

VERGİ CEZA HUKUKUNDA NON BIS IN IDEM İLKESİ

Non Bis in Idem Principle in Tax Criminal Law

Ahmet Emrah GEÇER*

ÖZ

Türk vergi ceza hukuku hükümlerine bakıldığında, belli durumlarda, tek bir fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, kişi vergi kanunlarını ihlal eden tek fiilinden ötürü iki kez cezalandırılabilir. Dahası, failin aleyhinde bu cezalara ilişkin olarak birbirinden bağımsız iki ayrı yargılama süreci yürütülmektedir. Bu durum, ulusal ve uluslararası ceza hukuku alanında genel kabul görmüş “*non bis in idem*” prensibine diğer bir ifade ile “*aynı fiilden dolayı iki kez yargılama ve cezalandırma olmaz*” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.¹

Bu çalışmamızda, Türk vergi ceza hukukunun vergi kabahatleri ve suçlarına ilişkin hükümleri “*non bis in idem*” ilkesi çerçevesinde ele alınacaktır. Özellikle, bu ilke ışığında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin verdiği Glantz v. Finlandiya Kararı incelenecektir.

Anahtar Sözcükler: Vergi Ceza Hukuku , Vergi Kabahati, Vergi Suçu, Non Bis İn İdem İlkesi, Glantz v. Finlandiya Kararı

* Arş. Gör., İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı.

¹ “*Aynı fiilden dolayı iki kez yargılama ve cezalandırma olmaz*” ilkesi literatürde “*non bis in idem*” ve “*ne bis in idem*” olarak isimlendirilmektedir. Biz bu çalışmamızda “*non bis in idem*” olarak isimlendirmeyi tercih ettik.

ABSTRACT

According to the provisions of Turkish tax criminal law, an act may be defined tax misdemeanor as well as tax crime in certain circumstances. Individual, who acts against the tax statutes only once, may be subjected to two separate sanctions. Furthermore, two different litigation procedures are carried out against the alleged offender independently from one another. This constitutes a contradiction to “*non bis in idem*”, which means that “*a person may not be tried for a criminal offence for which he or she has previously been finally convicted or acquitted*”, is generally accepted principle in domestic and international criminal law.

In this Article, we will examine the rules of Turkish tax criminal law concerning tax misdemeanors and tax crimes within the scope of non bis in idem principle. Glantz v. Finland Verdict concluded by the European Court of Human Rights pursuant to this principle will be particularly analyzed.

Keywords: Tax Criminal Law, Tax Misdemeanor, Tax Crime, Non Bis in Idem Principle, Glantz v. Finland Verdict.

1. Giriş

Vergilendirmenin başlıca amacı, kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanmasıdır.² Ancak, günümüz dünyasında, vergilendirme, kamu finansmanının tatmini amacının yanında toplumun sosyal, ekonomik ve kültürel yönden gelişmesine olanak sağlama fonksiyonunu haizdir.³ Vergilendirme, serbest piyasa ekonomisi içinde kişiler arasında bozulan dengenin denkleştirilmesi için vazgeçilmez bir araçtır. Dahası, vergilendirme toplum halinde yaşamının gereğidir ve demokrasinin bir çeşit bedelidir.⁴

² Kaneti, Selim, (1989), Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 4.

³ Çağan, Nami, (1982), Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXXVII, Sayı 1-4, s. 140.

⁴ Soysal, Mümtaz, (1981), Jack Wiseman’ın “Üniter Bir Devlet Sistemindeki Bir Az Gelişmiş Ülkede Merkezi İdare ile Yerel Yönetimler Arasında Gelir Bölüşümü” Konul Tebliği Üzerine Yorum, Vergi Reformları, Vergi Reformları Tebliğ ve Yorumları, İİTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını, Meter Matbaası, İstanbul, s. 392, Aktaran, Çağan, Nami, (1982), Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, AÜHFD, Cilt XXXVII, Sayı 1-4, s. 130 Vergi, demokrasinin gelişmesi için önemli bir araçtır. Zira, toplum içindeki kişiler sosyal devlet anlayışı çerçevesinde yapılan

Dolayısıyla, verginin salınmasında üstün kamu yararı olduğu açıktır.⁵ Diğer yandan, vergilendirme, özünde diğer temel hak ve özgürlüklere renk veren mülkiyet hakkına yapılan bir müdahaledir.⁶ Bu müdahalenin meşruiyetinin Anayasa ve diğer düzenlemeler tarafından temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması için hüküm altına alınmış genellik, eşitlik, ölçülülük, vergide kanunilik, mali güce vergilendirme, hukuki güvenlik ilkeleri gibi ilkelere uyulduğu takdirde sağlanabileceği kabul edilmektedir.

İktisat alanında savunulan Rasyonel Seçim Teorisine göre (Rational Choice Theory), kişi seçimlerinde kar maksimizasyonuna yönelmektedir.⁷ Örneğin vergi külfeti kendisine yüklenen kişi, elinden çıkacak ekonomik değer ödememe sonucunda karşılaşıacağı yaptırıma göre daha değerli ise vergiyi ödememe yolunu seçebilmektedir.⁸ Toplumda bireylerin genel olarak benimsediği bu davranış tipi ile başa çıkmak ve sonucunda üstün kamu yararı gereği konulan vergilerin yerinde ve zamanında tahsilini sağlamak için devletin önleyici ve caydırıcı niteliği haiz yaptırım sistemi kurması gerekmektedir. Bu bağlamda, vergilendirme yetkisinin yanında yaptırım uygulama yetkisine de sahip olan devlet, vergi ilişkisinin aktif tarafını oluştururken, vergi ödevleri kendisine yüklenen kişiler ilişkisinin pasif tarafını oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere, baskın güce ve yetkiye haiz olan devleti, hukuk kuralları dışında sınırlayabilecek etkin bir araç bulunmamaktadır. Bu sebeple, ilişkinin egemen tarafını oluşturan devletin, vergilendirme, vergisel aykırılıkları belirleme ve yaptırım uygulama aşamalarında, ana norm niteliği taşıyan Anayasada yer alan hukuk devleti ilkesinin gereklerini yerine getirmesi icap etmektedir.⁹ Zira günümüz

vergilendirme ile toplum içinde kendilerini ifade edebilme ve geliştirme imkanına sahip olabilirler.

⁵ Çagan, Nami, (1982), Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, s. 3.

⁶ Gemalmaz, Mehmet Semih, (2007), Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Teorisine Giriş, Legal Kitabevi, 6. Bası, İstanbul, s. 22-23.

⁷ Thuronyi, Victor [Ed.], (1996), Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, Birleşik Devletler, s. 119.

⁸ Vergi ödevlilerinin vergilendirme sürecinde sergiledikleri davranışları ve bu davranışlar ile nasıl başa çıkılabileceğine dair Birleşik Krallık öz bir çalışma için bkz. Weber, Till Olaf / Fooker, Jonas / Herrmann, (2014), Behavioural Economics and Taxation, Taxation Papers Workin Paper N.41, European Commission,

⁹ Kaşıkçı, Mahmut, (2007), Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, s. 2-3 .

demokrasilerinde “*hukuk devleti ilkesi*”¹⁰, devlete karşı kişilerin temel hak ve hürriyetlerini korumayı ve devletin keyfi işlem ve eylemlerde bulunmasını engellemeyi hedefleyerek ilişkinin pasif tarafı olan kişiler ile aktif tarafını oluşturan devlet arasında adil bir denge kurma işlevini üstlenmektedir.

Vergi ceza hukuku, vergi mevzuatına aykırı davranan kişilerin karşılaşılabilecek cezaları incelemektedir.¹¹ Vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi yükümlüleri ile diğer ilgili kişiler üzerinde önleyici ve caydırıcı etki oluşturarak vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır.¹² Ülkemiz mevcut vergi ceza mevzuatı genel anlamda tetkik edildiğinde, bazı durumlarda kişinin işlediği tek bir fiil dolayısıyla birden fazla yaptırıma maruz kaldığı görülmektedir. Bu tür bir uygulama, kişilerin vergi kanunlarına aykırı fiillerinden ötürü orantısız cezalar ile karşı karşıya kalmasına sebep olabilmektedir. Ayrıca, aynı fiilden mütevellit ilgili vergi idaresi tarafından idare hukuku usullerine göre verilen vergi cezasına ilişkin yargılama idari yargı kolunda yer alan vergi mahkemeleri nezdinde yürütülmekte iken, vergi suçuna ilişkin yargılama adli yargı kolunda yer alan ceza mahkemeleri tarafından yürütülmektedir.¹³ Bu şekilde, aynı fiile dayalı iki farklı yargı kararı ortaya çıkmaktadır. Yukarıda ana hatları ile bahsi geçen bu durumlar, Roma hukukundan bu yana doktrinde ve uygulamada genel kabul görmüş “*non bis in idem*” ilkesine¹⁴ diğer bir deyişle “*aynı fiilden dolayı iki kez yargılama ve cezalandırma olmaz*” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

¹⁰ Anayasa Mahkemesi hukuk devletini birçok kez tanımlamıştır. Bu tanımlamalardan biri için bkz. Anayasa Mahkemesi 2013/44E. 2013/59K. 2.5.2013 : “*Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.*”

¹¹ Kırbaş, Sadık, (1995), Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 7. Bası, Ankara, s. 140.

¹² Candan, Turgut, (2010), Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 80-81 .

¹³ Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan, (2014), Vergi Hukuku, 5. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa, s. 225-226.

¹⁴ Rocco, Arturo, (1932), Trattato della cosa giudicata come causa di estinzione dell’azione penale, Aktaran, Özen, Mustafa, (2010), Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XIV, Sayı 1, s. 390.

Bu çalışmada, vergi ceza hukuku bakımından “*non bis in idem*” ilkesi güncel mevzuat ve yargı kararları çerçevesinde incelenecektir. İlk olarak, konu ile bağlantılı olacak şekilde kabahat ve suç kavramları açıklanmaya çalışılacaktır. Sonrasında, vergi cezalarının hukuksal niteliği hakkındaki görüşlere değinilecektir. Ardından, “*non bis in idem*” ilkesi hakkında genel bilgi verilecek ve müteakiben Türk vergi ceza hukukunda öngörülen vergi kabahatlerine ve vergi suçlarına ilişkin hükümler “*non bis in idem*” ilkesi çerçevesinde ele alınacaktır. Akabinde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) vergi ceza hukukunda “*non bis in idem*” kuralının uygulanışına ilişkin görüşünü yansıtan 20.8.2014 tarihli Glantz v. Finlandiya Kararı tartışılacaktır. Sonuç kısmında ise konuya ilişkin düşüncelerimiz paylaşılacaktır.

2. Suç ve Kabahat Kavramı

Yaptırım, topluluk halinde yaşayan insanlar tarafından kabul edilen uyulması zorunlu düzen kurallarına aykırı davranılması halinde toplumun gösterdiği tepki olarak ifade edilmektedir.¹⁵ Hukukun özü gereğince, hukuk kurallarına aykırı davranan kişi yaptırıma tabi tutulmaktadır. Zira, kişinin hukuka aykırı fiili sebebiyle hukukun koruduğu değer zarara uğramakta ya da zarara uğrama tehlikesi ile karşı karşıya kalmaktadır. Sonuç olarak, hukuk düzeninin kişiler arasında veya toplumun genelinde oluşturduğu hukuki denge bozulmaktadır.¹⁶ Yaptırım, bu fiilleri işleyenleri cezalandırarak bozulan hukuki dengenin yeniden inşa edilmesini sağlamaktadır. Ayrıca, yaptırım, hukuk düzeni tarafından istenmeyen fiillerin önlenmesi konusunda etkin bir hukuki mekanizma olduğu kabul edilmektedir.¹⁷

¹⁵ Hafizoğulları, Zeki, (1996), Ceza Normu, Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni, US-A Yayıncılık, Ankara, s.142 Mahmutoglu, Fatih Selami, (1995), Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, s. 117.

¹⁶ İçel, Kayıhan / Sokullu Akıncı, Füsün / Özgenç, İzzet / Sözüer, Adem / Mahmutoglu, Fatih S. / Ünver, Yener, (2000), İçel Yaptırım Teorisi, 1. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 3; Özgenç, İzzet, (2013), Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 9. Bası, Ankara, s.30. Yazar bu tanıma “veya toplumun genelinde” kısmını eklemiştir.; Taşdelen, Aziz, (2010), Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara, s.2.

¹⁷ Özgüven, A. Volkan, (2007), Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk yayınları, Ankara, s.124; Ulusoy, Ali D., (2013), İdari Yaptırımlar, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, s.5

Çağdaş ceza hukuku doktrininde ve uygulamasında, hukukun koruduğu değerleri ihlal eden fiiller, suç ve kabahat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.¹⁸ Doktrinde, suç ile kabahat arasındaki farkı açıklamaya çalışan iki ana grup görüş mevcuttur. Bu grup görüşlerden ilki ayrımın temelini nitelik farkından kaynaklandığını savunmaktadır.¹⁹ Hem suç hem de kabahat, özünde hukuka aykırılık içermektedir.²⁰ Dahası, her ikisi de, kişilerin hukuka aykırı davranmalarını önlemeyi ve hukuka aykırı davranışları cezalandırmayı amaç edinmektedir. Ayrıca, suça ve kabahate karşı uygulanacak ilke ve kurallara bakıldığında birbirine çok yakın olduğu görülmektedir.²¹ Bu sebeplerden ötürü kanaatimizce suç ile kabahat arasındaki ayrımın nitelik bakımından olduğu sonucuna varmak isabetli değildir.

Suç ile kabahat arasındaki farklılığı açıklayan ikinci grup görüşe göre, suç-kabahat ayrımı, nicelik farkından kaynaklanmaktadır.²² Bu görüşe göre, suç da kabahat da hukuka aykırılık teşkil etmektedir; ancak suç, kabahate göre daha ağır fiillerdir ve bu sebeple suça uygulanacak yaptırım kabahate göre daha ağır nitelik taşımaktadır. Suç ve kabahatlere ilişkin bu tefrik, Kabahatler Kanunu Tasarısının Genel Gerekçesi'nde şu şekilde ifade edilmiştir: “...esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı

¹⁸ Suç-kabahat ayrımı ilk kez 18. yüzyıldan itibaren Alman hukukçuları tarafından yapılmaya başlanmıştır. 1950'li yıllardan itibaren ise bu ayırım Alman kanunları tarafından da benimsenmiştir. Kaşıkçı, Mahmut, a.g.e., s. 103-104; 1980 yılından itibaren, Türk hukukunda bazı özel yasalardaki cezaların idari cezaya dönüştürülmesine başlanmıştır. Daha hafif sayılacak hukuka aykırı fiiller 5237 sayılı Türk Ceza Kanunundan çıkartılarak, Kabahatler Kanunu adı altında toplanmıştır. Böylece suç-kabahat ayrımı belirginleştirilmeye çalışılmıştır. Centel, Nur / Zafer, Hamide / Çakmut, Özlem, (2010), Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayıncılık, 6. Bası, İstanbul, s. 219-220 .

¹⁹ Kaşıkçı, Mahmut, a.g.e., s.107.

²⁰ Şenyüz, Doğan, (2013), Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 7. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa, s. 3.

²¹ Başaran Yavaşlar, Funda, (2008), Vergi Suç ve Kabahatler Hukuk'unda Son Durum, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt 82, Sayı 2008/6, s. 2848.

²² Bu görüş, doktrinde baskın olarak savunulmaktadır. Çağlayan, Ramazan, (2006), İdari Yaptırımlar Hukuku, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, s.123; Özgenç, İzzet, a.g.e., s. 102-103; Ulusoy, Ali, (2008), Erkler Ayrılığı ve Yürütme-Yargı İlişkileri Bağlamında Kabahatler Kanununun Değerlendirilmesi, Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 77, s. 26; Mahmutoglu, Fatih Selami, a.g.e., (1995), Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, s. 32-33; Centel, Nur / Zafer, Hamide / Çakmut, Özlem, a.g.e., s. 219.

oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır. Bu tasnif, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurmaktadır..."²³ Haksızlığın ağırlığı nazara alınarak yapılan suç-kabahat ayrımı ile kişinin işlediği fiil ve sonucunda karşılığında uygulanacak yaptırım arasında adil bir dengenin oluşmasının sağlanabileceği söylenebilir. Diğer yandan, örneğin, kişinin 3 ay hapis cezası ile cezalandırılması, milyonlarca lira miktarında vergi ziyai cezası ile cezalandırılması yanında çok hafif kalabilir. Bu sebepten ötürü suç ile kabahat arasında haksızlığın ağırlığına göre yapılacak bir tasnif her zaman doğruyu göstermeyebilir.

Suç, isnad yeteneğine sahip bir kişinin kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren bir fiildir.²⁴ Suç isnad edilen kişi, ceza yargılamasının özel kurallarına tabi olmaktadır. Bu kişinin kanunda öngörülen suçu işlediğinin kanıtlanması halinde ise ceza kanunlarında ve diğer kanunlarda yer alan hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmekte ve diğer tedbirler uygulanmaktadır. Görüleceği üzere, kanun koyucunun suç olarak ihdas ettiği fiiller ile korunan hukuki değeri ihlal eden failin ağır müeyyidelerle karşı karşıya kalması kuvvetle muhtemeldir. Bu sebeple, kişi lehine güvence olması amacıyla suça uygulanacak cezaya bağımsız yargı organları tarafından yapılan ceza yargılaması sonucunda hükmedilmesi modern ceza hukuku prensiplerinin gereğidir.

Günümüzde, sosyal ve ekonomik ilişkilerin gelişimi ile birlikte idarenin kamu düzenini sağlama görevi genişlemiştir. Bunun doğal sonucu olarak esasları kanunda belirlenen bazı hukuka aykırı fiillerin cezalandırılması idarenin tekeline geçmiştir. Bu hukuka aykırı fiiller öğretide ve uygulamada kabahat adı altında toplanmaktadır. 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 2. maddesinde, "*kabahat, kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*" olarak tanımlanmaktadır. İlk olarak belirtmek gerekir ki, cezayı uygulayan makamın idare olması, kabahate uygulanacak yaptırımın cezai nitelikten çıkması anlamına gelmemektedir. Öz itibarı ile

²³ Kabahatler Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyon Raporu, (1/ 993) Genel Gerekçe, T. 10.3.2005. 5.1.2015 tarihinde erişilmiştir.
http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm

²⁴ Alacakaptan, Uğur, (1975), Suçun Unsurları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, No: 372, s. 10.

bakıldığında, suçların düzenlenmesindeki kamu yararı ile kabahatlerin düzenlenmesindeki kamu yararı arasında herhangi bir fark yoktur.²⁵ Devlet, öngördüğü ve uyguladığı yaptırımlar aracılığıyla ile suç ve kabahatlerin işlenmesini caydırmakta ve bu fiillerin işlenmesi halinde failleri cezalandırmaktadır. Anayasamızın suç ve cezaları düzenleyen 38. maddesinde, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanun ile konulabileceği belirtilmiştir. Burada kullanılan ceza tabiri geniş anlamdadır, hem suçlara hem de kabahatlere karşı hükmedilecek yaptırımları kapsamaktadır. Suçlarda olduğu gibi kabahatlerde de hareket, tipiklik, hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurları aranmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarında²⁶ belirtildiği ve doktrinde kabul edildiği gibi kural olarak suçlara ilişkin tüm anayasal ilkelerin kabahatler için de tatbik edilmesi gereklidir.²⁷ Ancak, bir eylemin suç ya da kabahat olarak kanunda düzenlenmesi, zaman ve mekana bağlı olarak değişkenlik gösterebilir.²⁸ Burada, eylemin suç mu kabahat mi olarak tanımlanacağı konusunda o zaman ve mekanda egemen devletin ceza politikası devreye girmektedir.²⁹ Diğer yandan, egemen devlet, suç ve kabahatleri ve bunlara karşı uygulanacak yaptırımları ihdas ederken sınırsız bir takdir yetkisine sahip değildir.³⁰ Devlet bu yetkiyi yukarıda da ifade ettiğimiz gibi hukuk devleti ilkesi sınırları içerisinde kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin özüne dokunmaksızın ve ölçülülük ilkesine uygun şekilde kullanılmalıdır.

Diğer yandan, kanun koyucu, suç ve kabahatlere uygulanacak yaptırım konusunda hukuk devleti ilkesi sınırları içerisinde ayrık durumlar

²⁵ Saban, Nihal, (2014), Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, 6. Bası, İstanbul, s. 468; Öncel, Mualla, / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, a.g.e., s. 209.

²⁶ Anayasa Mahkemesi 1990/35E. 1991/13K. 6.6.1991T.; Anayasa Mahkemesi 1992/31E. 1993/29K. 21.9.1993T., 10.11.2015 tarihinde www.kazancı.com adresinden erişilmiştir.

²⁷ Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, suç ve cezaların geçmişe yürütülememesi, masumiyet karinesi, şüpheden sanık yararlanır ilkesi, mükerrer cezalandırma yasağı (*non bis in idem*), cezalandırmada şahsilik ilkesi ve cezalarda orantılılık ve belirlilik ilkesi gibi çekirdek ceza hukuku güvenceleri hem suçlarda hem de kabahatlerde uygulama alanı bulmaktadır. Ulusoy, Ali D., a.g.e., s.48 vd.; Suç ve kabahatlere ilişkin esaslara ilişkin uygulamalarda hukuk devleti ilkesi ışığında kişilerin mülkiyet hakkı, hak arama hürriyeti, kanuni hakim güvencesi, ispat hakkı, adil yargılanma hakkı korunmalıdır. Başaran Yavaşlar, Funda, (2006), İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası, s. 146-147.

²⁸ Kaşıkçı, Mahmut, a.g.e., s.94, 116-117.

²⁹ Mahmutoglu, Fatih Selami, (2009), Suç-Kabahat Ayırımı – İdari Ceza Hukukunun Temelleri, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, s.42.

³⁰ Örneğin, devlet, suç olarak tanımlanan insan öldürme fiilini kabahat olarak ihdas edemez.

oluşturmada takdir yetkisine sahiptir. Dahası, hangi fiillerin kabahat oluşturduğu kanunda açıkça öngörülebileceği gibi kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve sınırları içerisinde hükmün içeriği idarenin genel ve düzenleyici işlemleri ile doldurulabilecektir. Bununla birlikte, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu 4/2 gereğince kabahatin karşılığı olan yaptırımın türü, süresi ve miktarının kanun ile öngörülmesi zorunludur.

2. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

3.1. Genel Olarak

Vergi cezalarına ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunumuzun dördüncü kitabının ikinci kısmında düzenlenmektedir. İkinci kısmın ilk bölümünde vergi ziyai cezasına, ikinci bölümünde usulsüzlük cezalarına ve üçüncü bölümünde hürriyeti bağlayıcı cezalara yer verildiği anlaşılmaktadır.³¹ Üçüncü bölümde öngörülen kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarının ceza hukuku kapsamı içinde değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir.³² Diğer taraftan, vergi kabahatlerinin ve cezalarının yer aldığı birinci ve ikinci bölümdeki düzenlemelerin hukuki niteliğine ilişkin farklı görüşler mevcuttur.

3.2. Vergi Zammı Görüşü

Bu görüşü ileri sürenler, vergi kabahatlerinin işlenmesi sonucu uygulanan cezanın, öz itibari ile cezai bir niteliğinin olmadığını, bir vergi zammı olduğunu düşünmektedirler.³³ Bu görüşe göre vergi kabahati cezalarının uygulanmasının amacı devlete gelir sağlanmasıdır. Ancak, bu görüş, gerek uluslararası hukukta gerekse milli hukuklarda genel kabul görmüş olan cezaların şahsiliği ilkesi ile uyuşmadığından ötürü eleştirilmiştir. Vergi zammı görüşü benimsendiği takdirde cezanın vergi borcu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Böyle olunca da vergi cezasının ölüm ile sona ermemesi ve dolayısıyla mirasçılara intikal etmesi icap etmektedir. Diğer yandan, vergi kabahati cezası, vergi mükellefi, vergi

³¹ Ayrıntılı Bilgi için Bkz. Başaran Yavaşlar, Funda, (2008), Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 233, s. 72-94.

³² Akdoğan, Abdurrahman, (2013), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 11. Bası, Ankara, s. 128; Saban, Nihal, a.g.e. s. 468-469; Kırbaş, Sadık, (1995), a.g.e. s.141; Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan, (2014), Vergi Hukuku, Ekin, 5. Bası, Bursa, s. 246-247.

³³ Kırbaş, Sadık, (1995), Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 7. Bası, Ankara, s.141.

sorumluları ile bunlarla ekonomik ya da hukuki ilişki içerisinde bulunan üçüncü kişiler ve kanunda belirtilen diğer kişilere kanunun öngördüğü kurallar çerçevesinde uygulanır.³⁴ Burada önem arz eden husus, vergi cezasının kabahat kim tarafından işlendi ise diğer bir ifade ile fail kim ise onun adına kesilmesidir.³⁵

Ayrıca, vergiyi doğuran olay ile vergi kabahati cezasını gerektiren olay birbirinden farklı sebepler dairesinde doğmaktadır.³⁶ Kanunlarda, vergiyi doğuran olayların yer almasının temel amacı, sosyal devlet ilkesi çerçevesinde kamu finansmanının sağlanmasıdır. Vergi cezalarının amacı ise, vergi kanunlarının etkin bir şekilde tatbik edilebilmesi için gerekli ortamın oluşturulmasıdır. Diğer bir ifade ile vergi cezaları, önleme ve caydırıcılık özelliğine sahiptirler. Bu sebeplerle, vergi cezalarının hukuki niteliğinin vergi zammı olduğunu söylemek zor görünmektedir.

3.3. Tazminat Görüşü

Tazminat görüşüne göre, kabahatlere uygulanacak vergi cezası devlet hazinesine verilen zarar nedeniyle hükmedilen parasal bir yaptırımdır.³⁷ Bu görüş de modern ceza hukukunun temel ilkelerinden olan “*cezaların şahsiliği*” ilkesi gereğince eleştiri almıştır. Cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca vergi cezaları, kabahati işleyeninin ölümü ile sona ermektedir. Diğer yandan, tazminat görüşünün kabul edilmesi halinde, vergi cezasının muhatabının ölümü durumunda bu cezanın mirasçılara intikal edeceği tartışmasızdır. Bu bakımdan vergi cezalarının hukuki niteliğinin tazminat olduğunu söylemek mümkün gözükmemektedir.³⁸

3.4. Ceza Hukuku Anlamında Para Cezası Olduğu Görüşü

Bu görüşe göre, kabahatlere tatbik edilecek vergi cezası, ceza kanunlarında yer alan ve suçlu bulunan kişiyi belli bir miktar parayı ödemeye zorlayan adli para cezası niteliğindedir. Ancak, vergi cezalarında söz konusu olan bazı durumlar ceza hukuku anlamındaki para cezalarında

³⁴ Şenyüz, Doğan, a.g.e. s. 44.

³⁵ Tüzel kişilerin nezdinde işlenen kabahatlerden ötürü cezalar tüzel kişi adına kesilmektedir. Ancak, ceza tüzel kişilikten alınamaz ise tüzel kişinin kanuni temsilcisine başvurulur. Kanuni temsilcinin sorumluluğu ikinci derecedir. (VUK madde 10 ve 333).

³⁶ Mutluer, M. Kamil, (1994), Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı 14, s. 13.

³⁷ Donay, Süheyl, (1972), Para Cezaları, s. 130-132, 140-142, 75-76, 144, 157 Aktaran Karakoç, Yusuf, (2012), Vergi Hukuku, Yetkin Kitabevi, 6. Bası, Ankara, s. 479.

³⁸ Kırbaş, Sadık, a.g.e., s. 142.

söz konusu değildir. Örneğin, para cezalarında kural olarak tüzel kişilerin sorumluluğu olmadığı halde Vergi Usul Kanununun 333. maddesi gereğince vergi cezalarında vardır. İlaveten, uzlaşma, pişmanlık gibi vergi hukukuna özgü müesseselere, adli para cezaları için başvurulamaz. Ceza hukuku anlamında hükmedilen para cezası ödenmediği takdirde hapis cezasına çevrilebilir iken vergi cezalarında böyle bir durum yoktur. Ayrıca, vergi cezaları prensip olarak genel af kapsamında değildir.³⁹ Görüldüğü üzere, vergi cezalarının, ceza hukuku anlamında para cezası olarak nitelendirilmesi de doğru olmayacaktır.

3.5. “*Sui Generis*” (Kendine Özgü) İdari Ceza Görüşü

Vergi kanunlarının öngördüğü kişilerin işledikleri fiillerin, kabahat olup olmadıkları yönünde nitelendirme vergi idaresi tarafından yapılmaktadır.⁴⁰ İdari bir makam olan vergi idaresi, kanunlar çerçevesinde kendisine tanınan bağlı yetkiye dayanarak idari işlem ile vergi mevzuatına aykırı hareket edenler aleyhine vergi cezası kesmektedir. Bu yönüyle, vergi kabahatlerinin uygulanmasında ve uygulamadan çıkan ihtilafların giderilmesinde idare hukuku kurallarının göz önünde bulundurulacağı açıktır.

İdareye ceza kesme yetkisi verilmesinin altında yatan neden günümüz dünyasında sosyal ve ekonomik gelişmeye bağlı olarak idarenin kamu düzenini sağlama görevinin genişlemesi sonucu etkin bir önleme ve caydırma sistemi kurulması arzusudur. Bununla birlikte yukarıda da değindiğimiz gibi vergi kabahatlerine ilişkin cezaların idare tarafından tesis edilmesi, bu cezaların mahiyetini değiştirmemektedir.

Diğer yandan, vergi kabahatlerinin cezalandırılmasında idare, hem işlemin tarafıdır hem de hakim işlevine sahiptir.⁴¹ Bu sebeple, vergi idaresinin vergi cezasını keserken yargı organı gibi adil bir muhakeme (fair trial) tesis etmesi gerekmektedir. Ayrıca, vergi suçlarında olduğu gibi vergi kabahatlerinde de hareket, tipiklik, hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurlarının bir arada bulunması zorunluluk teşkil etmektedir. İlaveten, vergi suçlarında olduğu gibi vergi kabahatlerine uygulanacak yaptırım konusunda

³⁹ Karakoç, Yusuf, a.g.e., s. 479.

⁴⁰ Mutluer, M. Kamil, (2006), Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, s. 228-229.

⁴¹ Karakoç, Yusuf, a.g.e., s. 480.

kanunilik ilkesi geçerlidir.⁴² Anayasamızın 38/1 fıkrasında: “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.*” hükmü yer almaktadır. Buradaki ceza terimi geniş anlamda olup hem suçlara hem de kabahatlere karşı kanun ile belirlenen yaptırımları ifade etmektedir. Evrensel bir kamu hukuku ilkesi olan cezalarda kanunilik ilkesi AİHM kararlarında da yer almaktadır.⁴³

Diğer yandan, vergi kabahatleri işleyen faillere verilen cezaların devlete gelir sağlama gibi bir amacı yoktur. Bu durum, gerek Vergi Usul Kanununun Gereğesinde⁴⁴, gerekse Danıştayın yerleşik içtihatlarında belirtilmiştir.⁴⁵ AİHM, Jussile v. Finlandiya Davasında,⁴⁶ yaptırımın iç hukukta nerede sınıflandırıldığına (legal classification) önemli olmadığına, önemli olanın ilgili vergi kuralının caydırıcı (deterrent) ve cezalandırıcı (punitive) amacı olup olmadığının belirlenmesi gerektiğine karar vermiştir.⁴⁷ Görüldüğü üzere AİHM, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (AİHS) 6. maddesinde düzenlenen “*cezai nitelikteki suçlama*” kavramını geniş olarak yorumlamakta ve şartları sağlandığı takdirde idari cezaların da bu kavrama

⁴² Kılıç, Ayhan, (2014), Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği, TAAD, Yıl 5, Sayı 18, s.316; Öncel, Mualla, / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, a.g.e., s. 209; Bkz. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu Madde 4/2.

⁴³ Kokkinakis v. Yunanistan Davasında: “... Başvurucu kendisine verilen mahkumiyet kararının dayanağı olan yasa hükmünün yeterli açıklıkta ve anlaşılabilir nitelikte olmadığını ve bu nedenle Sözleşme’nin 7. maddesinin ihlal edildiğini ileri sürmüş ise de, Sözleşme’nin 7. maddesinin birinci fıkrası ceza kanunlarının sanık aleyhine geriye yürümezliği ile sınırlı olmayıp bu madde daha genel olarak bir suç ve cezanın sadece yasa tarafından tanımlanması ilkesi ile ceza kanunlarının sanığın aleyhine örneğin kıyas (analoji) yoluyla genişletilmemesi gerektiğinden, buna göre bir suç yasada açıkça tanımlanması gerektiğinden, bir kimsenin kendisini sorumlu kılan ilgili yasa hükmünü gerekirse mahkemelerin yorumu ile birlikte bilebilir durumda olması halinde bu şart yerine getirilmemiş sayılacağına...” ifade edilmiştir. Saban, Nihal, a.g.e., s. 473.

⁴⁴ Kaşıkçı, Mahmut, a.g.e., s. 114.

⁴⁵ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu [12.6.1980] “...Vergi cezaları, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle, söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür...” kararına varmıştır. Saban, Nihal, a.g.e., s. 476.

⁴⁶ Jussila v. Finland [GC], Başvuru No: 73053/01 23.11.2006.

⁴⁷ Ulusoy, Ali, İdari Yaptırımlar, s. 37-38.

dahil olabileceğini kabul etmektedir.⁴⁸ Yukarıda açıklamalar ışığında, vergi kabahatlerinin cezalandırıcı bir öze sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Ancak, bu noktada, vergi hukukunun kendine özgü kurallarının olduğuna dikkat çekmek icap etmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanununun 376. maddesinde yer alan şartları yerine getiren mükellef veya vergi sorumlusuna kesilen usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarında otomatik bir indirim söz konusu olacağı düzenlenmektedir. Ayrıca, Vergi Usul Kanununun “pişmanlık ve ıslah” başlığını taşıyan 371. maddesinin ilk fıkrasında: *“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez”* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin sondan bir önceki fıkrası gereğince vergi kaçakçılığı suçlarında dahi uygulanabilmektedir. Bir diğer örnek, Vergi Usul Kanununun Ek 1. maddesi ve devamında düzenlenmiş olan uzlaşma müessesesi çerçevesinde, idare ile vergi cezasına muhatap olacak ya da olmuş kişiler, vergi cezası konusunda pazarlık yapabilme imkanına sahip olmaktadır. Görüldüğü üzere örnek olarak verdiğimiz bu üç hükümde de amaç, idare ile vergi mükellefi ve sorumluları ve diğer ilgili kişiler arasında çıkan ihtilafın bir an önce sonlandırılarak vergi kanunlarının öngördüğü kurallar çerçevesinde devletin ilgili geliri elde etmesinin etkin şekilde sağlanmasıdır. Bu yönü de nazara alarak toplu bir değerlendirme yaptığımızda, bize göre vergi kabahatleri, vergi ceza hukukuna özgü “*sui generis*” idari cezalar olarak nitelendirilmelidir.

4. “*Non Bis In Idem*” İlkesi

Modern ceza hukuku ve ceza muhakemesi hukukunun esaslı ilkelerinden biri olarak kabul edilen “*non bis in idem*” ilkesine göre, kişi tek bir fiili ile mükerrer cezalandırma⁴⁹ ve yargılamaya tabi tutulamamaktadır.⁵⁰

⁴⁸ Saban, Nihal, a.g.e., s. 474-475.

⁴⁹ Diğer yandan aynı fiil nedeniyle hem idari ceza verilip hem de idari tedbir uygulanması durumunda “*non bis in idem*” ilkesine aykırılık söz konusu değildir. Zira, idari tedbir teknik anlamda cezalandırıcı niteliğe sahip değildir. İdari tedbir, mevzuat ihlalinin engelleme, ihlali sona erdirmeye ve tekrarlatmama amacı taşımaktadır. Örneğin Hayvan Koruma Kanununa göre hayvanlara kötü muamele gösteren kişiye kabahat cezası niteliğinde idari para cezası verilmekte ve aynı zamanda bir daha hayvan bulundurmama yasağı konulabilmektedir.

“*Non bis in idem*” ilkesinin uygulama alanı bulabilmesi için maddi olayda aynı kişinin aynı fiili olması şarttır.⁵¹ Bu ilke, “geçmişte yapılan yargılama neticesinde verilen hüküm, geleceğe karşı bir güvence işlevine sahiptir” ilkesini temel almaktadır.⁵² Anayasamızda bu ilkeye doğrudan yer verilmemiştir. Diğer taraftan, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun fıkri 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. İlaveten, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 172. maddesinin 2. fıkrasında: “Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça, aynı fiilden dolayı kamu davası açılmaz.” ve 223. maddesinin 7. fıkrasında: “aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.” kuralları yer almaktadır.⁵³ Görüldüğü üzere, ceza mevzuatımız uyarınca “*non bis in idem*” ilkesi dikkate alınmaktadır

Ancak ceza kanunlarının yer bakımından uygulanmasını öngören Türk Ceza Kanununun 8 ve devamındaki maddeler bakımından “*non bis in idem*” ilkesi kural olarak kabul görmemektedir.⁵⁴ Bununla birlikte, “*non bis in idem*” ilkesi, Türkiye’nin taraf olduğu 28.5.1970 tarihli “Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi” ve 15.5.1972 tarihli

Burada öngörülen hayvan bulundurmama yasağı cezalandırma amacı gütmemektedir sadece bir idari tedbirden ibarettir. Ulusoy, Ali, a.g.e. s. 111.

⁵⁰ Dönmezer, Sulhi / Erman, Sair, (1985), Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt III, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 28 Aktaran Aslan, M. Yasin, (2009), İdari Yaptırımlar, TBB Dergisi, Sayı 85, s.176.

⁵¹ Ünver, Yener / Hakeri, Hakan, (2014), Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Kitabevi, Ankara, s. 757.

⁵² Özen, Mustafa, (2010), a.g.e., s. 390.

⁵³ “*Non bis in idem*” ilkesi, kesinleşmiş ve bağlayıcı bir mahkeme kararının varlığı halinde aynı eyleme dayalı yeni bir soruşturmanın yapılmasını da önlemektedir. Danelius, Hans, (2007), Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, Norstedts juridik, Stockholm, s. 516 Aktaran Karlsson, Sandra, (2011), Ne Bis In Idem- A Comparative Study of the Interpretation of the Principle in Sweden and Norway Concerning Tax Surcharge and Tax Fraud, Jönköping International Business School, s. 5.

⁵⁴ Uluslararası alanda “*non bis in idem*” ilkesinin uygulanmasına ilişkin bilgi için bkz. Vervaele, John A.E., (2005), The Transnational Ne Bis In Idem Principle in the EU Mutual Recognition and Equivalent Protection of Human Rights, Utrecht Law Review, Cilt 1, Sayı 2, s. 100-118.

“Ceza Kovuşturmalarının Aktarılması Konusundaki Avrupa Sözleşmesi” ile uluslararası ceza hukuku alanında uygulama alanı bulmaktadır.⁵⁵

Diğer yandan, 5326 sayılı Kabahatler Kanununun “içtima” başlıklı 15. maddesine göre:

“(1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

(2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.

(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.”

Anlaşılabacağı üzere, Kabahatler Kanununun 15. maddesinin 1. fıkrasında, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde idari para cezasının uygulanması bakımından “non bis in idem” ilkesinin benimsendiği gözlemlenmektedir. Bu durumda, kişi sadece en ağır olan idari para cezasına maruz kalacaktır. Maddenin son fıkrasında ise bir fiilin kanunda hem kabahat hem de suç olarak tanımlandığı durumlarda sadece suçtan ötürü yaptırım uygulanabileceği düzenlenmektedir. Hükümden de açıkça anlaşılabacağı üzere burada da “non bis in idem” ilkesi kabul edilmektedir.⁵⁶

⁵⁵ Özgenç, İzzet, a.g.e., s. 867-868.

⁵⁶ Nitekim maddenin gerekçesi de bu durumu onaylamaktadır. Kabahatler Kanununun 15. Maddesinin 3. fıkrasının gerekçesine göre: “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.”

Genellikle ceza hukukuna özgü bir kavram olarak bilinen 1973 yılında mevzuatımıza giren *non bis in idem* ilkesi, iç hukukta ve uluslararası hukukta, ceza hukukundan disiplin cezalarına, uluslararası savaş hukukundan devletler hukuku yaptırımlarına kadar hukukun birçok alanında kullanılmakta olan evrensel bir hukuk ilkesi haline gelmiştir.⁵⁷ Nitekim AİHS'in 22.11.1984 tarihli 7 numaralı protokolünün aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırmama hakkı başlıklı 4. maddesi⁵⁸ *non bis in idem* kuralını düzenlemektedir. Bu maddeye göre:

“(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 devlet yargısal mercilerince yargılanamaz veya cezalandırılmaz.

(2) Yukarıdaki fıkra hükümleri yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki işlemlerde davanın sonucunu etkileyebilecek esash kusurun varlığı durumunda ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.

(3) Sözleşme'nin 15. maddesine dayanılarak bu maddeye aykırı hiçbir tedbir alınamaz.”

Bu madde hükmünde, “*non bis in idem*” ilkesinin düzenlenmesindeki amaç kişiler için hukuk güvenliğinin sağlanması ve mahkeme kararına kesin hüküm otoritesinin ebedi bir şekilde verilmesidir.⁵⁹ AİHM, Gradinger davasında, iki mahkeme kararında, hukuki nitelendirmeler farklı dahi olsa, aynı fiile dayanılması halinde AİHS'in 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.⁶⁰ AİHM, diğer bir kararında, idari yaptırıma maruz kalan kişinin, aynı fiil nedeniyle, ikinci kez ceza davasında mahkumiyetini olayın özellikleri nedeniyle “*non bis in idem*” ilkesine aykırı bulmuştur.⁶¹ Ancak, “*non bis in idem*” ilkesinin yer aldığı AİHS'in 7 Nolu

⁵⁷ Ünver, Yener / Hakeri, Hakan, a.g.e., s. 756.

⁵⁸ Bu Protokol 1.11.1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁵⁹ Van Bockel, Bas (2010), The Ne Bis in Idem Principle in EU Law, Kluwer International, Birleşik Krallık, s. 25.

⁶⁰ Gradinger v. Avusturya, Başvuru No: A 328-C 23.10.1995, Gözübüyük, Şeref / Gölcüklü, Feyyaz, (2007), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Turhan Kitabevi, 7. Bası, Ankara, s. 314.

⁶¹ Fischer v. Avusturya, Başvuru No: 37950/97 29.5.2001 Gözübüyük, Şeref / Gölcüklü, Feyyaz, a.g.e., s. 314.

Protokolü ülkemiz tarafından imzalanmış olmasına rağmen onaylanmamıştır.⁶² Görüşümüze göre, “*non bis in idem*” ilkesinin uygulanabilmesi için bu Protokole taraf olmaya gerek yoktur. Zira, bu ceza hukuku ilkesi evrensel nitelikte olup Anayasamızda yer alan hukuk devleti ilkesinin vazgeçilemez yapı taşlarından biridir.

5. Vergi Ceza Hukukunda “*Non Bis In Idem*” İlkesi

Yukarıda değindiğimiz gibi vergi mükellefi ile sorumluları ve kanunda öngörülen diğer ilgili kişilerin vergi kanunlarına aykırı fiilleri yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Kanun koyucu, hukuka aykırılık teşkil eden bu fiilleri, ülkede belli bir zaman diliminde oluşturulmuş ceza politikası uyarınca suç ya da kabahat olarak tanımlamaktadır. Bilindiği üzere kanunda vergi kabahati olarak tanımlanan fiiller için para cezası, vergi suçu olarak tanımlanan fiiller için ise hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmektedir. Bu noktada cevaplandırılması önem arz eden husus bir fiilin birden fazla vergi kabahati olarak düzenlendiği ya da bir fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlendiği durumlarda failin nasıl cezalandırılacağını belirlenmesidir.

1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 15. maddesi yukarıda arz ettiğimiz gibi suç ve kabahatler açısından içtima hükümleri içermektedir. Bu hükümlerde, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi durumunda bu kabahatlere ilişkin sadece idari para cezası öngörülmüş ise en ağır para cezasının verileceği; bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan ötürü yaptırım uygulanacağı öngörülmektedir. Burada, Kabahatler Kanununun bu hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanabilirliğinin tartışılması gereklidir. İlk başta belirtilmelidir ki Kabahatler Kanunu içerdiği bazı hükümlerin belirsizliğe yol açması sebebiyle doktrinde eleştirilmektedir.⁶³ 5560 sayılı Kanun ile değişikliğe gidilmiş Kabahatler Kanununun 3. maddesinin ilk fıkrasında, bu Kanunun idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine bir hüküm bulunmaması halinde uygulanacağı hükmü yer almaktadır. Vergi cezalarında

⁶² İlginç bir nokta ise Almanya, Birleşik Krallık ve Hollanda’nın da bu Protokole henüz taraf olmamasıdır.

<http://www.coe.int/tr/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/117/signatures>

⁶³ Saban, Nihal, (2014), a.g.e., s. 479.

başvurulacak kanun yollarına ilişkin düzenlemelerin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile 2576 sayılı Bölge İdari Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunda yer alması sebebiyle, vergi cezaları bakımından Kabahatler Kanununun kanun yollarına ilişkin hükümlerinin uygulama alanı bulamayacakları açıktır. Ancak, Kabahatler Kanununun 3. maddesinin 2. fıkrasında, bu Kanunun, kanun yollarına ilişkin hükümleri haricinde diğer genel hükümlerinin idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiillerde uygulanacağı öngörülmektedir.

Acaba, yukarıda değindiğimiz Kabahatler Kanununda yer alan maddi hukuka ilişkin içtima hükümlerinin vergi kabahatlerine de uygulanması söz konusu olabilir mi? Bu bağlamda, kanunlar çatışması durumunda hangi kanunun öncelikle uygulanacağı “*lex posterier-lex specialis*” kuralları çerçevesinde tespit edilebilir.⁶⁴ “*Lex posterier*” sonraki kanunun uygulanmasını öngörür iken “*lex specialis*” özel kanunun uygulanmasını öngörmektedir. Her iki kanunun da genel olması veya her iki kanunun da özel olması yahut önceki kanunun genel sonraki kanunun özel olması durumlarda “*lex posterier*” kuralı uygulanır. Diğer bir ifade ile sonraki kanun önceki kanunu yürürlükten kaldırmaktadır. Ancak, önceki kanunun özel, sonraki kanunun genel olduğu durumlarda “*lex specialis*” kuralına yani özel nitelikteki kanunun uygulanmasına öncelik verilir. Ancak, bu ilkenin her zaman uygulanması söz konusu olamaz. Bu durumda en uygun çözüm, kanun koyucunun iradesinin araştırılması yolu ile belirlenebilir.⁶⁵

Kabahatler Kanununun 3. maddesinin 1-b bendinin lafzına bakıldığında idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında Kabahatler Kanununun genel hükümlerinin uygulanacağı açıkça ifade edilmiştir. Kabahatler Kanunu, genel nitelikte bir kanun olduğu için Vergi Usul Kanununda özel olarak düzenlenmiş vergi cezalarına ilişkin içtima kurallarını ilga etmediği sonucuna ulaşılabilir. Ancak yukarıda da değindiğimiz Kabahatler Kanununun 3. maddesinin açık lafzı karşısında Kabahatler Kanununda öngörülen içtima hükümlerinin Vergi Usul Kanununda öngörülen içtima kurallarını ilga ettiği de ifade edilebilir. Diğer yandan, 5728 sayılı Kanun ile 23.1.2008 yılında değişikliğe uğramış

⁶⁴ Kılıç, Ayhan, (2014), a.g.e., s. 307.

⁶⁵ Güriz, Adnan, (1987), Hukuk Başlangıcı, AÜHF Yayınları, Ankara, s. 101.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367/4 fıkrasında: “359’uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” hükmü yer almaktadır.⁶⁶ Bu durumda, sonraki özel kanun olan bu kanun hükmünün belirlediği sınırlar çerçevesinde Kabahatler Kanunundaki içtima hükümlerinin uygulanmaması gerektiği söylenebilir. Görüşümüze göre, genel ya da özel, önceki ya da sonraki kanun ile olsa dahi aynı kişinin aynı fiili, belli zaman ve mekanda egemen devletin ceza politikası çerçevesinde hem suç hem de kabahat olarak tanımlansa dahi iki ayrı yaptırıma hükmedilmemesi ve iki ayrı yargılama sürecine⁶⁷ tabi tutulmaması gerekmektedir. Bu, evrensel bir kamu hukuku ilkesi olan “*non bis in idem*” ilkesinin ve Anayasamızda var olan hukuk devleti olmanın gereğidir.⁶⁸

213 sayılı Vergi Usul Kanununda, vergi kabahat ve suçlarına ilişkin içtima hükümleri öngörülmektedir. Kanunun 335. maddesinde, vergi ziyai cezasında, cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi kayba uğratılmış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesileceği hükmü yer almaktadır. Örneğin, ödünç para verme işleriyle sürekli uğraşan bir gelir vergisi yükümlüsü faaliyetini vergi dairesine bildirmemiş ise tek fiil ile gelir vergisi yanında banka ve sigorta muameleleri vergisi ile ilgili yükümlülüğünü de yerine getirmemiş olacaktır.⁶⁹ Burada, kişi bir fiil ile birden fazla ve birbirinden farklı vergi ziyasına sebebiyet vermiştir. Bu örnekteki gibi durumlarda, tek fiile iki farklı ceza verilmesinin, vergi ceza hukukunun kendine özgü sistemi içindeki mahiyetleri ve hizmet ettikleri

⁶⁶ 5728 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin son fıkrası benzer şekilde düzenlenmiştir: “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

⁶⁷ 5728 sayılı Kanun ile 23.1.2008 yılında değişikliğe uğramış 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 367/5 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.” hükmü yer almaktadır.

⁶⁸ Doktrinde, Vergi Usul Kanununun, Kabahatler Kanununa göre özel kanun olduğu ve bu sebeple tek fiilin hem suç hem de kabahat olarak tanımlandığı durumda ikisine de ilişkin cezanın ayrı ayrı verilebileceği savunulmaktadır. Başaran Yavaşlar, Funda, (2008), Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt 82, Sayı 6, s.2847; Kılıç, Ayhan, a.g.e., s. 308.

⁶⁹ Öncel, Mualla, / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, a.g.e., s. 216-217.

amaçlar bakımından birbirinden farklı vergi hükümlerinden kaynaklanmasından ötürü kabul edilebileceğini düşünüyoruz.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 336. maddesinde, tek bir fiil ile hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük cezası birlikte işlenmiş olursa bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibarı ile en ağırının tatbik edileceği ifade edilmektedir. Görüldüğü üzere, Kanun, burada, “*non bis in idem*” ilkesini kabul etmekte, tek bir fiile tek bir ceza kesilmesini emretmektedir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun özel usulsüzlükleri düzenleyen 353. maddesinin sondan ikinci fıkrası hükmü aynı fiilin hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük kabahatine girdiği durumlarda birleşme hükmünün uygulanmayacağını, kabahatlere ilişkin cezaların ayrı ayrı uygulanması gerektiğini öngörmektedir. İlk bakışta, özel usulsüzlük cezası gerektiren fiillerin, vergi alacağı açısından yakın tehlike kabahati⁷⁰ oluşturduğundan ötürü vergi ziyayı kabahati ile birleşmemesi gerektiği savunulabilir. Ancak, olması gereken kişinin fiili hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyayı cezasını gerektiriyor ise hangi ceza daha fazla ise sadece o cezanın kesilmesidir.

Vergi Usul Kanununun 340. maddesinde, vergi kabahatleri ile suçların birleştirilemeyeceği 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 para cezası verilecek, suç için ise hapis cezasına hükmolunacaktır. Vergi ceza hukuku uygulamasında en büyük problemlerin yaşandığı yer de burasıdır! Zira, kişinin fiilinden ötürü kesilecek vergi cezasına ilişkin uyuşmazlık idari yargıda, aynı fiilden ötürü verilecek hürriyeti bağlayıcı cezaya ilişkin uyuşmazlık da adli yargıda görülecektir. Bu gibi durumlarda birbirinden farklı iki yargılama süreci paralel olarak devam etmektedir. Ayrıca, Vergi Usul Kanununun 367. maddesinin son fıkrasında, “*Ceza mahkemesi kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz.*” hükmüne yer verilmektedir. Görüldüğü üzere, aynı fiilden mütevellit yargılamalar sonucunda elde edilecek kararların birbiri ile çelişen sonuçlar içermesi halinde dahi birbirlerini bağlamadığı hüküm altına alınmıştır. Doğal olarak

⁷⁰ Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan, a.g.e., s. 233.

bu durum, hukuk güvenliği ilkesini zedelemekte ve kesin hüküm otoritesini zayıflatmaktadır.

Buraya kadar anlattıklarımızı uygulamadaki yargı kararları ile somutlaştırmaya çalışalım. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun vergi kaçakçılığının oluşup oluşmadığına ilişkin bir kararında⁷¹, özetle, “...*Vergi Mahkemesi tarafından dava konusu faturaların fail tarafından bilerek ve isteyerek kullanılmadığı, bu itibarla vergi kaçakçılığı değil kusur cezası uygulanması gerektiğine karar verilmiş, bu karar Danıştay incelemesinden geçerek kesin hüküm haline gelmiş olsa bile her ne kadar failin bu eylemleri nedeniyle vergi kaybına neden olunduğunun tespiti kesinleşen vergi mahkemesi kararı ile saptanmış olsa da, bu karardaki faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı kanaatin suçun manevi unsuru ile ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesi tarafından değerlendirilmesi gerektiğine ve bu sebeplerle hiç bir değerlendirme yapmadan Yerel Mahkeme tarafından Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşen Vergi Mahkemesi kararına dayanılarak verilen beraat kararının bozulmasına...*” karar vermiştir. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun verdiği bu kararın isabetli olduğu düşünülebilir. Zira, Vergi Mahkemesi tarafından verilen ve Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşen kararda incelenmesi gereken esaslı nokta vergi ziyanının oluşup oluşmadığıdır. Ancak, Vergi Mahkemesi, burada Vergi Usul Kanununun 344. maddesinin ikinci fıkrası gereğince failin aynı kanunun 359. maddesindeki fiilleri bilerek ve isteyerek işleyip işlemediğinin tespitini yapmak zorunda kalmaktadır. Çünkü, vergi ziyanına sebebiyet veren fiiller Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sayılı fiillerden kaynaklanmış ise vergi ziyai cezasının üç kat, değil ise bir kat kesilmesi gerekmektedir. Görüldüğü üzere, Yargıtay Ceza Genel Kurulunda tartışılan Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşmiş Vergi Mahkemesi kararında failin kusur ile vergi kaybına sebep olduğu hükme bağlanmıştır. Diğer bir ifade ile failin fiili bilerek ve isteyerek işleyip işlemediği Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşen bu kararda tartışılmıştır. Burada, kanaatimizce idari yargının verdiği kesin hüküm mevcut iken aynı fiilin tekrardan hukuki olarak nitelendirilmesi ve failin tekrar yargılamaya tabi olması “*non bis in idem*” ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ancak bu gibi durumlarda unutulmaması gereken bir husus, genel olarak vergi kaçakçılığı

⁷¹ YCGK E.2001/11-213 K.2001/219 16.10.2001.

suçu için Hazinesin vergi kaybına uğramasına gerek olmadığıdır. Eğer Vergi Mahkemesi vergi kaybının hiç doğmadığına karar verse idi, bu karar Ceza Mahkemesinin kaçakçılık suçunun oluştuğuna dair kararı ile bir çelişki içinde olmazdı. Zira, burada, Vergi Mahkemesinin kararında vergi ziyanının hiç oluşmadığı tespit edilmiş dolayısıyla vergi kaybına sebep olabilecek bir fiilin kasti olarak işlenip işlenmediğine ilişkin değerlendirme yapılmamış olacaktı.

Yukarıda anlattığımız vakıaya benzer bir vakıaya ilişkin Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılmıştır. Bu bireysel başvurudaki maddi olay şu şekilde özetlenebilir: Başvurucu, müdürü olduğu şirkete yönelik olarak vergi denetmeni tarafından yapılan vergi incelemesi sonucu hazırlanan vergi suçu raporuna istinaden İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından hazırlanan iddianame ile açılan davada, İstanbul 13. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından sahte belge alıp kayıtlarına intikal ettirerek kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı yaptığı gerekçesiyle Vergi Usul Kanununun 359. maddesine muhalefetten iki yıl altı ay hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmiştir. Başvurucu tarafından temyiz edilen karar 24.6.2009 tarihinde Yargıtay 11. Dairesi tarafından düzeltilerek onanmıştır. Başvurucu aynı zamanda müdürü olduğu şirket adına kesilen cezaların iptaline ve cezalı tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin İstanbul 8. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 20.4.2009 tarihinde ilgili vergi cezalarının kaldırılmasına hükmetmiştir. Bu karar, Danıştay 9. Dairesi tarafından 15.4.2010 tarihinde onanmıştır. Başvurucu, Vergi Mahkemesinin kesinleşen kararı ile ceza davasını yürütmüş olan İstanbul 13. Asliye Ceza Mahkemesinde yargılanmanın yenilenmesi prosedürünü başlatmıştır. Ancak Mahkeme yargılanmanın yenilenmesi talebini reddetmiştir. Başvurucunun itirazı üzerine, inceleme yapan İstanbul 6. Ağır Ceza Mahkemesi de itirazı reddetmiştir. Başvurucu, ceza yargılaması sırasında ve yargılamanın yenilenmesi talepleri karara bağlanırken adil yargılanma ve etkili başvuru haklarının ihlal edildiğini bireysel başvuru yolu ile Anayasa Mahkemesi önünde ileri sürmüştür. Ancak, Anayasa Mahkemesi, 23.9.2012 tarihinden önce kesinleşmiş olduğu anlaşılan bu kararlara ilişkin başvuruyu, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin “zaman bakımından yetkisizlik” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.⁷² Görüldüğü

⁷² Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası: 2012/829 T:5.3.2013.

üzere burada iki kesin hüküm mevcuttur. Ancak, Danıştay'ın onayından geçen Vergi Mahkemesi kararında vergi kaybının olmadığı tespit edilmiş ve cezanın iptaline karar verilmiştir. Diğer taraftan, yukarıda da arz ettiğimiz gibi vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için kural olarak vergi ziyanının oluşmasına gerek yoktur.⁷³ Bu sebeple, ceza yargılaması sonucunda mahkumiyet hükmünün çıkması, aynı olaya ilişkin Vergi Mahkemesi ile Asliye Ceza Mahkemesi kararları arasında çelişki olduğunu göstermemektedir.

Bir de vergi kaçakçılığına ilişkin ceza mahkemesi yargılaması sonucunda sanığın beraatine karar verildiği ve vergi mahkemesi tarafından görülen üç kat vergi ziyai cezasının iptaline ilişkin davanın mükellef aleyhine ceza mahkemesi kararından önce kesin hüküm teşkil ettiği varsayımı altında hukuki inceleme yapalım. Böyle bir durumda, kişinin vergi ziyai cezasına üç kat olarak çarptırılması için Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yer alan fiillerden birini işlemesi gerekmektedir. Ancak, hükme göre bu fiiller ancak kasten işlenebilmektedir. Diğer bir ifade ile sanığın kasta ulaşmayan kusurundan ötürü hapis cezası verilemeyecektir. Fakat, vergi ziyai kabahati için kast aranmamaktadır. Failin, kusurlu olması yeterlidir. Ancak, bu durumda kişiye sadece bir kat vergi ziyai cezası kesileceği öngörülmektedir. Farazi olayımızda ise, vergi ziyai üç kat kesilmiş ve idari yargılama sonucunda kesin hüküm teşkil etmiştir. Burada vergi mahkemesi failin kastının olup olmadığını tartışmıştır ve kastının olduğuna kanaat getirmiştir. Aynı maddi vakıa, ceza yargılamasında da tartışılmış ve aynı kişinin, sanığın kaçakçılık fiilini işlemediğine, kastının olmadığına karar verilmiştir. Görüldüğü üzere varsayım altında oluşan bu kararlar arasında çelişki mevcuttur.

Bu örnekler ışığında, uygulamada evrensel olarak birçok hukuk alanında uygulanan “*non bis in idem*” ilkesinin, aynı kişinin aynı fiilinden ötürü iki kez cezalandırılmasının yanında iki kez yargılanması bakımından da ihlal edildiği somut bir şekilde anlaşılmaktadır. Ayrıca, iki ayrı yargı kolunda birbiri ile çelişen kararlar kişilerin hukuk güvenliğini ortadan kaldırmakta ve kesin hüküm otoritesine zarar vermektedir. Kaşıkçı, aynı fiile ilişkin iki kesin hükme sebebiyet veren yukarıda da değindiğimiz Vergi Usul

⁷³ Bilici, Nurettin / Dilemre Öden, Begüm, (2014), Vergi Hukuku Uygulamaları, Savaş Kitabevi, Ankara, 2. Bası, s.56.

Kanununun 367. maddesinin son fıkrası hükmünü “*non bis in idem*” kuralına aykırı bulmaktadır. Bu aykırılığın giderilmesi için ise vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza yanında idari para cezasına ilişkin düzenleme yapılmasını ve gerçekleşecek yargılama neticesinde kişinin işlediği fiile para cezasını da içeren tek bir ceza verilmesini ileri sürmektedir.⁷⁴

Bu konuda biz daha önce de belirttiğimiz gibi kişinin aynı fiilinden ötürü sadece bir defada ceza verilebileceğini ve bir kez yargılamaya tabi tutulabileceğini savunmaktayız. Ancak, en azından yukarıda bahsedilen iki ayrı yargı kolunda yargılama prosedürünün sürmesinden ötürü aynı konu hakkında verilen iki kesin hükmün zararlı etkisini bir parça da olsa azaltmak için şöyle bir düzenleme yapılabilir: İlk olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişi, vergi kaçakçılığına ilişkin fiiller ile vergi ziyana neden olduğu kanaatine varsa bile vergi idaresi sadece üç kat vergi ziyai cezası kesilmesine karar vermeli ancak sadece bir katının tahsili için işlemlere başlamalıdır. Diğer iki kat ceza, ceza yargılamasında kesin hükme varıncaya kadar bekletilmelidir. Eğer ilgili kişinin ceza yargılamasında mahkumiyetine karar verilirse tahsil işlemlerine başlanmamış iki kat ceza gecikme zammı eklenerek failden alınma yoluna gidilmelidir. Ayrıca, bu iki kat vergi ziyai cezasının tahsili için ceza yargılaması kesinleşene kadar zamanaşımının durması hükmü konulmalıdır. Diğer yandan, bu mesele için daha köklü ve “*non bis in idem*” ilkesine tamamıyla uyan bir düzenleme getirilebilir. Bu noktada, çalışma konumuzla yakından ilişkili AİHM’in 10.5.2014 tarihinde verdiği Glantz v. Finlandiya Kararının fikir verme açısından yararlı olacağını düşünüyoruz.

6. Glantz v. Finlandiya Kararı⁷⁵

6.1. Maddi Olay

Vergi denetmeni, 2006 yılında, başvurucunun avukatlık ofisinde vergi incelemesi gerçekleştirmiştir. Vergi İdaresi, başvurucunun 2000-2004 yılları

⁷⁴ Kaşıkçı, Mahmut, a.g.e., s. 124.

⁷⁵ Glantz v. Finlandiya Başvuru No: 37394/11 T. 20.5.2014 (Çalışmamızda karar özet şekilde yer almaktadır.) Kararın tamamı için bkz. [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-144114#{\"itemid\":\[\"001-144114\"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-144114#{\)

arasında Şirketinden örtülü kar payı aldığı kanaatine vararak vergi tarhiyatı yapmış ve vergi ziyai cezası kesmiştir. Başvurucu, 9 Mart 2007 tarihinde Vergi Düzeltme Komitesine itiraz etmiş ancak itiraz, başvurucunun Vergi İdaresine eksik bilgi vermesinden ötürü vergi ziyainın meydana geldiği gerekçe gösterilerek kabul edilmemiştir. Bunun üzerine Başvurucu, 11 Haziran 2007 tarihinde Helsinki İdare Mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme, Vergi Düzeltme Komitesinin gerekçesindeki sebeplerin aynısına dayanarak davayı reddetmiştir. Başvurucu, 27 Şubat 2009 tarihinde Finlandiya Yüksek İdare Mahkemesine (Finlandiya Danıştay- the Supreme Administrative Court korkein - korkein hallinto) temyiz başvurusunda bulunmuş ancak Yüksek İdare Mahkemesi Başvurucunun temyiz başvurusunu reddetmiştir. Diğer yandan, Cumhuriyet Savcılığı (Public Prosecutor), 15 Aralık 2008 tarihinde Başvurucu aleyhine suiistimal ve ağır nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı iddianame hazırlamıştır. Helsinki Bölge Mahkemesi, Başvurucunun suiistimal ve ağır nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarını işlediğini sabit görerek 2 yıl 8 ay hapis cezasına hükmetmiştir. Başvurucu, 25 Ocak 2010 tarihinde Helsinki Temyiz Mahkemesine itirazda bulunmuştur. Fakat, Mahkeme, Başvurucunun itirazını kabul etmemiştir. Bunun üzerine, Başvurucu, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ve aynı fiil nedeniyle iki kez yargılandığını ve mahkum edildiğini dolayısıyla “*non bis in idem*” ilkesine uyulmadığını iddia ederek Yüksek Mahkemeye başvurmuştur. Ancak, Yüksek Mahkeme, başvuruyu, temyize kabil görmemiştir. Sonrasında Başvurucu, olağanüstü kanun yollarını denemiş, ilaveten Adalet Bakanlığına şikayet dilekçeleri ile müracaat etmiş fakat hiçbirinden sonuç alamamıştır. Başvurucu, 31 Ağustos 2011 tarihinden itibaren hapis cezasını çekmeye başlamıştır.

6.2. İlgili Hukuk

6.2.1. Vergi Değerlendirme Usul Kanunu

Vergi Değerlendirme Usul Kanunu (Tax Assessment Procedure Act - Laki verotusmenettelystä) 57/1'e göre, mükellef, vergi idaresine sunduğu beyannamesinde gerçekte kazandığı geliri göstermez veya eksik gösterir veya yanıltıcı veya yanlış bilgi verirse, eksik kalan gelirleri vergilendirilir ayrıca mükellef adına ek vergi ve vergi ziyai cezası uygulanır.

6.2.2. Ceza Kanunu

Ceza Kanununun (The Penal Act - Rikoslaki) 29. Başlığı altındaki 1. ve 2. Bölümlerine göre: Mükellef, (1) vergi idaresine vergi matrahını

etkileyecek şekilde yanlış bilgi verir ise, (2) vergi matrahını etkileyecek maddi bir gerçeği gizler ise, (3) vergi matrahını etkileyecek vergilendirmenin gerektirdiği bir görevi vergiden kaçınmak amacıyla icra etmez ise ya da (4) diğer hileli hareketler ile vergi matrahını aşındırır ya da haksız yere verginin iadesine sebep olursa vergi kaçakçılığı suçundan ötürü adli para cezasına ya da iki yıla kadar hapis cezasına mahkum olur. Eğer vergi kaçakçılığı suçu ile (1) önemli derecede finansal yarar sağlama amaçlanmış ise ya da (2) bu suç özellikle sistemli bir şekilde işlenmiş ve vergi kaçakçılığının toplu olarak değerlendirildiğinde ağır olduğu anlaşıyorsa faile ağırlaştırılmış vergi kaçakçılığı suçundan ötürü 4 ay ile 4 yıl arasında hapis cezası verilir.

6.2.3. Yüksek Mahkeme İçtihadı

Yüksek Mahkeme (The Supreme Court - Korkein oikeus), “*non bis in idem*” ilkesine ilişkin ilk içtihatlarında, vergi ziyai cezasının ödenmesi gerektiğine dair kesin hüküm haline gelmiş mahkeme kararının varlığı halinde aynı fiille ilgili olarak ceza mahkemesinde dava açılmayacağına karar veriyordu.⁷⁶ Yüksek Mahkeme sonraki kararında, mükellefin ceza mahkemesinde aleyhine vergi kaçakçılığı ile ilgili dava açılmadan önce vergi idaresine ilgili vergi cezasını ödemiş olduğu durumlarda “*non bis in idem*” ilkesi gereği artık ceza davası açılmayacağına karar vermişti.⁷⁷ Mahkemenin en yeni içtihadında, mükellefin fiilinden ötürü vergi idaresi vergi ziyai cezası kesilmesine veya kesilmesine gerek olmadığına karar verdikten sonra aynı fiilden dolayı ceza davası açılmayacağına hükmedilmiştir.

6.2.4. Kanun Değişikliği

“781/2013 sayılı Ayrı Bir Karar ile Kesilen Vergi Ziyai ve Gümrük Resmi Cezaları Kanunu” (The proposed Act on Tax Surcharges and Customs Duty Surcharges Imposed by a Separate Decision - Laki erillisellä päättöksellä määrättävästä veron) çıkarılmıştır.⁷⁸ Özetle bu Kanuna göre, eğer vergi idaresi olayı adli kolluğa intikal ettirmez ise, vergi ziyai cezasını, vergi

⁷⁶ Ancak, Mahkeme, vergi mahkemesinde dava derdest iken ceza davasının açılmasında ya da tam tersi durumda bir sorun olmadığını düşünüyordu. KKO 2010: 46.

⁷⁷ KKO: 2012:79, 20.09.2012.

⁷⁸ Kanun 1 Aralık 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunun geriye etkili olup olmadığına dair ilgili kararda herhangi bir ifade bulunmamaktadır.

aslına ilişkin verdiği kararı takip eden yılın sonuna kadar ayrı bir karar ile kesebilir. Eğer vergi idaresi tarafından vergi ziyai cezası kesilmiş ise yeni bir delil elde edilmediği sürece olay adli kolluğa intikal ettirilemez. Diğer yandan, vergi cezası kesilmeden önce olay adli kolluğa intikal ettirilmiş ise artık vergi ziyai cezası kesilmesi mümkün değildir. Bu Kanunun amacı, vergi ziyana ve gümrük vergi ve resimlerine ilişkin cezalandırmanın sadece bir yargılama prosedürü içinde verilmesinin sağlanmasıdır.

6.3. İnceleme ve Değerlendirme

6.3.1. İddia

Başvurucu, AİHS'in 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesinin, aleyhine vergi yargılaması sonucu vergi ziyai cezası verildikten sonra aynı fiilden mütevellit ceza mahkemesi tarafından mahkumiyet verildiğinden ötürü ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

6.3.2. Değerlendirme

AİHM başvurunun usul yönünden kabul edilebilirliğine karar vererek dava konusu olayın esasına girmiştir. Mahkeme, değerlendirmeyi dört alt başlık altında yapmıştır:

a. Vergi İdaresi tarafından uygulanan yaptırım doğası gereği cezai midir?

AİHM'in son içtihatlarında,⁷⁹ yaptırımın cezai nitelikte olup olmadığının belirlenmesi noktasında hükmün iç hukukta nerede sınıflandırıldığının (legal classification) önemli bir kriter olmadığı ifade edilmiştir. Mahkemeye göre, bu bağlamda önemli olan vergi kuralının caydırıcı (deterrent) ve cezalandırıcı (punitive) niteliği haiz olmasıdır. Somut olayda, Mahkeme, vergi ziyai cezasının genellikle vergi mükelleflerine uygulandığını gözlemlemiştir. Ancak, Mahkeme, bu uygulamanın amacının devletin uğradığı zararın tazminini sağlamak değil, ilgili kişilerin cezalandırılması ve caydırılması olduğunu düşünmüştür. Sonuç olarak Mahkeme, hem ceza yargılamasına hem de vergi yargılamasına konu olan yaptırımların cezai nitelikte olduğuna kanaat getirmiştir.

⁷⁹ Ezeh ve Connors v. Birleşik Krallık [GC] Başvuru No: 39665/98 ve 40086/98; Jussila v. Finlandiya [GC], Başvuru No: 73053/01 23.11.2006.

b. Her iki yargılama da başvurucun aynı fiilinden mi kaynaklanıyor?

Mahkeme, bu bağlamda, 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde, kişinin aynı maddi vakılardan veya çok benzer maddi vakılardan doğan fiilinden dolayı iki kez soruşturulmasının veya yargılanmasının yasakladığını ifade etmiştir. Mahkeme, somut olayda, tarafların da kabul ettiği gibi iki yargılamanın da kaynağının başvurucunun vergi beyannamesini usulüne uygun şekilde vermemesi olduğuna tespit etmiştir.

c. Kesin hüküm var mıdır?

Mahkeme, ilgili karara ilişkin olağan kanun yolları tüketilmiş ise bu kararın kesin hüküm teşkil ettiğini ve yargılamanın yenilenmesi gibi olağanüstü kanun yollarına başvurulmasının gerekmediğini daha önceki içtihatlarında olduğu gibi yenilemiştir.⁸⁰ Eğer ortada kişinin fiiline ilişkin bir kesin hüküm var ise artık aynı fiil ile ilgili olarak ikinci bir yargılama yapılamayacaktır. Mahkeme, somut olayda, Finlandiya Danıştayı, 11 Ocak 2010 tarihinde başvurucunun temyiz başvurusunu reddettiğinden ötürü başvuru aleyhine ilgili kararın kesin hüküm teşkil ettiği kanaatine varmıştır.

d. İkinci kez yargılama/soruşturma mevcut mu?

Mahkeme, AİHS'in 7 Nolu Protokolün 4. maddesinin, kişinin aynı fiilinden ötürü iki kez cezalandırılmamasının yanında iki kez yargılanmamasını/soruşturulmamasını da kapsadığını belirtmiştir.⁸¹ Soruşturma/kovuşturma sonrasında bir mahkumiyet kararının çıkıp çıkmaması önemli değildir. Diğer taraftan, kişinin aynı fiili iki farklı prosedüre tabi tutulabilir. Ancak, prosedürlerden biri kesinleştikten sonra diğer prosedürün sonlandırılması gerekmektedir.

Mahkeme, somut olayda, başvurucunun aleyhine verilen iki mahkeme kararının da aynı fiilden kaynaklandığını ifade etmiştir. Ayrıca, Mahkeme, Finlandiya yargı sistemi hakkında gözlemlerde bulunmuştur. Finlandiya hukukunda, cezai ve idari yaptırımların farklı otoriteler tarafından verildiği, bu otoritelerce verilen kararların birbirini etkilemediği, iki tür yaptırımın da

⁸⁰ Nikitin v. Rusya Başvuru No: 50178/99 ; Horciag v. Romanya Başvuru No: 70982/01.

⁸¹ Fischer v. Avusturya Başvuru No: 37950/97 29.5.2001.

birbirinden bağımsız şekilde kesinleştiği belirtilmiştir.⁸² Burada, somut olay açısından daha da önemlisi, başvurucunun fiilinin değerlendirilmesini müteakip vergi kanunlarında öngörülen vergi ziyai cezasının uygulanmasının, ceza davasında aynı fiil açısından yapılan değerlendirmeden tamamen bağımsız olmasıdır. Somut olayın değerlendirilmesinde ise, Mahkeme, Başvurucu aleyhine iki farklı prosedürün işletildiğini, ikinci prosedür 5 Aralık 2008 tarihinde başlatılır iken ilk prosedürün 11 Ocak 2010 tarihinde kesin hüküm teşkil ettiğini, bu sebeple iki prosedürün de 11 Ocak 2010 tarihine kadar derdest olduğunu, ancak ilk prosedür kesinleştikten sonra ikinci prosedürün durdurulmadığını ve 18 Mayıs 2011 tarihinde kesin hüküm teşkil ettiğini, böylece başvurucunun aynı fiilinden dolayı birbirinden farklı iki yargılama sonucunda iki ayrı cezaya mahkum olduğunu tespit etmiştir. Mahkeme, somut olayda ne bis idem ilkesinin ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

7. Sonuç

Günümüz dünyasında, vergi, demokratik sosyal hukuk devletinin, toplumuna, insan haklarına yaraşır hizmet götürebilmesi için vazgeçilemez bir araçtır. Bu nedenle, devletin, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde kişilerin mülkiyet hakkına müdahalesi meşru görülmektedir. Ancak, kişiler cebindeki ekonomik değerın kamuya aktarılması konusunda gönülsüz davranma eğilimi içine girebilmektedirler. Bu da vergilendirme konusunda devlete, vergi kanunlarına uymayan kişilerin cezalandırılması yetkisi tanınmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergi kanunlarının koyduğu normlara aykırılık, suç veya kabahat olarak düzenlenmektedir. Suç-kabahat ayrımı, yukarıda da değindiğimiz gibi niteliksel bir farka dayanmamaktadır. Suç veya kabahat oluşturan fiiller, kanunların koruduğu hukuki değeri ihlal ederek toplum düzenini bozmaktadırlar. Bu bağlamda, suç ve kabahatlere ilişkin haksızlıklar arasında nicelik farkının olduğu görüşünün daha isabetli olduğu

⁸² Mahkeme, Nilsson v. İsveç Kararında, Başvurucunun sarhoş şekilde araç kullanmasından ötürü ceza yargılaması sonunda ertelenmiş hapis cezası aldığını, idare tarafından idari prosedür çerçevesinde ise ehliyetine el konulduğunu gözlemlemiştir. Ancak, Mahkeme, Başvurucunun ehliyetine el konulmasının sebebinin sarhoş araç kullanmaktan dolayı yapılan ceza yargılamasında suçlu bulunması olduğuna kanaat getirmiş ve sonuç olarak bunu “*non bis in idem*” ilkesinin ihlali olarak görmemiştir.

düşünülebilir. Ancak, bir fiilin suç mu kabahat mi teşkil edeceği zaman ve mekana göre göreceli ve değişkenlik göstermekte olup, o zamanda ve o yerdeki egemen devletin suç politikasına bağlıdır. Burada devlet, hukuk devleti ilkesi sınırları içerisinde kalmak koşuluyla takdir yetkisine mevcuttur.

Ancak, öz itibari ile bakıldığında, hem vergi suçlarının ve hem vergi kabahatlerinin düzenlenmesinde korunan hukuki değer üstün kamu yararadır. Vergi kabahatleri ve vergi suçları için öngörülen yaptırımların cezalandırıcı ve caydırıcı niteliği haiz olması, yukarıda da arz ettiğimiz gibi yargı organları, uluslararası kurum ve kuruluşlar ve doktrin tarafından kabul edilmektedir. Bu nedenle, devletin bir fiili ya sadece suç ya da sadece kabahat olarak tanımlaması ve buna göre kanunda öngörülen yaptırımı uygulaması hukukun özüne uygun düşecektir.

Modern ceza hukukunun en önemli ilkelerinden olan “*non bis in idem*” ilkesine göre kişi tek bir fiili ile iki kez ceza almamalı ve iki ayrı yargılamaya tabi tutulmamalıdır. Bu evrensel ceza hukuku ilkesine gerek suçlara ilişkin düzenlemelerimizde gerekse kabahatlere ilişkin düzenlerimizde kural olarak uyulmaktadır. Ancak, vergi ceza hukukumuz açısından aynı görüşe varmak istisnalar dışında mümkün değildir. Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin sondan ikinci fıkrasında, aynı fiilin hem vergi ziyai hem özel usulsüzlük kabahatine girdiği durumlarda ilgili cezaların ayrı ayrı kesileceğini öngörmektedir. İlaveten, kişi aynı fiili ile başka neviden vergi kaybına sebebiyet vermiş ise bu fiillere ilişkin cezalar ayrı ayrı uygulanacaktır. Dahası, vergi ceza hukukumuzda vergi kabahatleri ile vergi suçları karşılığında verilen cezalarda birleşme kabul edilmemiştir. Sonuç olarak, kişi tek bir fiili dolayısıyla birden çok cezanın muhatabı olabilmektedir.

Uygulamada, en büyük hukuki çıkmazın yaşandığı nokta ise vergi kabahat ve suçları ile bunlar için öngörülen cezalara ilişkin yargılamanın birbirinden bağımsız iki farklı yargı kolunda yürütülmesidir. Böyle bir durumda yukarıda ele aldığımız gibi aynı fiilin hukuki nitelendirilmesi konusunda birbirleri ile çelişen yargı kararlarının çıkması muhtemeldir. Bu durum, kişilerin hukuki güvenliğinin ihlal edilmesine ve kesin hüküm otoritesinin sarsılmasına neden olmaktadır. Bu hukuki problemin önüne geçilmesi için vergi ceza hukuku alanında “*non bis in idem*” ilkesine

uyulması elzemdir. Bu bağlamda, en azından birbirleri ile çelişen mahkeme kararlarının engellenmesi amacıyla çalışmamızın beşinci başlığı altında önerdiğimiz hukuki yol dikkate alınabilir. Ayrıca, AİHM’in Glantz Kararı “non bis in idem” ilkesi konusunda ülkemiz vergi ceza hukukundaki hukuki sorunların giderilmesinde örnek teşkil edebilir. Diğer taraftan, Türkiye, AİHS’in 7 Nolu Protokolüne taraf değildir ve dolayısıyla Türkiye’nin Glantz Kararına uymasına gerek yok denebilir. Ancak, “*non bis in idem*” ilkesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu sebeple bu hukuki meselenin çözümü için uluslararası bağlayıcı bir metne taraf olmaya ihtiyaç yoktur.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman, (2013), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 11. Bası, Ankara.
- Alacakaptan, Uğur, (1975), Suçun Unsurları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, No: 372.
- Aslan, M. Yasin, (2009), İdari Yaptırımlar, TBB Dergisi, Sayı 85.
- Başaran Yavaşlar, Funda, (2006), İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası Temmuz, s. 116-147.
- Başaran Yavaşlar, Funda, (2008), Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 233, s. 72-94.
- Başaran Yavaşlar, Funda, (2008), Vergi Suç ve Kabahatler Hukuk'unda Son Durum, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt 82, Sayı 2008/6, s. 2840-2859.
- Bilici, Nurettin / Dilemre Öden, Begüm, (2014), Vergi Hukuku Uygulamaları, Savaş Kitabevi, Ankara, 2. Bası.
- Candan, Turgut, (2010), Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Centel, Nur / Zafer, Hamide / Çakmut, Özlem, (2010), Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayıncılık, 6. Bası, İstanbul.
- Çağan, Nami, (1982), Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, AÜHFD, Cilt XXXVII, Sayı 1-4.
- Çağan, Nami, (1982), Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çağlayan, Ramazan, (2006), İdari Yaptırımlar Hukuku, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Dönmezer, Sulhi / Erman, Sair, (1985), Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt III, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Gemalmaz, Mehmet Semih, (2007), Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Teorisine Giriş, Legal Yayıncılık, 6. Bası, İstanbul.

- Gözübüyük, Şeref / Gölcüklü, Feyyaz, (2007), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve uygulaması, Turhan Kitabevi, 7. Bası, Ankara.
- Güriz, Adnan, (1987), Hukuk Başlangıcı, AÜHF Yayınları, Ankara.
- Hafızoğulları, Zeki, (1996), Ceza Normu, Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni, US-A Yayıncılık, Ankara.
- İçel, Kayıhan / Sokullu Akıncı, Füsün / Özgenç, İzzet / Sözüer, Adem / Mahmutoğlu, Fatih S. / Ünver, Yener, (2000), İçel Yaptırım Teorisi, 1. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Kaneti, Selim, (1989), Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Karakoç, Yusuf, (2012), Vergi Hukuku, Yetkin Kitabevi, 6. Bası, Ankara.
- Karlsson, Sandra, (2011), Ne Bis In Idem- A Comparative Study of the Interpretation of the Principle in Sweden and Norway Concerning Tax Surcahrge and Tax Fraud, Jönköping International Business School.
- Kaşıkcı, Mahmut, (2007), Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler Yayıncılık, İstanbul.
- Kılıç, Ayhan, (2014), Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği, TAAD, Yıl 5, Sayı 18.
- Kırbaş, Sadık, (1995), Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 7. Bası, Ankara.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami, (1995), Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Mutluer, M. Kamil, (1994), Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı 14.
- Öncel, Mualla, / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, (2014), Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 23. Bası, Ankara.
- Özen, Mustafa, (2010), Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XIV, Sayı 1.

- Özgenç, İzzet, (2013), Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 9. Bası, Ankara.
- Özgüven, A. Volkan, (2007), Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk yayınları, Ankara.
- Saban, Nihal, (2014), Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, 6. Bası, İstanbul.
- Soysal, Mümtaz, (1981), Jack Wiseman'ın "Üniter Bir Devlet Sistemindeki Bir Az Gelişmiş Ülkede Merkezi İdare ile Yerel Yönetimler Arasında Gelir Bölüşümü" Konul Tebliği Üzerine Yorum, Vergi Reformları, Vergi Reformları Tebliğ ve Yorumları, İİTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını, Meter Matbaası, İstanbul.
- Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan, (2014), Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, 5. Bası, Bursa.
- Taşdelen, Aziz, (2010), Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Thuronyi, Victor [Ed.], (1996), Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, Birleşik Devletler.
- Ulusoy, Ali D., (2013), İdari Yaptırımlar, XII Levha Yayıncılık, İstanbul .
- Ulusoy, Ali D., (2008), Erkler Ayrılığı ve Yürütme-Yargı İlişkileri Bağlamında Kabahatler Kanununun Değerlendirilmesi, Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 77.
- Ünver, Yener / Hakeri, Hakan, (2014), Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Kitabevi, Ankara
- Vervaele, John A.E., (2005), The Transnational Ne Bis In Idem Principle in the EU Mutual Recognition and Equivalent Protection of Human Rights, Utrecht Law Review, Cilt 1.
- Van Bockel, Bas (2010), The Ne Bis In Idem Principle in EU Law, Kluwer International, Birleşik Krallık.
- Weber, Till Olaf / Fooker, Jonas / Herrmann, (2014), Behavioural Economics and Taxation, Taxation Papers Workin Paper N.41, European Commission,