⁷³ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 27/4.

⁷⁴ Vergi Usul Kanunu md. 359.

⁷⁵ Vergi Usul Kanunu md. 359/1.

⁷⁶ “Kanun’da aksine hüküm bulunmadıkça kaçakçılık suçunun işlenebilmesi için vergi ziyayı biçiminde bir neticenin (zararın) gerçekleşmesi gerekli değildir. Bu itibarla kaçakçılık suçu kural olarak hareket (tehlike) suçu olarak nitelendirilmekte olup suçu oluşturan fiilin hareket unsurunun gerçekleştirilmesiyle suç tamamlanmaktadır.”, AYM, 04.11.2021, E:2019/4, K:2021/78, RG:09.03.2022, 31773.

⁷⁷ Türk Ceza Kanunu md. 5.

⁷⁸ Saban, Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu arasında ilişkiyi üç basamak halinde ele almaktadır. Saban, Nihal, Vergi Hukuku, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2022, s. 393-397. Ayrıca Bkz. Sevinç Ceyhan, Cansu, Vergi Suçlarında Yargılama Süreci (7394 Sayılı Kanun Değişikliklerine Göre), Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 85-90.

Ceza muhakemesi hukukunda birden fazla uyuşmazlık arasında ortak noktaların bulunması “bağlantı” kavramı ile ifade edilmekte olup⁷⁹, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiil dolayısıyla fail hakkında ceza kovuşturması yapılması ve aynı fiil nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasına karşı dava açılması halinde eş zamanlı (paralel) yargılama yapılması halinde de bir bağlantı söz konusudur⁸⁰.

Vergi kabahatleri ve vergi suçları arasında bağlantı VUK’de; “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.⁸¹” ve “Vergi ziyaya 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.⁸²” şeklinde birey aleyhine kurulmuştur. Bir başka ifade ile, bir fiil vergi suçu olarak tanımlanmakta ise ve bunun sonucunda vergi kaybı da söz konusu olduğunda bu durumda aynı zamanda kabahat olarak da cezalandırılmakta ve üstelik kabahate dair yaptırım bu kez kayba uğrayan verginin üç katı olarak uygulanmaktadır. Vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanıyor olması, bu yaptırım her ne kadar kanunda düzenleme yeri bakımından idari bir yaptırım niteliğinde görülse de caydırıcı ve ceza niteliği taşımaktadır⁸³. Vergi kaçakçılık suçu karşılığı öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın ceza niteliği zaten ortadadır⁸⁴. Bu anlamda vergi suç ve kabahatlerinde yaptırım uygulanması, Kabahatler Kanunu’nun “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.⁸⁵” genel kabulünden de ayrılmış durumdadır⁸⁶.

Vergi suçlarının soruşturma ve kovuşturması da bazı özellikler göstermektedir. Örneğin, bu suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmek⁸⁷ durumunda olup kamu davasının

⁷⁹ Şahin, Cumhuriyet/Göktürk, Neslihan, Ceza Muhakemesi Hukuku I, 10. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 240.

⁸⁰ Minez, Yusuf, “Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirleri Üzerindeki Etkisi”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Özgenç, İzzet (Editör), Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, ss:611-654, s. 620, 621.

⁸¹ Vergi Usul Kanunu md 359/son.

⁸² Vergi Usul Kanunu md. 344/iki.

⁸³ Kılıç, Burak, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulanabilirliği Sorunu”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Özgenç, İzzet (Editör), Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, ss:191-215, s. 192.

⁸⁴ Kılıç, s.192.

⁸⁵ Kabahatler Kanunu md. 15/3.

⁸⁶ Şenyüz, vergi tekniğinin kendine has özellikleri olması nedeniyle özel bir usul ve cezalandırma koduna sahip olduğu, vergi kabahatleri için önce özel kanun olan Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlere, sonra genel kanun olan Kabahatler Kanunu hükümlerine bakılması gerektiğini savunmaktadır. Bkz. Şenyüz, s. 62,63.

⁸⁷ Vergi Usul Kanunu md. 367/iki.

açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar talik olunmaktadır⁸⁸. Yani Cumhuriyet başsavcılığı doğrudan bir kamu davası açmamaktadır.

Yaptıkları inceleme sırasında vergi suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi⁸⁹ sonrasında süreç işlemektedir⁹⁰. Yargıtay, söz konusu “mütalaa”yı dava şartı olarak nitelemektedir⁹¹.

VUK, “Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul” başlıklı maddesinde⁹² “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.”⁹³ yolunda bir hükme yer vermekte ise söz konusu hüküm aşağıda ayrıca ele alınacağı üzere 04.11.2021 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilmiştir.

C. AİHM KARARININ TÜRK YARGISI KARARLARI AÇISINDAN YANSIMALARI

Türkiye, 11 No.lu Protokol İle Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek 7 No.lu Protokolü, 6684 sayılı Kanun ve 28.03.2016 tarih ve 2016/8717 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁹⁴ ile onaylamıştır. Böylece “Daha önce beraat veya mahkumiyet kararı verilmiş aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı (ne bis in idem)” olarak adlandırılan⁹⁵ ilke hukukumuzda dahil edilmiştir. Esasen Türk Hukuku’nda ne bis in idem ilkesine ilişkin olarak Anayasa’da ve Ceza Kanunu’nda bir düzenleme bulunmamakla birlikte; Ceza Muhakemesi Kanunu’nda “Aynı fil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm

⁸⁸ Vergi Usul Kanunu md. 367/üç.

⁸⁹ Vergi Usul Kanunu md. 367/bir.

⁹⁰ Şenyüz, s. 406 vd.

⁹¹ Yar. 11. CD., 02.11.2021, E:2018&6345, K:2021/9547; 26.12.2018, E:2017/7826, K:2018/11033; 22.09.2021, E:2017/511, K:2021/6993; Yar. 21. CD., 18.01.2017, E:2016/1624, K:2017/253; 21.01.2016, E:2015/5394, K:2016/566; Yar. 19. CD., 30.09.2015, E:2015/8739, K:2015/4871; (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 29.03.2023)

⁹² Vergi Usul Kanunu md. 367.

⁹³ Vergi Usul Kanunu md. 367/son.

⁹⁴ RG:08.04.2016, 29678.

⁹⁵ Akıllıoğlu, Tekin, İnsan Hakları Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, 3. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara, 2019, s.389.

veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.⁹⁶” şeklindeki hükümle dolaylı olarak ilkeye yer verildiği kabul edilebilir⁹⁷. Yargıtay kararları da bu yöndedir⁹⁸.

Geçmiş kararlar dikkate alındığında, Saban’ın da belirttiği gibi idari nitelikli vergi cezaları açısından AİHM yargıçları ile Danıştay yargıçlarının “benzer yorum ile aynı nitelendirmeyi” yapmalarına rağmen AYM’nin tamamen farklı bir yaklaşım izlediği görülmektedir⁹⁹.

Örneğin Danıştay, vergide amacın kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanması iken, vergi cezasında ise vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdüldüğü tespitini çok daha önce yapmış durumdadır¹⁰⁰. Danıştay’ın vergi cezalarını niteliğini tespit gerekçesinin, AİHM’nin Jussila v Finlandiya, Öztürk v Almanya ve Bendenoun v Fransa karar gerekçeleri ile aynı yönde olduğuna işaret etmek isteriz.

Ancak Danıştay’ın; AYM’nin, ne bis in idem ilkesinin 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 yolundaki bir kararı¹⁰¹ ile öğretide, bu ilkenin idare hukuku içinde sınırlı bir uygulama alanı bulduğu; idarenin aynı kişiye, iki ayrı sıfatı ve durumu bakımından

⁹⁶ Ceza Muhakemesi Kanunu md. 223/7.

⁹⁷ Ayrıca, Kabahatler Kanunu’nun 15. maddesinin 1. ve 3. fıkralarında “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır” ve “Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası ön görülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.” şeklinde yer alan hükümler de bu çerçevede ele alınmaktadır. Bkz. RENÇBER, Altan/ÖZALP, Melike, “Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Ardından: Ne Bis İn İdem İlkesi Bağlamında Fail”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:40, Şubat 2021, S:474, ss:28-38, s.31, 32.

⁹⁸ Yar. CGK, 25.05.2999, E:1999/62, K:1999/130 ve Yar. CGK, 08.10.2002, E:2022/199, K:2002/347, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 31.03.2023). Kararlar, CMUK’nin uygulandığı dönemde, “Aynı konuda, aynı sanık için evvelce verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava var ise davanın reddine karar verilir.” yolundaki CMUK md. 253/3 dayanak gösterilerek alınmıştır.

⁹⁹ Saban, s. 390.

¹⁰⁰ Dan. İBK., 12.06.1980, E:1977/1, K:1980/2, ss:67-74, s. 69, Danıştay Dergisi, Y:1981, S:40-41.

¹⁰¹ “Hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan “aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (ne bis in idem)” ilkesi gereğince, kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz. 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. Bu nedenle almış oldukları 1.00 promilin üzerindeki alkolün etkisiyle emniyetli bir şekilde araç sevk ve idare edemeyecek halde olmalarına rağmen araç kullanan sürücülerin, idari para cezası yanında, ayrıca ceza yaptırımıyla da cezalandırılmalarını öngören kuralın Anayasa’ya aykırı bir yönü bulunmamaktadır.”, AYM, 05.03.2015, E:2014/124, K:2015/24, RG:12.06.2015, 29384.

değerlendirme yapıp aynı eylemden dolayı birden fazla ceza verebildiği, dolayısıyla idari yaptırımlar alanında ne bis in idem ilkesinin genellikle geçerli olmadığı yolundaki bir görüşü¹⁰² esas alarak daha yakın tarihli bir kararında¹⁰³ hem Reklam Kurulu ve hem de İl Sağlık Müdürlüğü tarafından aynı fiil nedeniyle kesilen iki ayrı cezanın iptali isteminde bu ilkeyi uygulamama yoluna gittiği görülmektedir.

Oysa AYM, Danıştay'dan farklı olarak, vergi kabahatlerine uygulanan yaptırımları, “*vergi idarelerince verilen para cezaları*” olarak adlandırıp, bunların teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşüncelerden hareketle suç değil, birer disiplin suçu, hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebileceği görüşündedir¹⁰⁴.

Konumuz özelinde son bir AYM kararı ile ne bis in idem ilkesi, “*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.*” yolundaki VUK hükmünün iptali istemiyle yapılan başvuruda gündeme gelmiştir. Sözü edilen kararda ne bis in idem ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için dört kriterden söz edilmekte ve bunların belirlenmesinde inceleme konumuz olan Glantz v Finlandiya kararına da atıf yapılmaktadır. Esasen öğretide zaten söz konusu Anayasa Mahkemesi kararından çok önce “*Vergi suçu oluşturan fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığın bir yönünün vergi, bir yönünün de ceza mahkemesinde yargılanması, anılan mahkeme kararları arasında bir etkileşimin olup olmayacağı sorununu gündeme getirmektedir.*¹⁰⁵” eleştirileri yapılmakta iken bu kez Glantz v Finlandiya kararından sonra, “*Glantz kararının ardından, kaçakçılık fillerinin mevcudiyeti halinde, aynı vergi mükellefi fail hakkında hem vergi ziyai cezası hem de hapis cezasının uygulanmasının, çifte cezalandırılmama veya yargılanmama hakkını ihlal etmediğini söylemek artık mümkün görünmemektedir.*” görüşü güçlenmeye başlamıştır¹⁰⁶.

¹⁰² Özay, İl Han, İdari Yaptırımlar, İÜ Yayınları, İstanbul, 1985, s.63,64.

¹⁰³ Dan. 15. D., 26.09.2018, E:2014/9558, K:2018/6469. Karar, temyiz aşamasında da aynı gerekçelerle onanmıştır. Dan. İDDK, 26.10.2020, E:2019/760, K:2020/2010/1979. (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 29.03.2023).

¹⁰⁴ AYM, 15.10.1991, E:1990/29, K:1991/37, RG:05.02.1992, 21133.

¹⁰⁵ Akkaya, Mustafa, “*Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme*”, AÜHFD, Y:2000, C:49, S:1, ss:85-96, s.95.

¹⁰⁶ Yaltı, Billur, “*İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine*”, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2015, S:317, ss:85-92, s.90.

Bu giriş sonrası Anayasa Mahkemesi kararını inceleyecek olursak; kararda, bu ilke, konuya ilişkin uluslararası belgeler de dikkate alınarak “Hiç kimse, ceza yargılamasında kesin/kesinleşmiş bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir fiilden dolayı ceza yargılaması kapsamında yeniden yargılanamaz veya cezalandırılmaz.” şeklinde tanımlanmış ve ilkeye aykırılık sonucuna varılabilmesi için gerçekleşmesi gereken koşullar şu şekilde belirlenmiştir:

- i) “Ceza” ile ilgili bir yargılama sürecinin olması.
- ii) Bu sürecin kesin/kesinleşmiş mahkûmiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olması.
- iii) Tekrar (yeniden) “ceza” ile ilgili bir yargılama sürecinin işletilmesi.
- iv) Farklı yargılama süreçlerinin aynı fiile ilişkin olması.
- v) İlkenin istisnalarından birinin olmaması.

Kararda belirtilen koşulların yukarıda ele aldığımız AİHM kararları ile örtüştüğü ve aynı zamanda Mahkemenin, bir ve üçüncü koşul anlamında “ceza” ile ilgili yargılama süreçlerinin her durumda teknik olarak ceza yargılaması hukuku anlamında bir süreç olarak öngörülmüş olmasının şart olmadığı ve bu kavramın anayasal anlamda özerk bir yoruma tabi olduğu kabulüyle de AİHM kararları ile aynı yönde görüş değiştirdiği görülmektedir¹⁰⁷.

Mahkeme, İkinci koşul bakımından mahkûmiyet ya da beraat hükmünden ne anlaşılması gerektiği konusunu özerk olarak yorumlanma yoluna gitmiş, aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin koruduğu menfaatin; 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 “cezalandırılmaması” olduğu sonucuna varmıştır.

Mahkeme, üçüncü koşul bakımından iki kere cezalandırma ve tekrar cezalandırmanın birbirinden farklı olduğunu; ilkenin bir kişiye aynı fiilden dolayı iki kere ceza verilmemesini değil kişinin aynı fiilden dolayı tekrar yargılanamamasına ve bu yargılamaya bağlı olarak cezalandırılmamasına yönelik olduğunu kabul etmiş, kişinin aynı fiilden dolayı aynı yargılama

¹⁰⁷ Kararın bu bölümünde AYM,14.03.2019, E.2019/16, K. 2019/15, RG:10.04.2019, 30741 karara atıf yapılmıştır. Atfa konu kararın ilgili olduğu olayda birisi Kurumlar Vergisi ve diğer ise buna mahsuben ödenmesi gereken Geçici Vergi ile ilgili yanı fiilden kaynaklanan iki farklı idari ceza söz konusudur.

süreci içinde birden fazla yaptırıma maruz kalmasının tek başına ilkeyi zedelemeyebileceğini. “bu durumda ortada ‘ceza’ ile ilgili birden fazla süreç bulunmadığını” değerlendirmiştir.

Ülkemiz hukuku ve uygulaması açısından bu husus değerlendirildiğinde; bir uyuşmazlığın “ceza yargılamasına” bir kere konu edilebileceği ve “kesin hükmün” bulunmasının yargılama yapılmasını engelleyeceği kabul edilmekte ve öğretilerde bu durum “ne bis in idem” ilkesinin gereği olarak kabul edilmektedir¹⁰⁸. Böyle bir durumda soruşturma aşamasında Cumhuriyet Savcısı tarafından kovuşturmaya yer olmadığına¹⁰⁹, kovuşturma aşamasında ise mahkeme tarafından davanın reddine¹¹⁰ karar verilmesi gerekmektedir. Ancak farklı yaptırımlar ve/veya farklı yargı kollarında görülen davalar söz konusu olduğunda durum bu kadar da net olmamaktadır.

Dördüncü koşul bakımından Mahkemenin değerlendirmesine göre aranması gereken “aynı suç” değil “aynı fiil” olup, 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 mekanda gerçekleşmesi gerekmektedir. Mahkeme bu değerlendirmesini AİHM’nin Zolotukhin v Rusya, A ve B v Norveç¹¹¹ kararlarına dayandırmaktadır.

A ve B v Norveç kararında, AİHM’nin kararlar arasındaki bağlantı görüşünü yumuşatmasına rağmen, kabahatlerin cezai nitelik taşıdığı ve suç ve kabahate neden olan fiilin aynı olması¹¹² tespitinde aynı olay ve olgulara dayanma yönündeki görüşünde değişiklik olmamıştır. Kararı farklı kılan, iki farklı yargı kolunda paralel devam eden iki yargılamada esas

¹⁰⁸ Centel, Nur/Zafer, Hamide: Ceza Muhakemesi Hukuku, 18. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2020, s. 737.

¹⁰⁹ Ceza Muhakemesi Kanunu md. 172/1.

¹¹⁰ Ceza Muhakemesi Kanunu md. 223/7.

¹¹¹ A ve B v Norveç No: 24130/11 ve 29758/11.

¹¹² Ne bis in idem ilkesinin uygulanması açısından, muhakemeye konu olan fiil bütün olarak dikkate alınmakta, bu fiilin maddi hukuk açısından tek veya birden fazla fiil teşkil etmesi önem göstermemektedir. Özetle fiilin aynılığından kastedilen, uyuşmazlık konusunun aynı olmasıdır. Bkz. Acar, Zeynep Sena, “Non Bis In Idem İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Ceza Hukukuna Yansımaları (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 7 Protokol Hükümlerine Göre)”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Özgenç, İzzet (Editör), Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, ss:403-443, s. 407.

ve zaman¹¹³ bakımından yeterli bağlantı olup olmadığı yönünden değerlendirme içermesidir¹¹⁴. AİHM, A ve B v Norveç kararında, birden çok yargılama söz konusu olduğunda yaptırımlar bir bütünlük arz ediyorsa P7 md. 4'e aykırılık söz konusu olmayacağı, bu kapsamda örneğin para cezası, hapis cezası, güvenlik önlemi gibi aynı anda yapılan uygulamaların mümkün olabileceğine karar vermiştir. Bununla birlikte söz konusu kararının bazı gelişmeler sağlamakla birlikte her soruya cevap verdiğini söylemek de mümkün değildir¹¹⁵.

AYM, ilk dört koşulun birlikte gerçekleşmesi halinde ilkeye aykırılık oluşacağını ancak uluslararası hukukta ilkeye istisna teşkil edebilecek (yeni delil ortaya çıkması, davanın sonucunu etkileyecek esaslı bir kusurun ortaya çıkması gibi) bazı özel durumlar öngörüldüğünü belirtmektedir.

Kararın “tekrar (yeniden) ‘ceza’ ile ilgili bir yargılama sürecinin işletilmesi” koşuluna yönelik değerlendirme kısmı, incelediğimiz AİHM kararı yönünden önem göstermektedir. AYM, AİHM'nin A ve B v Norveç kararına atfen, aynı fiile ilişkin farklı hukuk disiplinleri kapsamında yürütülen cezaya ilişkin süreçler bağlamında şu kriterlerin dikkate alınması gerektiği görüşündedir:

- i) Birden fazla sürecin hukuka aykırı aynı fiilin farklı yönlerini ele almak üzere birbirini tamamlayıcı farklı amaçlar takip edip etmediği;
- ii) Aynı fiile ilişkin birden fazla sürecin yürütülebileceğinin öngörülebilir olup olmadığı;
- iii) Birden fazla süreç arasında mümkün olduğunca delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespitinde yeterli etkileşim sağlanıp sağlanmadığı, bu kapsamda birden fazla bağımsız süreç yürütüldüğü izlenimi verecek şekilde herhangi bir tekrarın oluşmasından kaçınılıp kaçınılmadığı, özellikle farklı yetkili

¹¹³ Bu noktada, “...vergi kabahatine ilişkin sürecin ceza yargılaması ile zamansal bir uyum içinde yürütülmesi ve ceza soruşturması ile ceza kovuşturması sürecinin tamamlanmasından sonra makul bir sürede içinde sonuçlandırılması önem arz etmektedir. Bu bağlamda makul süre aşıldığında süreçler arasındaki bağlantı kopmuş olacağından idari yaptırım süreci hukuka aykırı hale gelecektir ve bu durum idari işlemin tesis edildiği tarihten sonra ortaya çıkmakla birlikte idari yargılamada hukuka uygunluk denetiminin her aşamasında dikkate alınması gereken bir sorun oluşturacaktır.” değerlendirmesi önem taşımaktadır. Bkz. Yılmazoğlu, Yunus Emre, “Anayasa Mahkemesi'nin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri”, Ankara Barosu Dergisi, Y:2022, C:80, S:3, ss:255-327, s.323.

¹¹⁴ Ceyhan, s.359, 360.

¹¹⁵ Uzeltürk, Hakan, “Ne Bis In Idem: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı”, YÜHFD, Y:2019, C:16, S:2, ss:215-232, s.231.

makamlar tarafından bir süreçte tespit edilen olguların diğer süreçte de kullanılmasına özen gösterilip gösterilmediği;

- iv) Kişilerin, haklarında yürütülen birden fazla süreç sonunda tek bir süreç yürütülmüş olsaydı karşılaşacakları külfete göre aşırı bir külfet yüklenmesini önlemek için ilk olarak kesinleşen süreçte uygulanan yaptırımın sonradan kesinleşende dikkate alınıp alınmadığı;
- v) Yukarıda unsurlarına yer verilen maddi yönden bağlantının sağlanması hâlinde her iki sürecin zaman yönünden de bağlantılı olup olmadığı (Bu bağlamda bir sürecin diğer sürecin tamamlanmasından sonra makul bir süre içerisinde sonlandırılıp sonlandırılmadığının değerlendirilmesi gerekir).

Sonuç olarak, vergi suçları ile vergi kabahatlerinin bağlantılı olarak işlenmesi hâlinde vergi kabahatlerine ilişkin yargılama idari yargı teşkilatı içinde yer alan vergi mahkemeleri nezdinde, vergi suçlarına ilişkin yargılama adli yargı teşkilatı içinde yer alan ceza mahkemeleri tarafından yürütülmekte; cezalandırma ve yargılama süreçlerinden biri kaçakçılık suçu için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin diğeri ise vergi kabahatleri için öngörülen idari para cezalarına ilişkin olmaktadır. Ancak bu cezalara ilişkin süreçlerden hangisinin daha önce başlayacağına dair kesin bir düzenleme ve uygulamada belirlilik bulunmamaktadır. Ayrıca yargı kolu farklılığı nedenleriyle bu davaların birleştirilmesi ve aynı fiilin farklı açılardan değerlendiriliyor olması nedeniyle birinin bekletici sorun¹¹⁶ kararı vermesi mümkün görülmemektedir¹¹⁷. Diğer yandan, her iki mahkeme, birbirlerinin kararlarıyla bağlı değillerse de bunlardan yararlanmaları önünde bir engel de bulunmamaktadır¹¹⁸. Dolayısıyla hangisi önce başlarsa başlasın hem ilk başlayan sürecin hem de bu sürecin kesinleşmesinden sonra başlayan sürecin konusunun cezai nitelikte olması gerektiğinden her iki yaptırımın da cezai nitelikte olup olmadığının ortaya konulması gerekmektedir.

Kaçakçılık suçu için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların cezai niteliği konusunda bir tereddüt bulunmamakta ve artık Anayasa Mahkemesi, vergi kabahatleri için vergi idaresince

¹¹⁶ CMK m. 218 çerçevesinde ancak, yüklenen suçun ispatı, ceza mahkemelerinden başka bir mahkemenin görev alanına giren bir sorunun çözümüne bağlı ise bu yola gidilebilmektedir. Oysa, incelediğimiz olayda vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi arasında böyle bir durum söz konusu değildir. Zira her iki mahkemede aynı fiili kendi görev alanları içinde ancak farklı şekilde değerlendirmektedir.

¹¹⁷ Minez, s.621.

¹¹⁸ İçer, Zafer/Yücel, Yener, “*Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi*”, 5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Cilt-II, Özgenç, İzzet/Şahin, Cumhuriyet, Turhan, Faruk (Editörler), Seçkin Yayınları, Ankara, 2020, ss:1165-1204, s.1172

uygulanan idari para cezalarının da cezai nitelikte olduğu sonucuna vardığından her iki yaptırımın da cezai nitelikte olduğu ortaya çıkmaktadır.

İşte AYM, bu noktada AİHM kararından ayrılmakta ve “*Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama*” ilkesinin belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama / cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamadığını, süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması halinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğunu kabul etmektedir. Mahkemeye göre, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin “*bağlantılı yürütülmesi halinde*” sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kurallar, aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı olmayacaktır. Zaten Mahkeme bu nedenle vergi kaçakçılık suçları ile ilgili itiraz kısmını reddetmiştir.

Ancak kararda, vergi idaresince yürütülen vergi cezalarının tespiti ve uygulanması süreci ile ceza mahkemesince yürütülen yargılama/cezalandırma süreci arasında karşılıklı bağlamazlığa ilişkin düzenleme yönünden “*aynı fiille*” işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine yönelik yürütülen yargılama / cezalandırma süreçlerinde, herhangi birinin diğerinden önce kesinleştiği ve birlikte başlayan ve başlangıçta bir süre paralel devam eden süreçlerin sonrasında zamansal bakımdan tamamen bağlantısız bir biçimde yürütülmesinin mümkün olmasının bağlantı eksikliğini pekiştirdiği, gerek idare ve gerekse yargı organlarınca bu eksikliğin giderilmesini ve süreçlerin bir bütünün parçası olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmesini sağlamaya imkân tanınmadığı sonucuna varılmıştır.

Mahkemeye göre 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 gerekmekte, 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 zayıflaması söz konusu olmaktadır.

Bu itibarla i) “*aynı fail tarafından*”, ii) “*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

nitelikte görülmüştür. 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.

İncelediğimiz Glantz v Finlandiya kararından hemen sonra Lucky Dev v İsveç davasında¹¹⁹ AİHM, başvuran aleyhindeki ceza davasının sonuçlandırılıp kesinlik kazanmasına rağmen, diğer aleyhteki vergi soruşturmalarının sonlandırılmamasını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin P7 md. 4'e aykırı bulmuştur¹²⁰. Ancak AYM'nin, AİHM'nin daha yakın tarihli bu kararına bir atıf yapmadığı görülmektedir.

Diğer yandan, Luccy Dev kararı ile yakın zamanda verilen bir başka kararda¹²¹ ise AİHM, bir yandan cezai niteliğin tespiti için Engel ve Jussilia kriterlerini uygularken diğer yandan gerçek kişi şirket yöneticisinin hem kişisel hem de şirket kanuni temsilcisi sıfatıyla yaptırma maruz kalmasının, farklı kişiler tarafından, farklı tür beyannameler ve farklı zamanlarda gerçekleşmeleri nedeniyle ihlal doğurmadığı sonucuna varmıştır¹²². Bu karadaki yaklaşım, incelediğimiz Glantz kararına kısmen ihtiyatlı bir yaklaşım sergilenmesi gerektiğine de işaret etmektedir.

III.SONUÇ

Ceza yargılaması yapılabilmesi için "*olmazsa olmaz*" kabul edilen şartlardan birisi, aynı fiilden dolayı verilmiş bir hükmün veya açılmış bir davanın bulunmaması olup, "*ne bis in idem*" olarak ifade edilmektedir. AİHS içeriğinde olmayan bu ilkenin, 6. madde kapsamında ele alınıyor izlenimi uyandıran kararlar mevcut ise de esas olarak P7 md 4. Sonrası kararlarda yer bulmaya başlamıştır.

İlkenin amacı, bir kişi hakkında nihai karar ile sonuçlanmış ceza yargılamasının yenilenmesinin yasaklanması olduğundan, ilke ancak yeni bir yargılama başladığında uygulanabilecektir. Bu anlamda AİHM, öncelikle ceza ve cezai suçlama, yanı sıra nihai karar

¹¹⁹ Lucky Dev v İsveç, No:7356/10.

¹²⁰ TOSUN, Ayşe Nil, "*Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası*", HÜHF, Y:2017, C:7, S:2, ss:95-104, s.103.

¹²¹ Pirttimaki v Finlandiya, No:35232/11.

¹²² Acar, s.422, 423.

kavramlarının anlamlarını özerk olarak yorumlamış ve zaman içinde kararlarında yorumunu genişletmiştir.

Mahkeme, kesin hükmün, karara karşı başka olağan hukuk yollarının mevcut olmadığı veya tarafların bu hukuk yollarını tükettiği veya bu hukuk yollarından faydalanmadan belirtilen süre sınırının dolmasına izin verdiği durumlarda ortaya çıktığını kabul etmektedir.

Ceza ve cezai suçlama olup olmadığının belirlenmesinde ise öncelikle Engel Kıstasları olarak bilinen; i) ulusal hukuk kapsamında suçun kanuni anlamda sınıflandırılması, ii) suçun asıl mahiyeti, iii) ilgili kişinin maruz kalması olası cezanın ağırlık derecesi ölçüleri esas alınmaya başlanmıştır. Bu anlamda incelediğimiz karara konu olayda özellikle idari para cezası karakterli vergi cezalarının durumu ‘ceza ve cezai suçlama’ yönünden başlangıçta tartışmalı ise de sonraki kararlarda, vergi kabahatlerine uygulanan idari para cezalarının vergi ödevlilerine genel olarak uygulanan genel nitelikli kanunlardan kaynaklandığı, amacı caydırma ve cezalandırma olan norma dayanarak verildiği değerlendirmeleri sonrasında idari para cezasının miktarının düşük olmasının uyuşmazlığı suç isnadı kapsamında çıkartmadığını kabul edilmeye başlanmıştır. Sözleşmeciler Devletler, özellikle bir kısım yaptırımları suç değil kabahat olarak sınıflandırma politikası ile başvuruların önünü alma amacı izleyebildiklerinden bu yaklaşım anlaşılabilir bir durumdur. Zaten Mahkeme bir başka kararında da hem bu kıstasları topluca uygulamış ve hem de verginin katları olarak uygulanan para cezalarının bir üst sınırının olmamasını, cezanın ağırlığı için yeterli görmüş durumdadır. Dolayısıyla vergi cezaları, kabahat olarak nitelenen yaptırımlar olsa da p7 md. 4 çerçevesinde ceza olarak nitelenmektedir. Bunların idari makamlar tarafından uygulanıyor olması da durumu etkilemektedir. O yüzden hem idare tarafından bu cezaların uygulanması ve hem de suç olarak nitelenen fiillerin ayrı bir ceza yargılamasına tabi tutuluyor olduğu hallerde ilke devreye girecektir. Bu anlamda dava, sadece suç ve mahkeme bağlamında değil, bir yaptırım ve bunun için isnat içeren her türlü adli ve idari süreci ifade eder şekilde ele alınmaktadır.

Bir nihai kararı izleyen ikinci yargılama söz konusu olduğunda ilkenin uygulanması sorunlu değilse de incelenene karara konu olayda olduğu gibi ‘paralel yargılamalar’ söz konusu olduğunda sorun baş göstermektedir. Zaten kararda ilgili ülke de savunmasını her iki davanın derdest olması yönünden iler sürmüştür. Ancak AİHM, bu şekilde paralel davalar söz konusu olduğunda aralarında bağlantının yasal olarak kurulması gerekliliği ve birinin diğerinden önce kesinleşmesi durumunda diğerinde dikkate alınması gereğini vurgulamış ve bu noktada ihlali tespit etmiştir. Esasen ilgili Ülke de kanunlarında bu değişikliği yaparak bağlantıyı sağlamış ise de bunun geriye yürütülmemesini savunduğundan sorun yaşanmıştır.

İncelediğimiz karar Türk Hukuku'nda da birçok kararda kendisine yer bulmuştur. Zira vergi ve vergi caza hukukumuzda; vergi cezaları bir idari işlem olarak idare tarafından vergi kaybına bağlı olanlar ve olmayanlar şeklinde, bağlı olanlar ise vergi kaybının yarısı, bir katı veya üç katı şeklinde uygulanmaktadır. Ayrıca kayba uğratılan vergi için gecikme faizi de talep edilmektedir. Bireyler cezaya muhatap olduklarında bunlara karşı idari yargıda vergi mahkemelerinde iptal davası açma hakkına sahiptir. Diğer yandan, Kanun'da suç olarak kabul edilen fiiller söz konusu ise yaptırımın hürriyeti bağlayıcı ceza olan bir ceza yargılaması da yapılmakta, ancak suç ve ceza yargılaması, genel kabulden farklı olarak kabahat ve buna dair ceza uygulanmasını engellemektedir.

Konu, önüne geldiğinde AYM hem suç bağlamında ceza ve hem de kabahat bağlamında idari para cezası uygulanmasını, ilkeye aykırı bulmayarak başvuruyu reddetmiş ise de farklı iki merci tarafından yürütülen soruşturma ve yargılamalar arasında yeterli bağlantı bulunmadığı ve üstelik aksine bu bağlantıyı engellediği gerekçesiyle buna yönelik Kanun hükmünü iptal etme yoluna gitmiştir.

Gerek AİHM'nin incelediğimiz kararı ve gerekse AYM iptal kararı sonrasında öğretilerde ayrıntılı değerlendirmeler yapılmış ise de özellikle AYM kararı üzerinden geçen zaman içinde bu yolda bir kanun değişikliği gündeme gelmemiştir. Görüşümüze göre AİHM kararına konu olayda taraf Finlandiya'nın, kararda "*Yasal Değişiklikler*" olarak ele alınan şekilde izlediği yöntem ülkemiz açısından da yol gösterici olabilir.

Buna göre, vergi idaresine, vergi cezaları uygulama veya konuyu adli makamlara bildirme hususunda yetki tanınması, vergi idaresinin ceza kesme yetkisinin ancak adli makamlara bildirim yapılmaması halinde söz konusu olması, bildirim yapılmış ise bu durumda da ceza kesilmemesi, bir kere idari yaptırım anlamında ceza kesilmişse yeni veya henüz ortaya çıkmış olaylara ilişkin delil elde etmedikleri sürece durumu adli makamlara bildiremeyecekleri bir yöntem olarak kabul edilebilir görünmektedir.

KAYNAKÇA

Acar, Zeynep Sena. “*Non Bis In Idem İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Ceza Hukukuna Yansımaları (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 7 Protokol Hükümlerine Göre)*”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, ÖZGENÇ, İzzet (Editör), Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, ss:403-443.

Akıllıoğlu, Tekin. İnsan Hakları Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, 3. Baskı, AKINCI, Müslüm, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Akkaya, Mustafa. “*Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme*”, AÜHFD, Y:2000, C:49, S:1, ss:85-96.

Bahçeci, Barış. “*İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında <Ne Bis İn İdem>*”, AÜHFD, Y:2018, C:67, S:2, ss:253-278.

Beyribey, Kurtuluş. “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi*”, Danıştay Dergisi, Y:2016, S:141, ss:41-66.

Boyer, Oya. “*Suçta ve Cezada Yasallık İlkesi*”, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, (Ed: İNCEOĞLU, Sibel), Avrupa Konseyi, Ankara, 2023, ss:287-300.

Bozkurt, Enver/Kanat, Selim/Bektaş, Sezercan. Uluslararası İnsan Hakları Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.

Candan, Turgut. Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 5. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara – 2022.

Centel, Nur/Zafer, Hamide. Ceza Muhakemesi Hukuku, 18. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2020.

Demirbaş Aksüt, Burcu. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci, DEÜ SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012.

Donay, Süheyl. Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 1. Bası, Beta Basım, İstanbul – 2008.

Harris, D.J./O’Boyle, M./Bates, E.P./Buckley, C.M. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku, Türkçe 1. Baskı, (Çeviri: Bingöllü Kılıcı, Mehveş/Karan, Ulaş), Avrupa Konseyi, 2013.

İçer, Zafer/Yücel, Yener. “*Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi*”, 5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Cilt-II, Özgenç, İzzet/Şahin, Cumhur, Turhan, Faruk (Editörler), Seçkin Yayınları, Ankara, 2020, ss:1165-1204.

İnceoğlu, Sibel. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.

Karaçoban GÜNEŞ. Tuğçe, “*Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi*”, Prof. Dr. M. İlhan Ulusan’a Armağan Cilt – II, Seçkin Yayınları, Ankara, 2016, ss:85-106.

Kılıç, Burak. “*Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Non Bis In Idem İlkesinin Uygulanabilirliği Sorunu*”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Özgenç, İzzet (Editör), Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, ss:191-215.

Minez, Yusuf. “*Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirleri Üzerindeki Etkisi*”, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Özgenç, İzzet (Editör), Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, ss:611-654.

Özay, İl Han. İdari Yaptırımlar, İÜ Yayınları, İstanbul, 1985.

Rençber, Altan. Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2017.

Rençber, Altan/Özalp, Melike. “*Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Ardından: Ne Bis In Idem İlkesi Bağlamında Fail*”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:40, Şubat 2021, S:474, ss:28-38.

Saban, Nihal. Vergi Hukuku, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2022.

Sevinç Ceyhan, Cansu. Vergi Suçlarında Yargılama Süreci (7394 Sayılı Kanun Değişikliklerine Göre), Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.

Şenyüz, Doğan. Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Baskı, Ekin Basım, Bursa – 2022.

Tezcan, Durmuş/Erdem, Mustafa Ruhan/Sancakdar, Oğuz/Önok, Rifat Murat. İnsan Hakları El Kitabı, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.

Tosun, Ayşe Nil. “*Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası*”, HÜHFD, Y:2017, C:7, S:2, ss:95-104.

Uzeltürk, Hakan. “*Ne Bis In Idem: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı*”, YÜHFD, Y:2019, C:16, S:2, ss:215-232.

Yaltı, Billur. “*İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 225, Haziran 2007.

Yaltı, Billur. “*İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine*”, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2015, S:317, ss:85-92.

Yaltı Soydan, Billur. “*İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği*”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:2002, S:254.

Yılmaz Uğur, Candan. “*Avrupa Birliği Vergi Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi*”, Güncel Maliye Tartışmaları – 1, Prof. Dr. Ömer Faruk Batırel’e Armağan, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, ss: 451-461.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. “*Anayasa Mahkemesi’nin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri*”, Ankara Barosu Dergisi, Y:2022, C:80, S:3, ss:255-327.