

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE VERGİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN “BİR SUÇA İKİ CEZA OLMAZ” İLKESİ

Yüksek Lisans Tezi

Dilek Karaman

Ankara-2021

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE VERGİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN “BİR SUÇA İKİ CEZA OLMAZ” İLKESİ

Yüksek Lisans Tezi

Dilek Karaman

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Doğan Cansızlar

Ankara-2021

KABUL VE ONAY

Dilek KARAMAN tarafından hazırlanan Vergi Hukuku Açısından “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesi başlıklı bu çalışma, 14.10.2021 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU (Başkan)

Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR (Danışman)

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL (Üye)

Enstitü Müdürü
Prof. Dr. Dilaver TENGİLİMOĞLU

ETİK BEYAN

Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesi'ne uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

14.10.2021

Dilek KARAMAN

ÖZ

Dilek KARAMAN, Vergi Hukuku Açısından “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2021.

Kişilerin aynı olay ve aynı fiil sebebiyle iki veya daha fazla yargı kolunda yargılanması ve ceza alması “*bir suça iki ceza*” olarak tanımlanabilir. “*Bir suça iki ceza olmaz*” ilkesinin uygulanabilmesi için kişi ve eylemin aynı olması gerekmektedir (Ünver ve Hakeri, 2019: 1784). Ülkemiz kanunlarında açıkça ilke adı yer almamasına rağmen çoğu kanunumuzun “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi ile uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu (VUK) “*kaçakçılık*” suçları için hem idari yaptırım hem de adli ceza verilmesi gerektiğine hükmetmektedir. Tezin ilk bölümünde “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi, suç ve kabahat kavramlarının evrensel tanımları, VUK’ta suçlar için hükmolunan cezalar ve kabahatlar için öngörülen yaptırımlar incelenmiştir. İkinci bölümde “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesinin tarihî gelişimine kısaca değinilmiş, daha sonra Türkiye’de yürürlükte olan kanunlarda yer alan hükümler göz önünde bulundurularak “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi incelenmiştir. Özellikle vergi ceza hukuku bakımından değişik doktrin ve yargı görüşleri ayrıntılı olarak ele alınmış, bazı ülkelerde “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine dair uygulamalar ve “*Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi*” (AİHM) dava ve kararları incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesinin ülkemiz ve bazı ülkeler tarafından uygulanması değerlendirilmiştir. Aynı zamanda konuya eleştirel bir bakış açısı getirilerek yasalar ve uygulamalardaki çelişkiler ve yargılama usulleri açısından “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesinin uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler

Bir suça iki ceza olmaz, Vergi kabahati, Vergi suçu, Vergi Usul Kanunu (VUK).

ABSTRACT

Dilek KARAMAN, Principle of "Non Bis In Idem" in terms of Tax Law, Master's Thesis, Ankara, 2021.

The principle of "non bis in idem" calls for prevention of a person from being tried and punished in two or more judicial branches for the same event or act. This principle can be applied only if the person and the act are the same (Ünver and Hakeri, 2019: 1784). Although this principle is not explicitly mentioned in the laws of our country, most of our laws seem to be compatible with it. However, the Tax Procedure Law (TPL) stipulates that both administrative sanctions and judicial penalties should be imposed for "smuggling" crimes.

In the first chapter of the thesis, the principle of "non bis in idem," universally accepted definitions of crime and misdemeanor, as well as the penalties for crimes and sanctions for misdemeanors stipulated in the TPL were examined. In the second chapter, the historical development of the principle of "non bis in idem" was briefly discussed before it was examined with regard to the provisions of the laws in force in Turkey. Various doctrines and judicial views were discussed in detail particularly in terms of the tax criminal law, and practices related to the principle of "non bis in idem" in some countries as well as the related cases and decisions of the European Court of Human Rights were examined. In the third chapter, the application of the principle of "non bis in idem" in our country and in some other countries was evaluated. At the same time, the applicability of the principle was evaluated in terms of the contradictions in laws and practices, as well as the judicial procedures by adopting a critical perspective on the subject.

Keywords

Non bis in idem, Tax Procedure Law (TPL), Tax crime, Tax misdemeanor.

TEŞEKKÜR

Çalışmamın aşamalarında desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Prof. Dr. Doğan CANSIZLAR'a teŖekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her aşamasında yanımda olan canım babam Musa KARAAYTU'ya, yorgun biten günlerimin huzuru sevgili eşime ve sevgili çocuklarıma desteklerinden dolayı teŖekkür ederim.

Dilek KARAMAN

Ankara, 2021

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ABSTRACT	ii
TEŞEKKÜR	iii
İÇİNDEKİLER	iv
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	viii
TABLolar DİZİNİ.....	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SUÇ VE KABAHAT KAVRAMLARI, VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİNE UYGULANAN CEZA VE YAPTIRIMLAR VE BİR SUÇA İKİ CEZA

1.1. Suç ve Kabahat Kavramları ve Tanımı	3
1.2. Vergi Suç ve Cezaları.....	6
1.2.1. Kaçakçılık suç ve cezaları.....	6
1.2.2. Vergi mahremiyetinin ihlali suç ve cezaları	9
1.2.3. Mükellefin özel işini takip suç ve cezaları.....	11
1.3. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımları	13
1.3.1. Vergi ziyai kabahati ve yaptırımı.....	13
1.3.2. Usulsüzlük kabahatleri ve yaptırımları	14
1.4. Bir Suça İki Ceza “Ne Bis İn İdem” İlkesi.....	19
1.4.1. Genel olarak bir suça iki ceza olmaz ilkesi.....	19
1.4.2. Ülkemizde “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi	19

İKİNCİ BÖLÜM

“BİR SUÇA İKİ CEZA OLMAZ (NE BİS İN İDEM)” İLKESİNİN ÜLKEMİZDE VE BAZI ÜLKELERDE UYGULANMASI VE AİHM DAVA VE KARARLARI

2.1. “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesi ve Türkiye’de Uygulanması.....	23
2.1.1. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi	24
2.1.2. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi	25
2.1.3. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi	28
2.1.4. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve “bir suça iki ceza olmaz” İlkesi	29
2.1.5. 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi	29
2.1.6. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi	29
2.2. “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesinin Bazı Ülkelerde Uygulanması	36
2.2.1. Fransa	37
2.2.2. Polonya.....	39
2.2.3. Japonya.....	40
2.2.4. Almanya	41
2.2.5. Rusya.....	42
2.2.6. Çekya	43
2.2.7. Norveç.....	45
2.2.8. Finlandiya.....	46
2.3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Davası ve Kararları.....	47
2.3.1. Ponsetti/Fransa davası.....	47
2.3.2. Glantz/Finlandiya davası.....	47
2.3.3. A ve B /Norveç kararı	49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

“BİR SUÇA İKİ CEZA OLMAZ” İLKESİNİN ÜLKEMİZ VE BAZI ÜLKELER AÇISINDAN UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Ülkemiz Vergi Ceza Kanunlarının Uygulamasının Değerlendirilmesi ve “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesi.....	53
3.1.1. Tebligat ile ilgili sorunlar.....	53
3.1.2. Fiillerde özel kastın aranmaması.....	54
3.1.3. Danıştay kararına istinaden ceza davalarının dayanağının ortadan kalkması..	56
3.1.4. Ceza hâkimlerinin vergi ceza hukukunda uzman olmaması.....	56
3.1.5. Yargı yükünün artmasına sebebiyet vermesi.....	58
3.1.6. Vergi affı / vergi ceza davaları.....	60
3.2. “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesinin Bazı Ülkelerde Uygulanmasının Değerlendirilmesi	61
3.2.1. Fransa.....	61
3.2.2. Polonya.....	63
3.2.3. Japonya.....	63
3.2.4. Almanya.....	63
3.2.5. Rusya.....	64
3.2.6. Çekya	64
3.2.7. Norveç.....	64
3.2.8. Finlandiya.....	64
3.3. AİHM Kararları ve Türkiye Kanunları ile Uyumu.....	65
3.3.1. Ponsetti/Fransa davası ve Türkiye kanunları ile uyumu	65
3.3.2. Glantz/ Finlandiya kararı ve Türkiye kanunları.....	66
3.3.3. A ve B /Norveç kararı ve Türkiye kanunları.....	66
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	69
KAYNAKÇA	73

İNTİHAL RAPORU	77
ÖZGEÇMİŞ.....	87

ÖZGEÇMİŞ

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
CD	: Ceza Daireleri
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CMUK	: Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
CZK	: Çekya Korunası
D	: Danıştay
E	: Esas
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KK	: Kabahatler Kanunu
RG	: Resmi Gazete
ÖKC	: Ödeme Kaydedici Cihaz
s	: Sayfa
S	: Sayı
SMİYB	: Sahte Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y	: Yargıtay

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. Vergi kabahatleri ve vergi suçları arasındaki farklar	4
Tablo 1.2. 2021 Yılı birinci ve ikinci derece usulsüzlük yaptırımları.....	17
Tablo 1.3. Özel usulsüzlük kabahat ve yaptırımları 2021 Yılı.....	17
Tablo 2.1. Vergi.....	41
Tablo 3.1. Vergi uyumsuzluklarının çözümüne ilişkin süreç	59

GİRİŞ

Anayasamızın 73. maddesi vergi ödevini “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

şeklinde tanımlamaktadır.

Vergi ve benzeri yükümlülüklerin usul ve esaslarının kanunla belirlenmesi kişi haklarını korumakla birlikte idarenin keyfi davranmasını da önleyicidir. İdarenin kişilere yaptırım uygularken keyfi davranmasının engellenmesi kadar, vergi ödevi yükümlülerinin vergi düzenine zarar vermesinin ve devletin gelirini azaltıcı nitelikteki fiillerin önlenmesi de önem arz etmektedir (Batı, M. ve Gafar U.H, 2021: 18). Devlet gelirlerini azaltıcı davranışları ortadan kaldırmak ve vergisel yükümlülüklerin eksiksiz yerine getirilmesini sağlamak amacıyla kanunlarımızda bazı yaptırımlar getirilmiştir. Söz konusu yaptırımlara riayet edilmemesi durumunda ise idari yaptırımların yanında ayrıca hapis cezaları veya adli para cezalarının uygulanması da söz konusudur (Batı, 2021: 255). Aslında, vergi hukuku uygulamasındaki kabahatlere uygulanan yaptırımlar ve suçlara uygulanan cezalar bir tür caydırma gayesi taşımaktadır (Batı, M. ve Gafar U.H, 2021: 18).

“*Bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi, bir kişinin tek bir fiilden dolayı birden fazla cezalandırılmaması veya yargılanmaması gerektiğini anlatmakta ve ceza hukukumuzun en temel ilkelerinden olmakla birlikte, vergi kabahat ve suçları içinde uygulanması gereken önemli ilkelere biridir (Batı, M. ve Gafar U.H, 2021: 18).

Başlangıçta “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesi, bir kişinin işlemiş olduğu bir fiilden dolayı birden fazla cezalandırılmaması gerektiği anlamına gelmekte iken, günümüzde anlamı genişletilmiş ve suç teşkil eden aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmaması ve cezalandırılmaması olarak kabul edilmiştir (Doğmuş, 2020: 62). Fakat özel bir kanun olan VUK’un suç ve kabahatlere uygulanan ceza ve yaptırımlara ait hükümlerinin “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesine uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği tartışma konusudur (Batı, M. ve Gafar U.H, 2021: 18).

Bu çalışmada, ilk önce suç ve kabahat kavramları ile “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesi ve unsurları üzerinde durulacak, daha sonra bir suçta iki ceza olmaz ilkesinin ülkemiz ve bazı ülkelerin kanunlarında uygulaması incelenerek bu uygulamaların değerlendirilmesi yapılacak ve son olarak da vergi ceza hukukunun konu ile ilgili yeniden düzenlenmesi için öneriler sunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SUÇ VE KABAHAHAT KAVRAMLARI, VERGİ SUÇ VE KABAHAHATLERİNE UYGULANAN CEZA VE YAPTIRIMLAR VE BİR SUÇA İKİ CEZA

1.1. Suç ve Kabahat Kavramları ve Tanımı

Suç tanımı toplumlara, zaman ve mekâna göre farklılık gösterebilmektedir. Bir fiil herhangi bir zamanda veya toplumda suç sayılmakta iken daha farklı bir zaman veya toplumda suç olarak nitelendirilmeyebilir. Bu sebeple suçun genel ve geçerli bir tanımını yapmak zordur.

Suç statik bir olgu değil, dinamik bir olgudur. Günümüzde suç olarak kabul edilen bir davranış, gelecekte tabii ve gerekli bir davranış olabilir (Bal, 2003: 180). Aynı zamanda toplumlar arasındaki farklılıklar suçun dinamik bir olgu olduğunu göstermektedir. Mesela teknolojinin gelişmesi ile yaygınlaşan bilgisayar kullanımı bilişim suçlarını da beraberinde getirmiş, dolayısıyla bilişim suçu adı altında yeni bir tür suç karşımıza çıkmıştır. İlk kez Amerika Birleşik Devletleri'nde tespit edilen bu tür suçlar, 1970'li yıllardan sonra tüm dünyada görülmeye başlanmıştır (Bal, 2003: 215).

Genel olarak suç terimi, “*ahlak kurallarına aykırı davranış*” ve “*kanuna aykırı davranış*” (TDK, 2021) olarak tanımlanmaktadır. Ancak kanunda öngörülmemiş fiil ve eylemler suç sayılmamaktadır.

Kanuna aykırı davranış olarak tanımlanan ve kanunen suç olarak kabul edilen cezai yaptırımlara atfedilen suç kavramı ve yaptırımları ancak kanunla tesis edilir veya yürürlükten kaldırılır.

Vergi suçu, vergi kanunlarında konulan görev ve sorumluluklara karşı, yükümlü ve sorumlu kişilerin cezayı gerektirecek şekilde vergi kanunlarına aykırı hareket etmesidir (Edizdoğan ve Taş, 1993: 7). Vergi açısından bakıldığında vergi suçu devlet hazinesini ekonomik olarak zarara uğratan, zarar vermesi muhtemel veya

zarar vermesi düşünülerek yapılan fiillerdir. Bu fiiller, vergi kabahati veya vergi suçlarına yol açmaktadır.

Suç veya kabahat kanunlarda belirtilen ödevlerin yerine getirilmemesi sonucunda oluşan fiillere verilen isimlerdir (Şenyüz, 2020: 2). Kişinin bir fiilinin suç olduğunun tespit edilmesi ve cezaya bağlanması, Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre fiilin kabahat olduğunun tespit edilmesi ve yaptırıma bağlanması, Kabahatler Kanunu hükümlerine göre yapılır (Şenyüz, 2020: 2).

Kabahatler Kanunu 25772 sayılı Resmi Gazete’de 31.03.2005 tarihinde yayınlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmiştir. İlgili düzenleme ile kabahat olarak isimlendirilen fiiller ve diğer kanunlardaki idari mali yaptırımların tamamının Kabahatler Kanunu kapsamında takibini sağlamıştır (Sağlam, 2006: 146).

Vergi suçlarının değerlendirmesinin yapıldığı hemen hemen tüm tartışmalarda idari mali yaptırım gerektiren vergi kabahatlerine ve adli yaptırım gerektiren vergi suçları ayırımına yer verilmektedir (Batı, 2021: 258). Uygulamada idari yaptırım gerektiren suçlar kabahat olarak değerlendirilip VUK kapsamında cezalandırılırken; adli yaptırım gerektiren suçlar Türk Ceza Kanunu (TCK) kapsamında değerlendirilerek cezalandırılmaktadır. Ancak bazı fiiller ise hem vergi suçu kabul edilip ceza hukuku kapsamında cezalandırılırken hem de vergi kabahati kabul edilip idari yaptırım uygulanmaktadır.

Tablo 1.1. Vergi kabahatleri ve vergi suçları arasındaki farklar (Bıyan, 2018:251)

Vergi Kabahatleri	Vergi Suçları
Hafif nitelikteki ihlallerdir.	Ağır nitelikteki ihlallerdir.
İdari para cezası ile yaptırıma tabi tutulur.	Hapis cezası ve/veya adli para cezası ile cezalandırılır.
İdare hukuku ilkelerine tabidir.	Ceza hukuku ilkelerine tabidir.
İdari düzeni korumak hedefidir.	Kamu düzenini korumak hedefidir.
Fiilde kasıt aranmaz ve kusur yeterlidir.	Fiilde kasıt şarttır ve kusur yeterli değildir.
İdari işlem şeklinde dikkate alınır.	Yargısal işlem şeklinde dikkate alınır.
İdari yargının görev alanındadır.	Ceza yargısının görev alanındadır.
Yaptırım idari makamlarca verilir.	Ceza adli makamlarca verilir.

Suç ile kabahat fiilleri arasındaki sınıflandırma ve ayrımın hangi ölçütlere göre yapılması gerektiği noktasında tam bir çözüm olmamakla birlikte, eylemin suç mu yoksa kabahat mi olduğunun tespiti tamamen kanun koyucunun suç politikası ile ilgili tercihidir (Mahmutoğlu, 2009: 42). Ancak, suç olarak kabul gören fiillerin kabahat olarak kabul gören fiillere göre kanun düzenine daha aykırı oldukları söylenebilir (Bilici, 2019: 111).

Vergi ceza hukuku, ceza hukuku ile vergi hukukunu bünyesinde birlikte barındırmaktadır.

Vergi suçları, devletin cebri kabiliyetine dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi ile cezalandırma yetkisinin kesiştiği alanda vücut bulmaktadır (Bayraklı, 2006: 13).

Vergi ceza hukukundaki bazı hukuka aykırılıklar ve bunlara uygulanması hükmolunan yaptırımlar kabahat niteliğinde olan mali ihlaller olup bu çerçevede idari yaptırımlar esas alınarak düzenlenir (Ağar, 2016: 79). Öte yandan bazı hukuka aykırı ihlaller Türk Ceza Kanunu kapsamında suç niteliğindedir ve adli ceza uygulanır. Bu hali ile vergi ceza hukuku, ceza hukukunun tamamlayıcı özelliğini haiz bir parçasıdır (Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2007: 197).

VUK'ta yer alan idari müeyyideler bir suç karşılığı olmayıp, yalnızca vergisel usullere aykırılığın yaptırımı anlamına gelmektedir. (Donay, 2008: 10).

Vergi suçu, vergi kanunlarında öngörülen vergi ödevlerini yerine getirmeyerek kamu tüzel kişiliğinin haklarını tehlikeye sokarak zarara uğratan kişilerin mezkûr fiillerin cezalandırılmasını ifade eder (Donay, 2008: 40).

Doktrinde “*vergiden kaçınma*” ve “*vergi kaçakçılığı*” terimleri, vergi matrahının azaltılmasına veya kaldırılmasına farklı şekillerde atıfta bulunmaktadır (Acuner, 2013: 189). Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma farklı kavramlardır. Vergiden kaçınma, ülke hukukundaki boşlukları kullanarak vergi ödemelerini yasal olarak azaltma girişimi olarak ifade edilebilir (Schneider, Kirchler ve Maciejovsky,

2001: 3). Vergi kaçakçılığı, vergilerin hukuka aykırı olarak ödenmemesi veya eksik ödenmesidir (Federico, 2012: 28).

Temel amacı devlete kaynak sağlamak, mali kayıpları önlemek, kamu yararını sağlamak ve mükellefler arasındaki usulsüzlükleri caydırmak olan vergi suçları ve kabahatleri bazı alanlarda farklılık göstermektedir.

Vergi suçları ve vergi kabahatleri VUK'ta düzenlenmiştir. Suç teşkil eden fiiller bakımından kanundaki yaptırım türü hapis cezası ve/veya adli para cezası olarak öngörülürken; kabahat teşkil eden fiiller bakımından ise idari mali yaptırımlar ve diğer idari yaptırımlar sayılmıştır. Böylelikle kabahat ile suçların birbirinden kesin suretle ayrılması aynı kanunda sağlanmıştır (Ömercioğlu, Dayıoğlu ve Arslan, 2018, 54).

Prensip olarak, her iki tür yasadışılık da hukuk sisteminin bozulmasına yol açar ancak idari suçlar ve cezai suçlar nicelik (ağırlık) olarak aynı değildir (Çağlayan, 2006, 1).

1.2. Vergi Suç ve Cezaları

Vergi suçlarını, soruşturma ve kovuşturma şekli Türk Ceza Kanunu'na tabi olan, özgürlüğü bağlayıcı ve/veya adli para cezası gerektiren davranışlar olarak tanımlayabiliriz. Vergi suçları VUK'ta ikinci bölümde "*Vergi Cezaları*" başlığı ile, üçüncü bölümde ise "*Suçlar ve Cezalar*" başlığı ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre vergi suçları; "*Kaçakçılık*" (madde 359), "*Vergi mahremiyetinin ihlali*" (madde 362) ve "*Mükelleflerin özel işlerini yapma*" (madde 363) dan ibarettir. (Ömercioğlu ve diğerleri, 2018, 54).

1.2.1. Kaçakçılık suç ve cezaları

Kaçakçılık, vergi ziyayı sebebiyet şartı aranmaksızın, objektif olarak kanunda belirtilen fiillerin kasıtlı işlenebileceği, vergi alanında devletin koymuş olduğu

hukuk düzeninin kabul etmediği ve kamu düzenini bozucu fiillere verilen addır (Bayraklı, 2006:241).

VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçları ve bu suçlara uygulanacak cezalar 3 grup halinde belirlenmiştir. Bu maddeye göre;

- *“18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile hükmonunan kaçakçılık suçları*
 - *Defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak,*
 - *Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,*
 - *Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,*
 - *Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.*
- *2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile hükmonunan kaçakçılık suçları*
 - *Bu Kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar.”*
- *3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile hükmolunan kaçakçılık suçları*
 - *Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,*
 - *Defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,*
 - *Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.*

Kaçakçılık suçlarının işlenmesi fiillerine iştirak edenler bu fiillerin işlenmesinden menfaatinin olmaması durumunda, TCK'nın suça iştirak hükümleri gereği iştirakçiler hakkında verilecek cezanın yarısı uygulanır (Bülbül, 2020: 289).

VUK hükümleri uygulanırken aynı bentte yer alan suçlar tek suç, farklı bir bentte yer alan suçlar farklı bir suç olarak değerlendirilir. Örneğin; aynı dönemde beş

adet belge tahrifatı yapmış (VUK madde 359/a), gerçek olmayan kişiler adına hesap açmış (VUK madde 359/a), defter belgelerin sayfalarını yok etmiş (VUK madde 359/b) bir mükellefin üç ayrı ihlal yaptığı görülür. Ancak “*belge tahrifat*” ve “*kişiler adına hesap açma*” aynı bentte (VUK madde 359/a) yer aldığı için iki fiil tek suç oluşturmakta iken “*defter belge sayfalarını yok etme*” farklı bentte (VUK madde 359/b) düzenlendiği için farklı suç olarak değerlendirilir. Bu şekilde aynı yılda üç suç işlenmesi halinde iki ayrı suç kabul edilerek yargılanır.

Farklı yıllarda işlenen suçlar hesap dönemi dikkate alınarak tek suç kabul edilir ve cezalandırılır. Bir takvim yılında aynı veya farklı tarihlerde düzenlenen veya kullanılan faturaların sayısının birden fazla olması o yıl için suç birden fazla hale getirmez, yani tek olmasını değiştirmez (Şenyüz, 2020: 445). VUK’un 359. madde hükmü gereği aynı bentte yer alan suçların aynı yıl içerisinde farklı dönemlerde işlenmesi durumunda zincirleme suç kapsamında tek suç olarak yargılanır.

Birden fazla kişinin kaçakçılık suçuna iştirak etmeleri halinde fiili beraber işlemiş olanlardan veya irtikap edenlerden her biri, bundan herbirinin ayrı ayrı maddi çıkar gözetmesi kaydıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır (Bülbül, 2020: 289). VUK’un 344. maddesi uyarınca kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere vergi ziyayı bir kat uygulanırken VUK’un 360. maddesi uyarınca da iştirak edenin menfaatinin bulunması halinde faile verilen hürriyeti bağlayıcı cezanın aynısı, menfaatinin bulunmaması halinde ise yarısı uygulanacaktır (Batı, 2021: 337). Ancak bu suçların tespiti ve yargılanması, vergi denetim kurulu rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile başlamaktadır.

VUK’un 367. maddesinde: “Yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir”

hükmü bulunmaktadır. Kaçakçılık suçu savcılık tarafından tespit edilmiş ise inceleme için ilgili vergi dairesi görevlendirilir. Buradan anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılık suçları ihbarlar sonucu da olsa rutin inceleme sonucu da olsa vergi incelemeleri ile tespit edilmektedir.

Vergi müfettişlerinin VUK'da belirlenen süreler içinde vergi incelemelerini sonuçlandırmaları gerekmektedir. VUK'un 140. Maddesinin 6. fıkrasına göre; “*vergi incelemesi incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam vergi incelemelerde 1 yıl; sınırlı vergi incelemelerde ise 6 ay içerisinde bitirilmelidir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın onayı ile 6 ayı geçmemek şartıyla ek süre verilebilir.*” Yine VUK'un 140. Maddesinin ek fıkrasına göre, “*vergi inceleme sonucu düzenlenen vergi inceleme raporları, vergi mevzuatına göre uygunluğu bakımından meslekte 10 yılını tamamlamış üç vergi müfettişinden oluşan Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlemeye alınarak uygun bir rapor düzenlenecektir.*” Bu bilgiler ışığında vergi kaçakçılığı suçu sadece uzman kişiler tarafından tespit edilebilecektir. Sağlıklı bir yargılama süreci için uzman raporları önem arz etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini koşulların dışında öğrenen iddia makamı Savcılık, doğrudan doğruya soruşturma yaparak, kamu davası açamamaktadır. Yukarıda değinildiği üzere uzmanlık gerektiren bir inceleme gerekmektedir (Yurtcan, 1996: 2682).

1.2.2. Vergi mahremiyetinin ihlali suç ve cezaları

VUK'un 5. maddesinde kimlerin bu suçu işleyebileceği belirtilmiştir. “*Bu kişiler;*

- *Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,*
- *Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,*
- *Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,*
- *Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.”*

Bu kişiler mükellef bilgilerini ifşa edemezler ve kendileri ile üçüncü kişiler yararına kullanamazlar. Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan bu kişilerden vergi mahremiyetini ihlal edenlere iki aydan az olmamak üzere TCK'nın 198. maddesinde yazılı olan cezanın iki katı uygulanır (Bülbül, 2020: 290).

“*Vergi mahremiyetini ihlal suçu*” tek bir eylem ile birden fazla kişiye karşı işlenebilmektedir. Bu durumda TCK'nın 43. maddesine göre faile tek ceza verilecektir. Ancak verilecek ceza belli oranda artırıma tabi olacaktır. Farklı neviden mahremiyeti ihlal söz konusu ise, bu cezalardan en ağır cezayı gerektiren suçla karşılık gelen cezayı alacaktır.

VUK'un 5. maddesinde “*Vergi mahremiyetini ihlal suçu*” bazı durumlarda esnetilmiş ve bu durumlar vergi mahremiyetini ihlal suçu olarak sayılmamıştır. Bunlar;

“...*vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.*

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Hazine ve Maliye Bakanlığı'na açıklanabilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve

meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Hazine ve Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.”

“Vergi mahremiyetinin ihlali”

ile ilgili olarak aynı kanunun 5. maddesinin 21/03/2018 tarihli ek fıkrasında,

“Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz. Bu durumda, kendilerine bilgi verilenler, bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu fıkra uyarınca verilecek bilgilerin kapsamı ile bilgi paylaşımına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.”

hükmü yer almaktadır.

VUK’un 362. maddesinde bu suçu işleyenlere TCK’nın 239. maddesine göre ceza verileceği hükme bağlanmıştır. TCK’nın 239. maddesinde ise, “bir yıldan üç yıla kadar hapis” ve “beşbin güne kadar adli para cezası” verilmesi hüküm altına alınmıştır.

1.2.3. Mükellefin özel işini takip suç ve cezaları

Kamu görevlileri, görevlerini yerine getirirken herkese eşit ve adil işlem yapmak zorundadırlar (Batı, 2021: 344). Vergilere ilişkin işlemlerde VUK 5.

maddede sayılan kişiler VUK'un 6. maddesine göre mükelleflerin özel işlerini yapmaları yasaklanmış ve suç haline getirilmiştir.

VUK'un 6. maddesinde "5. maddede yazılı olanlar:

1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;
2. Kan veya sıhri usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dâhil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (bu derece dâhil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;
3. Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere;

Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.

Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı vesair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar." hükmü bulunmaktadır.

Vergi kanunlarının uygulanması kapsamında mükelleflerin yazı, hesap vesair işlerini yapmaları yasaklanan memurlardan bu yasağa aykırı hareket edenler TCK'nın 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır (Bülbül, 2020: 290). TCK'nın 257. maddesinde, "Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." hükmü yer almaktadır. Bütün bu açıklamalar dikkate alındığında mükelleflerin özel işlerini yapma suçu için ilgili memurlara verilecek cezalar bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olmaktadır (Önen, 2017:255).

VUK'un 7. maddesinde sayılan haller "idarenin yardımı" olarak kabul görülmekte olup "mükellefin özel işini takip" kapsamında bulunmamaktadır. İlgili madde de "bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında

uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkânlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar.” hükmü bulunmaktadır.

1.3. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımları

Vergi kabahatleri vergi ödevi kapsamında belirlenen davranışlara uygun bir şekilde davranma veya davranmama yükümlülüğünden kaçınma halinde ortaya çıkar (Şenyüz, 2020: 57).

Sosyal devlet anlayışını benimseyen diğer devletlerde ve ülkemizde, “ekonomik suça ekonomik yaptırım” anlayışı çerçevesinde, vergi ihlallerinde idari yaptırımlara ağırlık verilmektedir. Vergi suçlarına göre daha az önem arz eden bu toplumsal değerlerin ihlalleri, vergi kabahatlerini oluşturmaktadır.

VUK’ta listelenen vergi kabahatleri; ikinci kısım “*vergi cezaları*” başlığı altında birinci bölümde “vergi ziyayı” (madde 344), ikinci bölümde ise “usulsüzlük” (madde 351-355) sayılır (Ömercioğlu ve diğerleri, 2018: 54). Buna göre vergi kabahatleri;

- Vergi ziyayı,
- Genel usulsüzlük,
- Özel usulsüzlük olmak üzere üç çeşittir.

1.3.1. Vergi ziyayı kabahati ve yaptırımı

VUK’un 341. maddesinde “*vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi ziyayı cezasından söz edebilmek için öncelikle bir vergi kaybının olması gerekmektedir (Batı, 2021: 270). Vergi kaybı bulunmaması halinde vergi ziyayı cezasıda ortaya çıkmamaktadır. VUK’un 344. maddesinde “*341. maddede yazılı*

hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı yaptırımını uygulanır.

Vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

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

1.3.2. Usulsüzlük kabahatleri ve yaptırımları

VUK'un 351. maddesinde “*usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Gerek çeşitli vergi kanunlarında gerekse VUK'ta yer alan ve mükelleflerin uymak zorunda oldukları şekil ve usule ilişkin ödev hükümlerine aykırı davranılması usulsüzlük kabahatini oluşturur (Önen, 2017: 243).

Vergi ziyayı suçlarında bir cezai yaptırım olması için mutlaka bir vergi kaybı olması gerekli iken, usulsüzlük suçlarında cezai yaptırım için vergi kaybı olup olmadığına bakılmaz. Ancak VUK'nu 336. maddesine göre, “*cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.*” Bu usulsüzlükler için yaptırımlar ikiye ayrılır. Bunlar;

- Genel usulsüzlükler
- Özel usulsüzlüklerdir.

Genel usulsüzlükler ve yaptırımları

Genel usulsüzlükler VUK'un 352. maddesinde ikiye ayrılmıştır. Güvenlik bakımından daha önemli olanlar birinci cetvelde yer alırken, daha az öneme haiz

olanlar ikinci cetvelde yer almıştır. Genel usulsüzlük cezaları her yıl yeniden değerlendirme oranıyla yeniden saptanır ve bu tutarlar maktu tutarlardır (Batı, 2021:285). Genel usulsüzlükler;

- Birinci derecede özel usulsüzlükler,
- İkinci derecede özel usulsüzlükler şeklinde ikiye ayrılır.

Birinci derecede özel usulsüzlükler

VUK'un 352. maddesi uyarınca "...birinci derecede özel usulsüzlükler;

- ✓ *(Değişik: 4/12/1985-3239/25 madde) Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;*
- ✓ *Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;*
- ✓ *Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;*
- ✓ *(Mülga: 22/7/1998-4369/82 madde)*
- ✓ *Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;*
- ✓ *Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);*
- ✓ *İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;*
- ✓ *Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);*
- ✓ *Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisi'nde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması; (1)*
- ✓ *(Mülga: 18/4/1984-2995/4 madde)*

- ✓ (Ek: 4/12/1985-3239/25 madde) Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.” şeklindedir.

İkinci Derecede Özel Usulsüzlükler

VUK’un 352. maddesi uyarınca “...ikinci derecede özel usulsüzlükler;

- ✓ (Değişik: 4/12/1985-3239/25 madde) Veraset ve İntikal Vergisi Beyannameleri’nin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;
- ✓ Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;
- ✓ (Değişik: 3/12/1988-3505/4 madde) Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
- ✓ Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
- ✓ Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
- ✓ (Değişik: 4/12/1985-3239/25 madde) Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
- ✓ Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.” şeklindedir.

Tablo 1.2. 2021 Yılı birinci ve ikinci derece usulsüzlük yaptırımları (Batı, 2021: 285)

Mükellefiyet Türü	Birinci Derece Usulsüzlük Cezaları (TL)	İkinci Derece Usulsüzlük Cezaları (TL)
Sermaye Şirketleri	240,00	130,00
Sermaye Şirketi Dışında Kalan Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	140,00	70,00
İkinci Sınıf Tüccarlar	70,00	32,00
Yukarıdakiler Dışında Kalıp	32,00	
Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar		19,00
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	19,00	9,00
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	9,00	5,00

Özel Usulsüzlükler ve Yaptırımları

Özel usulsüzlük cezalarına neden olan fiiler, çoğu zaman vergi ziyana neden olabilecek fiiller olması münasebetiyle yakın tehlike kabahati olarak değerlendirilebilir (Batı, 2021: 286). Özel usulsüzlük kabahatinin fiilleri de genel usulsüzlük kabahatinin fiillerindeki gibi vergi kanunlarınca hükmolunan şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesine dayanır (Şenyüz, 2020: 172).

Özel usulsüzlük cezaları VUK'un 353., 355., 86., 148., 149., 150., 256. ve 257. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili maddelere ilişkin İstanbul Mali Müşavirler Odası tarafından hazırlanan 2021 özel usulsüzlük kabahat ve yaptırımları tablo 1.3.'te verilmiştir.

Tablo 1.3. Özel usulsüzlük kabahat ve yaptırımları (VUK madde 353/Mük madde 355) 2021 Yılı

VUK Madde	Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil Usul Hükümlerine Uyulmaması	2021 TL
353/1	Elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgeler dâhil olmak üzere, alınması, verilmesi gereken fatura, müstahsil makbuzu, gider pusulası ve serbest meslek makbuzlarının alınmaması, verilmemesi, düzenlenen belgelerde ki meblağın gerçek meblağdan farklı olması, bu belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen zorunlu haller dışında kâğıt olarak düzenlenmesi veya ilgili kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre düzenlenmemiş sayılması durumunda; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olan kişiler için her birine, her belge için 290,00 TL'den aşağı olmamak kaydıyla bu belgelerde olması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u kadar özel usulsüzlük yaptırımı uygulanır.	380,00

Tablo 1.3. (Devam)

353/1	Bir takvim yılında her bir belge için nevine ilişkin olarak kesilecek toplam yaptırım, Elektronik ortamda belge olarak düzenlenmesi gereken evraklar da dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, günlük müşteri listesi, yolcu listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin; düzenlenmediği, kullanılmadığı, bulundurulmadığı,	190,00
353/2	düzenlenen belgelerin aslı ile suretinin farklı meblağlarda olduğu, gerçeğe aykırı düzenlendiği veya elektronik ortamda düzenlenmesi gereken Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen zorunlu haller dışında kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti veya bu belgelerin ilgili Kanununun 227 nci maddesine göre düzenlenmemiş sayılması durumunda, her belge için ayrı ayrı 290,00 TL özel usulsüzlük yaptırımı uygulanır.	380,00
353/2	Her belge nev'ine ilişkin olarak her tespit için ayrı ayrı toplam yaptırım	19,00
353/2	Bir takvim yılında her belge nevine ilişkin olarak ayrı ayrı uygulanacak toplam yaptırım	190,00
353/3	Fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış fişi, müstahsil makbuzu, ödeme kaydedici cihaz (ÖKC) fişi, giriş ve yolcu taşıma biletini almayan vergi mükellefi olmayan nihai tüketiciler için, $(380,00/5) = 76,00$ TL	76,00
353/4	Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tutulması ve günü gününe kaydedilmesi mecburiyeti bulunan defterlerin; bulundurulmaması, gününde kayıt yapılmaması, yetkililerin talebi halinde ibraz edilmemesi ile vergi levhası bulundurma mecburiyetine uyulmaması halinde uygulanacak yaptırım,	380,00
353/6	Belirlenen muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebe ile alakalı bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	9.000,00
353/7	Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek kişiler ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılması zorunlu olan vergi numarasını kullanmadan işlem yapanlara	450,00
353/8	Belge basımıyla ilgili bildirim yapması gereken matbaa işletmecilerinden görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyenlere uygulanacak yaptırım	1.400,00
353/8	Bu bent uyarınca bir takvim yılı içinde kesilebilecek toplam özel usulsüzlük yaptırımı en fazla,	280.000,00
353/9	4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	1.900,00
353/10	VUK 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazda bulunmasına rağmen durmayan aracın sahibi adına,	1.400,00
VUK		
Mükerrer Madde 353	Bilgi vermektan çekinenler ile VUK'un 107/A, 256, 257 ve Mükerrer 257. maddeler hükmüne uymayanlar için yaptırım	
Mükerrer Madde 353/1	Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında uygulanacak yaptırım	2.500,00
Mükerrer Madde 353/2	İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında uygulanacak yaptırım	1.300,00
Mükerrer Madde 353/3	Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında uygulanacak yaptırım	650,00

Tablo 1.3. (Devam)

107/A	VUK'un 107/A maddesindeki Zorunluluğa Uymayanlara Kesilecek Özel Usulsüzlük Yaptırımı (Elektronik Ortamda Tebliğ)	
	Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında uygulanacak Özel Usulsüzlük Yaptırımı	1.500,00
	İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında uygulanacak özel usulsüzlük yaptırımı	760,00
	Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında uygulanacak Özel Usulsüzlük Yaptırımı	390,00
Mükerrer Madde 355	Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir takvim yılı içinde kesilecek toplam en fazla uygulanacak özel usulsüzlük yaptırımı	1.900.000,00

1.4. Bir Suça İki Ceza “Ne Bis İn İdem” İlkesi

1.4.1. Genel olarak bir suçta iki ceza olmaz ilkesi

Kişilerin aynı olay ve aynı fiil sebebiyle iki veya daha fazla yargı kolunda yargılanması ve ceza alması “*bir suçta iki ceza*” olarak tanımlanabilir. Bu ilkenin çıkış felsefesi, kişilerin sürekli bir ceza tehdidi altında kalması önlenerek kişi üzerinde doğuracağı olumsuz etkileri ortadan kaldırmaktır. “*Bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesi, “*geçmişte yapılmış olan yargılama sonucunda verilen hüküm, gelecekte aynı fiil için yargılama yapılmayacağına dair bir güvence işlevine sahiptir*” ilkesine dayanmaktadır (Carrara, 1874: 399). “*Bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesi gereği bir fiil sebebiyle bir kişi hakkında daha önceden bir dava açılmış ise aynı fiil ile ilgili başka dava açılamaz, yine daha önce dava açılarak kesin hüküm ile dava sonuçlanmış ise başka dava açılamaz. Tanımlar dikkate alındığında “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesinin iki unsuru bulunmaktadır. Bunlar;

- ✓ Fiilin aynılığı
- ✓ Kişinin aynılığı

1.4.2. Ülkemizde “bir suçta iki ceza olmaz” ilkesi

Bir suçta iki ceza uygulaması VUK'ta kaçakçılık suçlarında karşımıza çıkmaktadır. Kaçakçılık suçlarında hem VUK kapsamında idare vergi ziyai cezası

kesmekte hem de TCK kapsamında adli mahkemeler hapis cezası veya adli para cezası vermektedir.

Kaçakçılık suçlarında kişiler idarenin vermiş olduğu cezalar için; Sulh Hukuk Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da haklarını ararken TCK kapsamında verilmiş olan cezalar için Ceza Mahkemeleri, Bölge Adliye Mahkemesi ve Yargıtay'da haklarını aramakta veya yargılanmaktadırlar. Danıştay ve Yargıtay'dan sonra gidilebilecek mahkemeler Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemeleri'dir.

Bu suçlarda yargılanma ve savunmanın iki farklı mahkemede devam etmesi kişileri hem psikolojik hem de maddi anlamda sıkıntılara sokmakla beraber, mahkemelerden birinde haklı bulunup berat ederken diğer mahkemede suçlu bulunup ceza alması yargıya güveni de olumsuz yönde etkilemektedir. Aynı zamanda iki farklı mahkemede aynı davanın görüşülmesi mahkemelere fazla iş yükü de getirmektedir.

Bir suça iki ceza uygulaması Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 nolu protokolünün 4. maddesinde yer alan doktrinde “*bir suça iki ceza olmaz (ne bis in idem)*” ilkesi hükümlerine aykırı bulunmaktadır.

“*Bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi, bir kişinin aynı fiil sebebiyle iki defa yargılanamayacağı veya cezalandırılmayacağı anlamına gelmektedir (Erdem, Durmuş ve Önok 2019: 104). Bu kavram yeni olmayıp geçmiş Roma Hukuku'ndan önceki dönemlere kadar uzanmaktadır (Ataç, 2010: 4).

Bu ilkeye göre, hiçbir kimse aynı suç sebebiyle ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz. İkinci yargılama başladığında birinci yargılama sonuçlanmış ise ikinci yargılama yapılamaz.

Anayasamızda bu ilke doğrudan doğruya yer almamaktadır. Ancak 5237 sayılı TCK'nın “*fikri içtima*” başlıklı 44. maddesinde “*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan*

dolayı cezalandırılır.” hükmü yer almıştır. Bununla birlikte, 5271 sayılı CMK’un 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.” hükümleri yer almaktadır.

İlgili maddeler dikkate alındığında ceza kanunlarımızın “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine uygun olduğu görülmektedir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu 15. maddede:

“...(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 verilmektedir.

(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.” maddesi gereği “bir suça iki ceza olmaz”

ilkesini kabul etmektedir.

“*Bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin (AİHS) 22.11.1984 tarihli 7 numaralı protokolün 4. maddesinde de aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı başlığı ile yer almaktadır. Bu maddeye göre:

“...(1) Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm 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 esaslı 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.” hükümleri yer almaktadır.

VUK'ta suç ve kabahatlerin cezalandırılmasına bakıldığında;

VUK'un 359. maddesinin son fıkrasında *“Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”*

VUK'un 340. maddesinin ilk fıkrasında *“Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.”*

VUK'un 363. maddesinde

“Bu Kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanun'un 344. maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir.”

Hükümleri yer almaktadır. Görüldüğü üzere VUK *“bir suça iki ceza olmaz”* ilkesini suçlar ve kabahatler açısından kendi bünyesinde kabul etmemiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

“BİR SUÇA İKİ CEZA OLMAZ (NE BİS İN İDEM)” İLKESİNİN ÜLKEMİZDE VE BAZI ÜLKELERDE UYGULANMASI VE AİHM DAVA VE KARARLARI

2.1. “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesi ve Türkiye’de Uygulanması

Yunanlılar ve Romalılar’dan önce uygulandığı düşünülen “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi Justinianus Kanunları 48. kitap 2. başlık 7. kısımda “*Vali, bir kimsenin beraat ettiği suçlardan dolayı tekrar yargılanmasına izin vermemelidir.*” (Scott, 1932) ifadesiyle yer almaktadır. Buna göre, beraat eden bir sanık hakkında beraat ettikten sonra ne başka bir davacı ne de sanık tarafından aynı suç için tekrar bir dava açılmaz.

Roma hukukunda suçlar, topluma karşı ve kişiye karşı işlenen suçlar olarak iki kısma ayrılmaktadır. Topluma karşı işlenen suçlarda dava açma yetkisi herkeste bulunmaktadır. Fakat her suç için yalnızca bir dava açılabilir. Birtakım istisnaları olmakla birlikte, aynı fiilden dolayı aynı kişinin hakkında ikinci kez dava açılırsa bu kişiye “*exceptio rei judicatae*”¹ adı verilen bir kesin hüküm def’i tanınmakta, böylece bu durum ikinci davaya engel olmaktadır (Erdener, 1987: 11).

“*Bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi zamanla, ülkelerin birbirinden etkilenmesi ile diğer ülke kanunlarında da yer almıştır. Fransa, Hollanda, İsveç gibi bazı ülkelerin ceza kanunlarında; Belçika, Almanya, Macaristan, İtalya, Polonya, Romanya, İspanya, Hırvatistan gibi bazı ülkelerin de ceza muhakemesi kanunlarında ilke ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır (Cordero, 2009: 326).

¹ Aynı kişiler arasında karara bağlanmış aynı uyuşmazlıktan dolayı ikinci defa dava açan kişiye karşı davalının ileri sürdüğü defidir. Formula usulünde kesin hüküm def’i olarak kabul edilmesine karşılık; Türk hukuk usulünde itiraz olarak düzenlenmiş olup buna göre, hükmü veren mahkeme de dahil olmak bütün mahkemeler, aynı konuda aynı dava sebebine dayanarak, aynı taraflar hakkında verilmiş olan bir kesin hüküm ile bağlıdır ve aynı davayı bir daha inceleyemezler. (HUMK md.237) Kesin hüküm itirazı ileri sürüldüğünde davanın esasına girilmeden kesin hükümden dolayı dava reddedilir.

Türkiye’de ise ilke anayasal güvence altına alınmamıştır. İlkenin Türk hukukunda açıkça yer bulması 1973 yılında 1696 sayılı Kanunu ile 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nun 253. maddesinde yapılan değişiklikle olmuştur (Cihan ve Yenisey, 2004: 220).

İlke Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde (AİHS) 11. maddeye ek 7. protokol 4. bendinde “*aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı*” olarak yer almıştır. 22 Kasım 1984 tarihinde ilgili sözleşme imzaya açılmış olup 1 Kasım 1988’de yürürlüğe girmiştir. Türkiye 14 Mart 1985’te sözleşmeyi imzalamış, 6684 sayılı ve 10 Mart 2016 tarihli Onayı Uygun Bulma Kanunu ile 25 Mart 2016’da 29664 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. AİHS 11. madde 7 numaralı Sözleşme’nin onaylanmasını kararlaştıran 2016/8717 sayılı ve 28 Mart 2016 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile Sözleşme’nin resmi Türkçe çevirisi, 8 Nisan 2016 tarihinde ve 29678 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Sözleşme, 1 Ağustos 2016 tarihinde Türkiye bakımından yürürlüğe girmiştir.

Türkiye AİHS 11. madde ek 7. protokolünü 2016 yılında imzalamış olmasına rağmen Anayasa başta olmak üzere yazılı mevzuatta “*bir suçta iki ceza olmaz*” ifadesi açıkça yer almamaktadır. “*Bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesinin dolaylı olarak işlendiği yerler incelenirse;

2.1.1. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ve “bir suçta iki ceza olmaz” ilkesi

CMK’da “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesi doğrudan yer almamakla birlikte CMK’nın 223. maddesini 7. fıkrasında “*Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir*” şeklinde hüküm bulunmaktadır. Hükümde ilke adı yer almamakla birlikte hükmün içeriği ile ilkenin içeriği aynıdır. Dolayısıyla AİHS için bir aykırılık söz konusu olmadığı söylenebilir.

Yargıtay temyiz edilen Yedieminlik görevinin kötüye kullanılması davasında, aynı suç için ikinci kez yargılama yapılmak istenmesi halinde, ilk kovuşturma

ve/veya soruşturmanın araştırılması ve bu araştırma sonucunda ilk iddia açısından yargılama başlatılmış fakat hüküm verilmemiş olduğu tespit edilirse bu soruşturmanın diğer soruşturma ile birleştirilmesi; hüküm verilmiş ise “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi gereği işlem yapılmaması gerektiğine kanaat getirmiştir (Y.4.CD., 1991: 1577).

2.1.2. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi

Mülklik sistemi, her bir suçun, fiilin işlendiği yerin kanunlarına göre yargılanması gerektiğini ifade etmektedir (Koca ve Üzülmöz, 2009: 68). TCK’nın 8. ve 9. maddelerinde mülklik sistemi düzenlenmiştir. İlgili maddeler;

TCK’nın 8. maddesi “*Türkiye’de işlenen suçlar hakkında Türk kanunları uygulanır. Fiilin kısmen veya tamamen Türkiye’de işlenmesi veya neticenin Türkiye’de gerçekleşmesi hâlinde suç, Türkiye’de işlenmiş sayılır.*” ve TCK’nın 9. maddesi “*Türkiye’de işlediği suçtan dolayı yabancı ülkede hakkında hüküm verilmiş olan kimse, Türkiye’de yeniden yargılanır*” şeklinde düzenlenmiştir.

Türkiye’de işlediği suç sebebiyle yabancı ülkede hakkında dava açılarak hüküm verilmiş olan kişinin yabancı ülke vatandaşı ya da Türk vatandaşı olması açısından ayırım yapılmamıştır (Özbek ve Kanbur, 2010: 141). Bu hüküm hem AİHS’in 11. maddeye ek 7. protokol 4. bendde hem de Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) 223/7. maddesine aykırılık göstermektedir. TCK bu hükümler ile “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesini ulusal düzeyde kabul etmiş olmakla birlikte uluslararası düzeyde kabul etmemekte, yabancı ülkede verilen hüküm için “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesini tanımamaktadır. TCK’nın 12. ve 13. maddeleri koruma ilkesi gereği düzenlenmiştir. Koruma ilkesi, devletin suçu işleyen vatandaşıyla bakmadan vatandaşlarının ve kamunun çıkarlarını ihlal eden eylemleri cezalandırmak istemesi ve ceza kanunlarına bu isteğine uygun nitelikte hükümler koyması halidir (Turhan, 2005: 199).

Türk Ceza Kanunu'nun 12. maddesinde;

1. *“Bir yabancı, 13. maddede yazılı suçlar dışında, Türk kanunlarına göre aşağı sınırı en az bir yıl hapis cezasını gerektiren bir suçu yabancı ülkede Türkiye'nin zararına işlediği ve kendisi Türkiye'de bulunduğu takdirde, Türk kanunlarına göre cezalandırılır. Yargılama yapılması Adalet Bakanı'nın istemine bağlıdır.*
2. *Yukarıdaki fıkrada belirtilen suçun bir Türk vatandaşının veya Türk kanunlarına göre kurulmuş özel hukuk tüzel kişisinin zararına işlenmesi ve failin Türkiye'de bulunması halinde, bu suçtan dolayı yabancı ülkede hüküm verilmemiş olması koşulu ile suçtan zarar görenin şikâyeti üzerine fail, Türk kanunlarına göre cezalandırılır.*
3. *Mağdur yabancı ise, aşağıdaki koşulların varlığı halinde fail, Adalet Bakanı'nın istemi ile yargılanır:*
 - *Suçun, Türk kanunlarına göre aşağı sınırı üç yıldan az olmayan hapis cezasını gerektirmesi.*
 - *Suçluların geri verilmesi anlaşmasının bulunmaması veya geri verilme isteminin suçun işlendiği ülkenin veya failin uyruğunda bulunduğu devletin hükûmeti tarafından kabul edilmemiş olması.*
4. *Birinci fıkra kapsamına giren suçtan dolayı yabancı mahkemece mahkûm edilen veya herhangi bir nedenle davası veya cezası düşen veya beraat eden yahut suçu kovuşturulabilir olmaktan çıkan yabancı hakkında Adalet Bakanı'nın istemi üzerine Türkiye'de yeniden yargılama yapılır.*
5. *(Ek: 18/6/2014-6545/56 md.) Birinci fıkra kapsamına giren hâllerde rüşvet ve nüfuz ticareti suçlarından dolayı yargılama yapılması Adalet Bakanı'nın istemine bağlı değildir.”*

hükmü yer almaktadır.

TCK'nın 13. maddesinde

1. *“Aşağıdaki suçların, vatandaş veya yabancı tarafından, yabancı ülkede işlenmesi halinde, Türk kanunları uygulanır:*

- İkinci kitap, birinci kısım altında yer alan suçlar.
 - İkinci kitap, dördüncü kısım altındaki üçüncü, dördüncü, beşinci, altıncı, yedinci ve sekizinci bölümlerde yer alan suçlar.
 - İşkence (madde 94, 95).
 - Çevrenin kasten kirletilmesi (madde 181).
 - Uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti (madde 188), uyuşturucu veya uyarıcı madde kullanılmasını kolaylaştırma (madde 190).
 - Parada sahtecilik (madde 197), para ve kıymetli damgaları imale yarayan araçların üretimi ve ticareti (madde 200), mühürde sahtecilik (madde 202).
 - Fuhuş (madde 227).
 - (Mülga : 26/6/2009 – 5918/1 madde)
 - Deniz, demiryolu veya havayolu ulaşım araçlarının kaçırılması veya alıkonulması (madde 223, fıkra 2, 3) ya da bu araçlara karşı işlenen zarar verme (madde 152) suçları.
2. (Ek ikinci fıkra: 29/6/2005 – 5377/3 madde) İkinci kitap, dördüncü kısım altındaki üçüncü, dördüncü, beşinci, altıncı ve yedinci bölümlerde yer alanlar hariç; birinci fıkra kapsamına giren suçlardan dolayı Türkiye’de yargılama yapılması, Adalet Bakanı’nın talebine bağlıdır
3. (*) Birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde yazılı suçlar dolayısıyla yabancı bir ülkede mahkûmiyet veya beraat kararı verilmiş olsa bile, Adalet Bakanı’nın talebi üzerine Türkiye’de yargılama yapılır.” hükmü yer almaktadır.

Her iki madde için de başka ülkede hüküm verilse bile bu suçları işleyen kişilerin Türkiye’de tekrar yargılanabileceği hüküm altına alınarak ilgili ilke tanınmamıştır. Ancak TCK’nın 42, 43 ve 44. maddeleri ilke ile uyumlu hükümleri kapsamaktadır. TCK’nın 42. maddesinde “Biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçta bileşik suç denir. Bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmaz” hükmü ile birleşik suçlar için ayrı ayrı ceza verilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

TCK'nın 43. maddesinde “(1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır” hükmü bulunmaktadır.

TCK'nın 44. maddesinde ise “(1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır” hükmü bulunmaktadır. TCK'da yer alan hükümlere bakıldığında “bir suça iki ceza olmaz” ilkesini tanıyıp tanımamasının suçlara göre değişiklik arz etmekte olduğu görülmektedir.

2.1.3. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi

KK 15. maddede

“(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 verinceye 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.”

hükmü ile ilgili ilkeyi kanun kapsamına almış bulunmaktadır.

2.1.4. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve “bir suça iki ceza olmaz” İlkesi

5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 2. bölümünde 3. maddede kaçakçılık suçları ve bunlara uygulanacak cezalara yer verilmiştir. Suçlara uygulanacak cezalara bakıldığında sadece hürriyeti bağlayıcı ve adli para cezaları olduğu görülmektedir. Bu kapsamda ilgili kanun “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi ile uyumlu görülmektedir. Ancak kaçakçılık suçlarının içeriğinde “*vergi kaçakçılığı*” suçları da mevcut ise; bu suçlara doğrudan kamu davası açılmayacağı için vergi inceleme raporu hazırlanması gerekecektir. Bu tür kaçakçılık tespitlerinde inceleme raporuna istinaden vergi idaresi idari yaptırım da uygulayabileceği için “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine uygun değildir.

2.1.5. 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 54. maddesinde “*bu kanun hükümlerine aykırı olarak; Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirildiği veya gümrük kontrolüne tabi tutulmadığı saptanan eşyaya, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile ilgili diğer kanun hükümleri uygulanır.*” Bu hüküm ile gümrükte işleme tabi tutulmamış mal tespit edilmesi halinde öncelikle Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun uygulanacağı bu kanun kapsamı dışında kalan işlemler için Gümrük Kanun'u uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili madde ile Gümrük Kanunu “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesini dikkate almıştır.

2.1.6. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi

VUK suç ve kabahatlerle ilgili maddelerin incelenmesi ile aynı fiille birden fazla vergi suçu ve kabahatinin birlikte işlenebileceği görülmektedir. VUK'un 336. maddesinde “*aynı fiil ile vergi ziyat ve genel usulsüzlük kabahatlerinin birlikte işlenmesi durumunda bunlara ait cezalardan en ağır olanın uygulanacağı*” hüküm altına alınmıştır. İlgili madde, “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi açısından uygun bir hüküm niteliğindedir.

Ancak VUK'un 353. maddesi uyarınca, “*tek fiil ile özel usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahatlerinin birlikte işlenmesi halinde her iki kabahat için ayrı ayrı öngörülen idari para cezası hükmedilecektir.*” Benzer şekilde, VUK'un 344. maddesine göre “*vergi kaçakçılığı*” ve VUK'un 363. Maddesine göre, “*mükelleflerin özel işlerini yapma*” suçlarının işlenmesi durumunda, hem vergi ziyayı kabahati kapsamında öngörülen idari yaptırım uygulanacak hem de TCK kapsamında hapis cezası veya adli para cezasına hükmedilebilecektir. Bu nedenle, VUK vergi suç ve kabahatlerinde sadece vergi ziyayı ve genel usulsüzlükler açısından mümkündür ve diğer vergi suçları ve/veya kabahatleri arasında “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi ile ilgili herhangi bir düzenleme yoktur.

Literatürde bazı hallerde aynı kişinin aynı suçu oluşturan fiili sebebiyle hem ceza mahkemeleri hem de vergi mahkemeleri karşısında yargılamaya tabi olabileceği ve bu yargılamaların her ikisi sonunda da mahkûmiyet veya beraat kararı alınabileceği gibi, birinden mahkûmiyet diğerinden beraat kararı alınabileceği ifade edilmektedir (Bilici ve Başaran Yavaşlar, 2019: 54).

Anayasa Mahkemesi bir kararında, vergi kabahatleri için uygulanan idari yaptırımların teknik olarak cezai nitelikte olmadığını, bunun idarece uygulanan bir yaptırım olduğunu belirtmiştir; bu sebeple, belge düzeni ile ilişkili düzenlemelere aykırı fiiller suç değildir, bir çeşit mali kolluk önlemi olarak görülmüştür (Doğmuş, 2020: 108). Mahkeme, vergi kabahatleri kapsamında uygulanan idari cezaları idari yaptırım kabul etmiş “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi dışında bırakmıştır. Mahkeme kararında, vergi mükelleflerinin kamu hizmetlerinin düzenli olarak yerine getirilmesi için yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeleri gerektiğini vurgulamaktadır. Vergi mevzuatına aykırılıkların idari olarak yaptırıma tabi tutulmasındaki temel amacın kamunun uğradığı gelir kaybının tazmini olduğu; bu fiillerin suç olarak görülüp cezalandırılmasındaki amacın ise kamu düzeninin sağlanması ve kamu düzenini bozucu fiillerin engellenmesi ve cezalandırılması olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda, adli ve idari süreçler bakımından farklı hukuki amaçların sağlanması, işlenen fiilin sonucunun suç ve/veya kabahat olarak sınıflandırılmasına rağmen bu süreçlere sebep olan fiillerin zaman, mekân ve amaç yönlerinden bağlantılı olması nedeniyle bütün olarak kabul edilmesi gerektiğini ifade

ederek işlenen fiilin hukuki açıdan ayrı olduğuna işaret etmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi 2018/9115 sayılı kararında “başvuruya konu olay komisyon karşılığı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyerek gelir elde etmek fiili sebebiyle vergi ziyai kabahati ve özel usulsüzlük kabahati işlendiği için ilgili kanunlara göre yaptırım uygulanmasının yanında, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak ve düzenleyerek vergi kaçakçılığı suçundan hapis cezası alması idari ve adli süreçlerin sonucu olarak farklı hukuki yarar ve amaç gerçekleştirilmesi sebebiyle “bir suça iki ceza olmaz” ilkesine aykırı bulmamıştır.”

M. T. Özbekler (2017) Anayasa Mahkemesi’ne sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme sebebiyle hem idari aşamada vergi ziyai yaptırımı hem de adli süreçte hapis cezasına hükmedilmesinin iki kez yargılanmama ve/veya cezalandırılmama (bir suça iki ceza olmaz) kapsamında yapmış olduğu müracaatta “...ancak bu ilke mutlak olmayıp korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturmasının yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bu fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesine aykırılık oluşturmaz” şeklinde hüküm vermiştir.

VUK’un 367. maddesinde: “...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” ifadesi ile hem adli hem de idari yargılamanın aynı anda mümkün olduğunu belirtmiştir.

Yargı kararlarında bu durum “bir suça iki ceza olmaz” ilkesine göre değerlendirilmiş, yargı kararları ve bazı yazarlar bu hükümlerin çifte cezalandırma teşkil edebileceğini savunarak bunun “bir suça iki ceza olmaz” ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştir. Bazı yazarlar ve yargı kararları da söz konusu hükümlerin

birden fazla cezalandırmaya sebebiyet vermediğini ve ilke açısından sorun teşkil etmediğini savunmaktadırlar.

Yargıtay Ceza Dairesi'nin, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını ile ilgili bir başka yüksek mahkeme kararında:

“...sahte fatura kullanma suçu bakımından, her tarh döneminin ayrı ayrı değerlendirilmesi, farklı tarh dönemlerinde aynı suçun işlenmiş olması halinde tek bir suçtan, zincirleme suç hükümlerine göre ağırlaştırılmış ceza verilmesi yerine, her tarh dönemi için ayrı suç olarak değerlendirilmesi gerektiği yönündeki” (Y.11.CD., 2000, 5579)

kararı esas almıştır. Aynı suçu beş yıl boyunca işleyen bir vergi mükellefi, zincirleme suç kapsamında 5 yıl hapis cezası ile mahkûmiyete hükmolunması gerekirken Yargıtay'ın bu kararına göre cezanın en üst sınırdaki düzenlenmesi halinde 5*5=25 yıl hapis cezası ile mahkûmiyete hükmolunacaktır.

Kabahatlar Kanunu'nun. 15. maddesi 3. fıkrasında bir fiilin hem kabahat hem suç olması halinde sadece suçtan dolayı cezalandırılabilmesi şayet suçtan dolayı cezalandırılmamış ise kabahat olarak cezalandırılacağı hükmolunmuştur. Bu bağlamda, KK'nın genel hükümlerinin hem idari yaptırım hem de adli ceza gerektiren eylemler için geçerli olması gerektiği ifade edilmektedir. KK genel nitelikli bir yasa olduğundan, özel nitelikli bir yasa olarak kabul edilen VUK'ta düzenlenen vergi suç ve kabahatleri için hükmolunan ceza ve yaptırımları düzenlenmesinin gerekli olduğu belirtilerek, VUK'ta yer almakta olan bu içtima kurallarını KK'nın ortadan kaldırmadığı ifade edilebilmektedir. Fakat literatürde bazı yazarlar bu durumu önce kanun daha sonra kanun ilişkisi bakımından değerlendirmiş olup KK'nın suç ve kabahatler için hükmettiği kurallar karşısında VUK'ta yer alan hükümlerin uygulanmaması gerektiğini savunmuşlardır (Bilici, Başaran Yavaşlar, 2014: 53-54).

Doktrindeki bir görüşte tek bir fiil ile vergi suçu ve vergi kabahatine sebep olunmuş ise hapis cezası ve/veya adli para cezasının ve idari yaptırımın uygulanması

tek başına “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi açısından ihlal oluşturmamaktadır. Ülkemizde de uygulanmakta olan beyan usulü vergi sistemlerinde vergi kaçakçılığı, hatalı ve/veya eksik bilgileri ihtiva eden vergi beyannamelerinin vergi idaresine verilmesi ile işlenmektedir.

VUK’un 359. maddesine bakıldığında, maddede kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillerin büyük bir bölümünün vergi ziyayı kabahati oluşturmaya da elverişli olduğunun görüleceği; fakat kesin olarak vergi ziyayı kabahati oluşturmayacakları ifade olunmuştur (Candan, 2019: 62). Bu görüşü dikkate alarak, vergi kaçakçılık suçları ve vergi ziyayı kabahatlerinin birleşik suç olmadığı kabul edilip ayrı ayrı düzenlenmesi ve cezalandırılmasının “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine ters düşmediği savunulmaktadır. Bu kapsamda muhasebe kayıt sisteminin korunması ve düzenin bozulmaması için vergi kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasının gerekli olduğu ifade edilmekte iken; hazinede oluşacak vergi kaybının önlenmesi ve oluşan zararın tazmini için vergi ziyayı kabahatlerine yaptırım uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Bu görüşü savunmakta olanlar Türk Vergi Hukuku’ndaki bu durumu değerlendirirken, vergi kaçakçılığı ve vergi ziyayı arasındaki ilişkide; tehlikenin ve tehlike sonucunun ayrı vuku bulduğu için vergi ziyasına ayrı yaptırım uygulanmasının “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine aykırı olmadığını savunmaktadırlar.

Literatürde özel usulsüzlük kabahatleri ve vergi kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında bazı hallerde fiillerin ve kişilerin aynı olması sorunu gündeme gelebildiği de belirtilmektedir. Böyle bir durumun vuku bulması halinde fiilin özel ve genel norm bakımından değerlendirilmesi gerekmekte ve fiilin durumuna göre sadece vergi kaçakçılığı suçu veya özel usulsüzlük kabahati açısından cezalandırılması gerektiği düşünülmektedir. Diğer taraftan literatürde VUK’un 359. maddesinde kaçakçılık suçlarında uygulanacak adli cezalarla birlikte idarenin uygulayabileceği yaptırımın vergi ziyayı yaptırımı ile sınırlandırılmış olduğu, vergi kaçakçılık suçlarına uygulanan adli cezalarla birlikte genel ve/veya özel usulsüzlük kabahatleri kapsamında yaptırım uygulanamayacağı ifade edilmektedir (Candan, 2019: 61). Bu açıdan Türk Vergi Hukuk’unda, özellikle vergi kaçakçılık fiili işlenmesi durumunda, hem cezai yaptırım hem de idari yaptırımın AIHM

içtihatlarına uygun olduğu söylenebilir. Ancak AİHM Glantz/Finlandiya kararından sonra konu ile ilgili tutumun uyumlu olmadığı görülmektedir. Bu görüşlere göre, vergi ziyayı yaptırımını mahkemeden değil, idare tarafından verilen bir maddi yaptırım gibi görünmekte ise de; amaçlarının sadece ihlalden kaynaklı kamu hasarını ortadan kaldırmak değil, aynı zamanda caydırıcılık olduğu savunulmaktadır. Başka bir deyişle, vergi suçlarına ve vergi ihlallerine karşı yaptırımların amacı onları cezalandırmak ve caydırmaktır.

Vergisel işlemler sırasında oluşan hukuka aykırı fiillerin vergi suçu veya kabahati olarak değerlendirilmesi özüne ilişkin farktan doğmayıp, sadece kanunlardaki hüküm farklılıklarından doğmaktadır (Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, 2019: 339). Bu görüşe sahip olanlar, hapis cezası ile birlikte vergi ziyayı yaptırımının üç kat uygulanmasının ölçülü olmayıp ağır bir ceza olduğunu; üç kat vergi ziyayı yaptırımının tazminattan daha fazla cezalandırıcı amacı olduğunu, aynı kişinin aynı fiilinden dolayı mükerrer cezalandırılmasına sebep olduğunu savunmaktadırlar. Aynı zamanda, VUK prosedürle ilgili olarak 367. maddesine göre, karar verme organları birbirinden farklı olup organlar arasında bağlantı yoktur. Aksine hükümler birbirinden bağımsız olarak verilmektedir. Bu uygulamanın “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi ile uyumlu olmadığı söylenebilir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu’na Yerel Mahkeme tarafından “*onama*” başvurusunda bulunulmuştur. Onama istem gerekçesinde

“1995 ve 1996 yıllarında sanık X’in yaptırdığı hizmet ve almış olduğu bir kısım emtianın faturasını almadığı tespit edilmiştir. Almadığı faturaların yerine aracı vasıtaıyla sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge temin ettiği, bu belgeleri muhasebe kayıtlarına intikal ettirdiği, bu suretle vergi kaybına sebep olduğu vergi inceleme raporunda belirtilmiştir. Konu ile ilgili idari dava açılmış ve dava sonucunda Danıştay’a temyiz müracaatında bulunulmuştur.

Danıştay söz konusu sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin sahteliğini sanağın inceleme sırasında fark ettiği ve kasıtlı

kullanmadığı kanaatine varmıştır. Bu sebeple vergi kaçakçılık cezası değil kusur cezası kesilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Ceza Mahkemesi Danıştay'ın verdiği karar doğrultusunda, kararın sübuta ermesine ve sanığın beraatine karar vermiştir. Ancak Bölge Adliye Mahkemesi kararın isabetsiz olması gerekçesi ile kararı bozmuştur. Yerel Mahkeme, İdari Mahkeme kararlarını göz önünde bulundurarak ilgili faturaların kasıtlı kullanılmadığını hatta sanığın faturaların sahte olduğunu bilmediğini belirtmiştir. Bu sebeple sanığa verilecek adli cezanın Vergi Mahkemelerinin kararlarına aykırı olacağını belirtmiş ve kararında direnmiştir.”

Yargıtay, sahte faturaların kullanılmasıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili değerlendirmesinde, “*sanığın faturaları bilerek kullanmadığı savunulsa da, sanığın fatura aldığı firmaların çeşitliliği, fatura miktarı ve sayısı, fatura aldığı kişilerden gerçek bir mal ve hizmet alımı olmadığı, dosya içeriğine uygun bir savunma yapılmadığı, savunmanın soyut inkârdan ibaret olduğu, vergi mahkemesinin değerlendirmesinde vergi kaçakçılık fiili olmasa dahi vergi kaybına neden olduğunun mahkemece saptandığını,*” belirtmiştir. Kararın devamında, “*sahte faturaların kasıtlı olarak kullanılmadığı*” yönündeki gerekçenin ceza mahkemesince değerlendirilmesi gerektiğini, toplanan kanıtlardan sanığın 1995-96 yıllarında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri isteyerek ve kasıtlı kullanmak suretiyle vergi kaybına yol açtığını, atılı suçun tüm öğelerinin mevcut olduğunu belirtmiştir. Bu gerekçelerle Yerel Mahkemece verilen beraat kararının bozulmasına karar vermiştir. (Y.CGK., 2001: 2013).

Uygulamada vergi suçlarının teknik özelliklerinden dolayı ceza mahkemelerinin davayı bekletici mesele yaptığı, vergi mahkemesi kesin kararı çıktıktan sonra ceza mahkemelerinin karar verdiği görülmektedir. Ceza mahkemeleri vergi mahkemelerinin kesin kararını beklemeden duruşmaya devam edip davayı karara bağlayabilmektedir. Bu durumların AİHM'in diğer davalarda belirttiği gibi mükerrer cezalandırma olduğu ve dolayısıyla “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir (Kocaer, 2015: 48). Danıştay'ın İçtihadı Birleştirme

Genel Kurul (1980) kararında, vergi kabahatleri için uygulanan yaptırımların amacının vergi hukuk kurallarına karşı işlenen fiiller sebebiyle devletin gördüğü zararı tazmin veya faiz almak değil, failden zararı aşan miktarda karşılık alarak onu cezalandırmak ve ceza tehdidiyle fiilin tekrarını önlemek olduğunu belirtmektedir. Danıştay'ın bu kararı da ilgili görüşü destekler niteliktedir. Bu görüşü benimseyenler, vergi kaçakçılığı nedeniyle vergi ziyai kabahatinin meydana gelmesi durumunda artık hem idari yaptırım hem de hapis cezası uygulanmaması; yasalarda düzenlenmeye gidilmesi, yaptırımların ikisinden birinin seçerek yaptırım şeklinde uygulanması gerektiğini belirtmektedirler (Yaltı, 2015: 91).

Öte yandan bazı yazarlar, “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi kapsamının idari veya cezai yaptırım ayırımına gitmeksizin birden fazla yaptırımın uygulanmasının ölçülü olmadığı sebebiyle yasaklanması biçiminde genişletilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Özelinde vergi hukuku aynı fiil sebebiyle cezai yaptırımın öngörüldüğü vergi suçu ile suç içeriğinde bulunup bulunmadığına bakılmadan idari yaptırım öngören vergi kabahatinin varlığı durumunda, her iki yaptırımın da uygulanması ve aynı fiil sebebiyle oluşan iki veya daha fazla vergi kabahatinde, ilgili kabahatler için öngörülen cezalardan yalnızca miktar itibarıyla en ağır olanın uygulanmaması bu ilkeyi ihlal etmektedir (Karaçoban Güneş, 2018:100-101). Bu görüşler baz alınarak “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesinin öngördüğü güvencelerin birçoğundan Türk Vergi Hukuku vergi ödevlisini mahrum bırakmaktadır.

2.2. “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesinin Bazı Ülkelerde Uygulanması

Her ülkenin kendi siyasi, sosyal ve ekonomik düzeyini gösteren kendine özgü vergi yapısı mevcuttur (Nadaroğlu, 1996: 372). Ülkeler vergi yapısını korumak ve etkinliğini artırmak için farklı denetim mekanizmaları kurmuş çeşitli idari ve adli yaptırımlar getirmişlerdir. Bu bölümde bazı ülkelerin vergi kaçakçılığı suçlarında uyguladıkları adli cezalar ve idari yaptırımların “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi ile uyumu incelenecektir.

2.2.1. Fransa

Fransa vergi kanunları incelendiğinde farklı suçlara farklı oranlarda idari mali yaptırım ve hürriyeti bağlayıcı ceza uygulandığı görülmektedir. Fransa Genel Vergi Kanunu'nun 1741. maddesinde (25 Ekim 2018'den itibaren yürürlükte olan şekliyle)

“Genel Vergi Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla;

Bu kanunun ilgili maddesinde belirtilen vergilerin tahakkukundan, vergilerin tamamen veya kısmen ödenmesinden;

- *Hileli olarak kaçınan veya kaçınmaya teşebbüs eden,*
- *Bu kanunun ilgili maddelerinde belirtilen beyanlarda bulunmayan,*
- *Vergiye tabi matrahın bir kısmını gönüllü olarak gizlediği,*
- *Verginin tahsiline engel olduğu,*
- *Başka herhangi bir hileli şekilde hareket ettiği için öngörülen zaman aşımı sınırlarında geçerli vergi cezalarına bakılmaksızın,*

Beş yıl hapis cezasına ve miktarı suçtan elde edilen gelirin iki katına kadar 500.000 €'yu aşmayacak şekilde para cezasına çarptırılabilir.

Füillerin organize bir çete tarafından işlenmesi veya aşağıdaki yollarla gerçekleştirilmesi veya kolaylaştırılması halinde, cezalar yedi yıl hapis ve suçtan elde edilen gelirin iki katını aşmayacak şekilde 3.000.000 €'ya kadar para cezasına yükseltilir.

- ✓ *Yurt dışında kurulu kuruluşlarla açılan hesaplar veya yapılan sözleşmeler;*
- ✓ *Gerçek veya tüzel kişilerin veya yurt dışında yerleşik herhangi bir kuruluş, vakıf veya benzeri kuruluşun araya girmesi;*
- ✓ *Ceza Kanunu'nun 441-1. maddesine göre sahte kimlik veya sahte belge kullanımı veya kimlikte başka herhangi bir tahrifat;*

- ✓ *Yurt dışında hayali veya suni bir şube gösterilerek vergi ödemekten kaçınılması;*
- ✓ *Hayali veya yapay bir eylem veya hayali veya yapay bir varlığın araya girmesi.*

Ancak bu hüküm, gizleme durumunda ve vergiye tabi matrahın onda birini veya ödenecek vergi tutarı 153 €'yu aşyorsa geçerlidir.

Bu madde hükümlerinin uygulanmasından hüküm giyen herhangi bir kişi, Ceza Kanunu'nun 131-26 ve 131-26-1 maddelerinde öngörülen usullere göre vatandaşlık, medeni ve aile haklarından yoksun bırakılabilir.

Ceza Kanunu'nun 131-26. maddelerinde belirtilen yurttaşlık, medeni ve aile haklarını yasaklayan ek cezaların bu maddenin 2. ila 8. fıkralarında belirtilen fiilden suçlu bulunan kişilerin ilan edilmesi veya aklanması zorunludur. Ancak mahkeme, suçun koşullarını ve failin kişiliğini dikkate alarak, özel gerekçeli bir kararla söz konusu ek cezaların verilmemesine karar verebilir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 775. maddesinde öngörülen sabıka kaydının 2 no'lu bülteninde, hak mahrumiyeti cezası süresi belirtilmiştir. Bu yasaklar, olayların meydana geldiği sırada Hükümet üyesi veya kamu seçimli görevi yürüten bir kişiye karşı on yılı, başka herhangi bir kişi için beş yılı aşamaz.

Mahkeme, verilen kararın teşhirini ve Ceza Kanunu'nun 131-35 veya 131-39. maddelerinde belirtilen koşullar altında yayınlanmasına karar verebilir. Ancak, özel gerekçeli bir kararla, suçun koşullarını ve failin kişiliğini göz önünde bulundurarak, açıklanan kararın gösterilmemesine ve yayımlanmamasına da karar verebilir.

Bu maddede sayılan suçlardan birinin faili veya suç ortağının diğer fail veya suç ortaklarının tespitine imkân verecek şekilde bilgi vermesi halinde, İdari ve adli makamlara bildirilerek hapis cezasının süresi yarı yarıya indirilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 229-231. Maddelerinde belirtilen koşullar altında dava süreci başlatılır.”

hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm gereği Fransa kanunlarının vergi kaçakçılığı fiili işleyen kişilere tek fiille hem idari mali yaptırım hem de hapis cezası takdir etmesinin “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine aykırı olduğu görülmektedir.

2.2.2. Polonya

Polonya Mali Ceza Kanunu'nun 56. maddesinde vergi kaçakçılığı suçları düzenlemiştir. İlgili kanuna göre,

1. *“Vergi dairesine veya diğer yetkili organa;*

- *Beyanname vermeyen,*
- *Yalan beyanda bulunan veya gerçeği gizleyen,*
- *Kapsadığı verilerdeki değişikliği bildirme yükümlülüğünü yerine getirmeyerek,*

Vergi kaçıran kişiler 720 günlük para cezası veya hapis cezası veya bu cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılırlar.

2. *Kaçakçılığa konu olan vergi tutarı düşük ise, 1. fıkrada belirtilen suçun 720 günlük oranlarına kadar adli para cezası uygulanır.*

3. *Kaçakçılığa konu olan vergi tutarı ilgili vergi kanunlarında belirtilen tutarı aşmıyor ise vergi suçu nedeniyle sadece idari mali yaptırım uygulanır.*

4. *İlgili madde de belirtilen beyannameleri süresinde elektronik ortamda vergi dairesine vermeyen kişiler süresinden sonra vergi ve cezalara ilişkin beyannameleri elektronik ortamda beyan edemezler.”*

Polonya mali ceza davalarında Savcı, vergi idaresinin bir vekili (örneğin Gümrük ve Vergi Dairesi Başkanı gibi) veya Kanun'da belirtilen diğer organlardan yetkili kişiler olabilmektedir. Mali suçlar ile ilgili davalarda bölge mahkemeleri yetkilidir. Ancak vergi mükellefi mali suçlar dışında;

- Belgelerin gerçeğe aykırı düzenlenme fiili de işlemiş ise, Ceza Kanunu'nun 271. maddesi gereği,
- Dolandırıcılık fiili de işlemiş ise, Ceza Kanunu'nun 286. maddesi gereği,
- Kara para aklama fiili de işlemiş ise, Ceza Kanunu'nun 299. maddesi gereği,
- Organize bir suç grubuna katılma fiili de işlemiş ise, Ceza Kanunu'nun 258. maddesi gereği,

Dava Cumhuriyet Savcılığı tarafından yürütülür. Bu davalara bakmayada Bölge Mahkemeleri yetkili kılınmıştır (D. 2019: 1)

Polonya mali ceza kanunlarında hapis ve para cezasının birlikte uygulanabilir olmasının “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine aykırı olduğu görülmektedir.

2.2.3. Japonya

Japonya Anayasası'nın 39. maddesinde “*Hiç kimse, infaz sırasında yasal olan veya zaten beraat etmiş olduğu herhangi bir fiilden dolayı cezai olarak sorumlu tutulamaz. Ayrıca kişilere aynı suçtan dolayı yeniden cezai sorumluluk yüklenemez.*” ifadesi yer almaktadır. Ancak Japonya vergi kanunları (Tablo 2.1.) incelendiğinde vergi kaçakçılık suçlarına hapis cezası ve/veya para cezası hükmolunduğu görülmektedir. Kaçakçılık suçlarında aynı suçtan dolayı hapis ve para cezasının birlikte verilebilmesinin “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi ile uyumlu olmadığı görülmektedir.

Tablo 2.1. Vergi (izumi-keiji, 2021)

Tip	Eylemin İçeriği	Cezalar	Cezalar
Suçlu ve geri ödeme suçlusu	Aldatma veya diğer haksız fiiller nedeniyle Vergi ödemekten kurtulan vergi iadesi alan	Gelir Vergisi Kanunu Madde 238, Kurumlar Vergisi Kanunu 1. Fıkra Madde 159, Veraset Vergisi Kanunu Madde 68 Fıkra 1, Tüketim Vergisi Kanunu Madde 64 Fıkra 1	10 yıla kadar hapis 10 milyon Yen'e kadar para cezası veya her ikisi
Basit beyan edilmemiş suç	Yasal süreye kadar beyanda bulunmadan vergi ödemekten kaçınan	Gelir Vergisi Kanunu Madde 238 Fıkra 3, Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 159 Fıkra 3, Veraset Vergisi Kanunu Madde 68 Fıkra 3, Tüketim Vergisi Kanunu Madde 64 Fıkra 5	5 yıla kadar hapis 5 milyon Yen'e kadar para cezası veya her ikisi
(Referans) Basit beyan edilmemiş suç	Beyannameyi yasal son tarihine kadar iyi bir gerekçesi olmamasına rağmen vermeyen	Gelir Vergisi Kanunu Madde 241, Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 160, Veraset Vergisi Kanunu Madde 69, Tüketim Vergisi Kanunu Madde 66	1 yıl hapis 500.000 Yen para cezası en fazla biri

2.2.4. Almanya

Almanya Vergi Kanunu (Abgabenordnung) 8. bölümde suçlar ve idari para cezaları, ceza ve idari mali yaptırım takibatına ilişkin hükümler yer almaktadır. İlgili kanununun 370. maddesinde;

“Vergi kaçakçılığı suçu işleyen kişi hakkında beş yıla kadar hapis cezası veya para cezasına hükmolunur. Bunlar;

- *Vergi ile ilgili hususlarda gelir idarelerine veya diğer makamlara yanlış veya eksik bilgiler vermek,*
- *Zorunlu olduğu halde vergi matrahını gelir idaresine bildirmemek veya eksik bildirmek,*
- *Damga vergisine tabi işlemlerde damga pulu kullanmamak veya damga vergisi beyannamesi vermeyerek vergi kaçırmak,*

Özellikle ilgili kanunda belirtilen ağır hallerde altı aydan on yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.”

Vergi ziyanının 1 milyon Euro'nun üzerinde olduğu hallerde tecil uygulanmamaktadır.

Vergi Kanunu'nun 378. ve 379. maddelerinde ise her olaya göre farklı idari mali yaptırımlar belirlenmiştir.

Ancak Vergi Kanunu'nun 386. Maddesinde;

“1. Aşağıdaki hükümlerde aksi belirtilmedikçe, Ceza Muhakemesi Kanunu, Adliye Kanunu ve Çocuk Mahkemeleri Kanunu da dâhil olmak üzere ceza muhakemesine ilişkin kanunlar, vergi suçlarından dolayı ceza davasına tabidir.

2. Bu bölümün 386 (2) ve 399 ila 401. maddeler hariç olmak üzere vergi suçlarına uygulanan hükümleri, vergiyle ilgili hususa dayalı bir suç şüphesine de uygulanır.”

hükmü ile aynı fiil için idari mali yaptırım ve hapis cezası verebilmektedirler.

İlgili kanun maddeleri incelendiğinde Almanya'da vergi kaçakçılığı suçu işleyenlere uygulanacak cezalar olaylara göre farklılık göstermektedir. Suçun mahiyetine ve vergi ziyana sebep olunan rakamın büyüklüğüne göre suçlulara, hürriyeti kısıtlayıcı ceza ve/veya idari mali yaptırım uygulandığı görülmektedir. Bu kanun kapsamında Almanya vergi kanunlarının “bir suça iki ceza olmaz” ilkesine uygun olmadığı görülmektedir.

2.2.5. Rusya

Rusya Federeasyonu Ceza Kanunu 170.1. maddesinde Tüzel kişilerin, menkul kıymet sahiplerinin veya gerçek kişilerin muhasebe sisteminin tahrif edilmesi ve vergi kaçakçılığı hakkında hükümler düzenlenmiştir.

İlgili madde incelendiğinde kanunda belirtilen suçlara zorunlu çalışma cezası, hapis cezası veya idari mali yaptırım öngörülmüştür. Suçlar için iki cezanın birlikte verilmesi söz konusu değildir. Bu durumda Rusya kanunları “bir suça iki ceza olmaz” ilkesine uygundur.

2.2.6. Çekya

Çekya 280/2009 sayılı Vergi Yönetim Kanunu'nun 250. maddesinde “vergi beyannamesinin süresinden sonra verilmesi halinde uygulanak cezalar;

1. Vergi mükellefi, beyanname verme yükümlülüğü olmasına rağmen beyanname veya ek vergi beyannamesi vermezse veya belirlenen süreden sonra beyanname verirse ve bu gecikme 5 günden uzun olursa idari mali yaptırımla yükümlüdür. Bu idari mali yaptırım gecikilen gün sayısına,
 - a. Takip eden her gecikme günü için beyan edilmesi gereken verginin %5'ini geçmemek üzere, beyan edilmesi gereken verginin %0,05'i oranında,
 - c. Müteakip her gecikme günü için öngörülen vergi indiriminin en fazla %5'ini geçmemek üzere öngörülen vergi indiriminin %0,05'i oranında,
 - d. Müteakip her gecikme günü için tespit edilen vergi zararının %5'inden fazla olmamak üzere tespit edilen vergi zararının %0.01'i oranında uygulanır.
2. Mükellef, beyanname verme yükümlülüğüne sahip olduğu halde rapor, beyanname, müteakip rapor veya ek beyanda bulunmaz veya belirtilen süreden sonra bildirimde bulunursa ve bu gecikme 5 iş günü süresinden daha uzun ise idari mali yaptırımla yükümlüdür. Bu konuda uygulanacak idari mali yaptırım, ödediği toplam vergi tutarının %0,5'inden fazla olmamak üzere, takip eden her gecikme günü için rapor veya beyannamede belirtmekle yükümlü olduğu toplam vergi tutarının %0,05'i oranında uygulanacaktır.
3. Vergi beyannamesinin geç verilmesi sebebiyle idari mali yaptırım öngörülmez ise ve 1. veya 2. fıkralara göre hesaplanan tutarın belirli bir tutara ulaşmaması (1.000 CZK) halinde vergi mükellefi bu idari mali yaptırımı ödemekle yükümlü değildir.
4. Vergi mükellefinin beyanname verme yükümlülüğü olduğu halde beyanname vermemesi sebebiyle idari mali yaptırım uygulanır ve mükellef bu yaptırıma karşı yasal süre içinde vergi davası açmaz ise, hesaplamada belirlenen üst sınır, paragraf 1 veya 2 kapsamında uygulanacaktır. Bu

durumda vergi beyannamesinin geç verilme idari mali yaptırım her zaman en az 500 CZK'dır.

5. *Paragraf 1 veya 2 uyarınca hesaplanan azami miktar 300.000 CZK'yi aşamaz.*
6. *İdari mali yaptırımın mükellefe tebliği ile tahakkuk işlemi tamamlanır. İdari mali yaptırım, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde ödenir.*
7. *Aşağıdaki durumlarda vergi beyannamesini geç verme yaptırım miktarı yarı yarıya azaltılır.*
 - a. *Vergi mükellefi, vergi beyannamesini, beyanname verme süresinin sona ermesinden itibaren 30 gün içinde vermesi;*
 - b. *İlgili takvim yılında vergi dairesinin, mükellefin ilgili vergi beyannamesinin geç verilmesinde başka bir gecikme tespit etmemesi.”*

Çekya 250/2016 sayılı Kabahatlerin Sorumluluğu ve İhlali Hakkında Kanun'un 86. maddesi “işlemlerin askıya alınması” 1. fıkrasında “*idari organ, aşağıdaki durumlarda işlemlerini bir kararla sona erdirir;*

i) Başka bir idari organın aynı kişi hakkında aynı suçtan bu Kanun kapsamında daha önce dava açmış olması,

j) Fiil, idari bir organ veya 77. maddenin 2. fıkrasında belirtilen şekilde cezai takibatta aktif bir organ tarafından nihai olarak karara bağlanmışsa,”

hükmü bulunmaktadır.

40/2009 sayılı Ceza Kanunu'nun 240. maddesinde ise;

“Vergi, harç ve benzeri zorunlu ödemelerde indirim

1. *Vergileri, harçları, sosyal güvenlik katkı paylarını, devlet istihdam poliçesine yapılan katkıları, kaza sigortası primlerini, sağlık sigortası primlerini, ücretleri veya diğer benzeri zorunlu ödemeleri büyük ölçüde*

- azaltan veya bu zorunlu ödemelerden herhangi birinden bir avantaj elde eden, altı aydan üç yıla kadar hapis veya faaliyet yasağı ile cezalandırılır.*
2. *Fail, aşağıdaki durumlarda iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır,*
- ✓ *1. fıkrada belirtilen eylemi en az iki kişiyle birlikte işlemesi halinde*
 - ✓ *Böyle bir eylemi kolaylaştırmak için resmi mührü ihlal ediyorsa.*
3. *Fail, aşağıdaki durumlarda beş yıldan on yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır,*
- ✓ *1. paragrafta atıfta bulunulan fiili ilgili kanunda belirtilen tutarı aşıyorsa,*
 - ✓ *2 (a) paragrafında atıfta bulunulan eylemi gerçekleştirirse (b) birden fazla devlette faaliyet gösteren organize bir grupla irtibat halinde ise.”*

hükmü yer almaktadır.

Çekya Vergi Yönetim Kanunu'ndaki vergi ziyaı ceza oranlarına bakıldığında bu oranların cezadan çok verginin hazinece tahsilinin geciktiği süre zarfında hazinenin uğradığı kaybı tazmin niteliğinde olduğu görülmektedir. Kabahatlerin Sorumluluğu ve İhlali Hakkında Kanun ise “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesi ile paralel hükümleri taşımaktadır. Çekya'nın idari cezasının zararı tazmin için makul bir seviyede olması ve Kabahatlerin Sorumluluğu ve İhlali Hakkında Kanunu'nun ilgili maddesine göre ülke kanunlarının “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesine uygun olduğu söylenebilir.

2.2.7. Norveç

Norveç kanunlarında Vergi İdari Kanunu'nun 14. maddesinde “*zorlayıcı idari mali yaptırım*” ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler daha çok mükellefin bildirimleri zamanında yerine getirmesi için uygulanır.

Norveç vergi kanunlarında (SKAT) vergi kaçakçılığında davanın mahkemeye sevk edilip edilmeyeceği iki unsura bağlanmıştır. Bunlar;

- Kaçakçılığın miktarı
- Kasıt mı, ağır ihmal mi?

Norveç'te mükellefin hapis cezası alabilmesi için suçu kasten işlediğinin tespiti şarttır.

Vergi kaçakçılığına dair hükümler Ceza Kanunu'nun 378-384. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili maddelerde suçların kapsamına göre 1 ila 6 yıl arası hapis veya para cezası öngörülmüştür. Norveç kanunlarına bakıldığında vergi kaçakçılık suçlarına ait cezalara sadece Ceza Kanunu'nda yer verilmesi sebebiyle "*bir suça iki ceza olmaz*" ilkesine uygun olduğu söylenebilir.

2.2.8. Finlandiya

Finlandiya Ceza Kanunu'nun 29. bölümü (39/A/1889) maddesine göre,

"vergi kaçakçılığı yapan kişinin vergi kaçakçılığı suçundan para veya en fazla iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması gerekir.

Vergi kaçakçılığı önemli bir mali kazanç sağlamayı amaçlıyorsa veya suç özellikle planlı bir şekilde işleniyorsa ve vergi kaçakçılığı da bir bütün olarak ağırsa, fiil ciddi vergi kaçakçılığı olarak kabul edilir. Fail, kanunen ağırlaştırılmış vergi kaçakçılığından en az dört ay en fazla dört yıl hapis cezası ile cezalandırılır. Küçük vergi kaçakçılığı davası, aranan ekonomik kazancın miktarı veya suçla ilgili diğer faktörler dikkate alındığında, bir bütün olarak önemsiz olan bir davadır. Hafif vergi dolandırıcılığında idari mali yaptırım uygulanır."

Finlandiya kanunlarını incelediğimizde de "*bir suça iki ceza olmaz*" ilkesine uyumlu olarak ya idari mali yaptırım ya da hapis cezası uygulandığını görmekteyiz.

2.3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Dava ve Kararları

2.3.1. Ponsetti/Fransa davası

AİHM 36855/97 nolu başvuru sonucu 14.09.1991 tarihli ve 41731/98 sayılı hükme göre;

Bu davada mükellefin 1988, 1989, 1990 yıllarına ait gelir vergisi beyannamelerini zamanında vermemesi sebebiyle; mükellefe vergi, gecikme faizi ve para cezası uygulanıyor. Aynı zamanda adli takip te başlatılıyor. Takip sonucu ceza mahkemesi sanığı suçlu bulmuş ve hem hapis hem de para cezasına çarptırmıştır. Sanık bu cezaların “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile iç hukuk yollarını tüketerek AİHM’e müracaat etmiştir.

Mahkeme ise, kaçakçılık ve mali suç unsurlarının birbirinden farklı olduğu ve yasaların söz konusu olayda aynı suçtu düzenlemediği ve hükümlerin 7 nolu protokole uygun olduğu gerekçesi ile başvuruyu red etmiştir.

2.3.2. Glantz/Finlandiya davası

AİHM’e yapılan 37934/11 nolu başvuruda, Finlandiya vergi denetmenlerinin 2006 yılında Kaj-Erik Torsten Glantz hakkında yapmış oldukları incelemede 2000-2004 yılları arasında toplam 209137 Euro örtülü kazanç tespit ettikleri ve bu kazançta istinaden 10.284 Euro ek vergi tahakkuk ettirdikleri belirtilmiştir. Aynı konu ile ilgili Finlandiya ceza mahkemeleri tarafından ise; 2 yıl 8 ay hapis cezası ve 214.168,38 Euro para cezası verilmiştir.

Glantz verilen cezaların “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile tüm iç hukuk yollarına müracaat etmiş ancak karar bütün yargı organları tarafından yerinde görülmüştür. İç hukuk yollarında istediği sonucu alamayan Glantz AİHM’e müracaat etmiştir.

AIHM'e 23.07.2013 tarihinde Finlandiya aleyhine Rabbe Roley Ragnar Österlund tarafından başvuruda bulunulmuştur.

AIHM'e yöneltilen başvuruda, AIHS 11. maddesinin 7 no'lu ek protokol'ünün 4. fıkrası ile korunan hakkın ihlal edilmiş olduğu ve ceza mahkemesinin nitelikli vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin 19 Kasım 2010 tarihinde verdiği kararın kesinleştiği ancak 23 Şubat 2013 tarihinde vergi ziyayı cezasına dair yargılamanın son bulduğunu ve ceza mahkemesi tarafından verilen mahkûmiyet kararının, vergi ziyayı cezası ile aynı konuda olması sebebiyle ceza mahkemesi tarafından karar verildikten sonra vergi mahkemesinin davayı sonlandırması gerektiğini ancak yargılamanın sürdürüldüğü ve aynı fiilden dolayı iki kez cezalandırıldığı iddia edilmiştir.

Finlandiya Vergi Kanunu'nda kaçakçılık suçları için; *“verginin kısmen veya tamamen eksik tahakkukuna sebebiyet verecek şekilde, gerekli vergi beyannamesini vermeyen veya eksik beyanda bulunan, vergi idaresine yanlış veya yanıltıcı bilgi veren mükellef aleyhine, ziyaa uğratılan vergiyle birlikte ek vergi tarhiyatı yapılacağı ve vergi ziyayı cezası kesileceği”* belirtilmiştir.

Finlandiya Ceza Kanunu'nda ise kaçakçılık suçları için; *“verginin tarihini etkileyen bir olay hakkında vergi idaresine yanlış bilgi veren, bir olayı gizleyerek beyanname veren, vergilendirme ile ilgili ödevleri vergiden kaçınma amacıyla yerine getirmeyen, vergi tarh edilmemesine veya eksik tarh edilmesine veya haksız şekilde iadesine başkaca hileli fiillerle sebep olan veya teşebbüs eden kişi, vergi kaçakçılığı suçundan para cezasıyla veya iki yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”* maddenin 2. fıkrasında, *“önemli ölçüde mali menfaat sağlanması veya suçun özel ve sistemli bir yöntemle işlenmesi ve bütün olarak değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığının ağırlaşması durumunda, vergi kaçırın faile, nitelikli vergi kaçakçılığı suçundan, 4 aydan 4 yıla kadar hapis cezası verileceği belirtilmiştir.”*

Ancak 2013 yılında Finlandiya Mevzuatı'nda değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe göre; *“vergi idaresine seçim yapma zorunluluğu getirilmiştir. İdare tarafından vergi ziyayı cezası kesilmesi halinde adli yargıya bildirimde*

bulunulmayacak veya vergi ziyai cezası kesilmeyerek ceza soruşturması için savcılığa bildirim yapılacaktır. Savcılığa yapılan bildirim sonrası vergi ziyai cezası kesme imkânı bulunmamaktadır.”

İlgili davada AİHM Finlandiya'yı mahkûm etmiştir. Gerekçesi ise aynı fiil “*vergi kaçakçılığı*” için iki farklı makam tarafında yürütülen iki farklı yargılama ve yargılama sonucu iki ayrı ceza uygulaması Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 11. maddesinin ek 7. protokolde yer alan, “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesini ihlal ettiği yönündedir.

Ancak karar üye ülkeler tarafından doğru bulunmamıştır. Avrupa Konseyi üye ülkelerinden İngiltere ve Almanya gibi ülkeler bu karara dayanak olan 7. nolu protokolü imzalamazken, Fransa ve İtalya gibi onaylayan ülkeler ise idari vergi cezalarının bu kapsama girmemesi için çekince ve ihtirazî kayıtlar ileri sürmüştür. Finlandiya kendi kanunlarını düzenleyerek ilgili protokole uygun hale getirmiştir. Ancak Türkiye 7 nolu protokolü hiçbir çekince veya ihtirazi kayıt belirtmeden ve iç hukukunda hiçbir düzenleme yapmadan kabul ederek imzalamıştır.

2.3.3. A ve B / Norveç kararı

AİHM, 24130/11 nolu başvuru sonucunda açılan davada 15.11.2016 tarih ve 29758/11 sayılı hüküm gereğince;

Norveç vergi yasalarında; vergi matrahını eksik beyan ederek vergi kaybına yol açan mükellefe hem vergi cezası kesileceği hem de ağır vergi kaçakçılığı suçundan yargılanacağı hükmolunmaktadır.

İlgili davada başvuruçuların şirket hisselerini satışlarından elde ettikleri yüklü miktarda geliri vergi beyannamesinde beyan etmedikleri tespit edilmiştir. Başvuruçular adına, %30'luk idari vergi cezası kesilmiştir. Temyiz süresi içinde de karar temyize gitmediği için karar kesinleşmiştir.

Bu sırada vergi kaçakçılığı suçundan başvuruçular hakkında ceza soruşturmaları başlatılmıştır. Kesinleşen idari para cezası ile birlikte başvurana 2009 yılında bir yıllık hapis cezası hükmü çıkmıştır.

Aynı fiilden dolayı idari ve adli olmak üzere iki farklı yargılama yapıldığı, kesinleşen para cezası bulunmasına rağmen tekrar ceza yargılaması yapılmasının farklı fiziksel ve psikolojik zararlara yol açtığı için aynı suçu teşkil eden fiilden dolayı “*bir suçta iki ceza olmaz*” hakkının ihlal edilmesinin söz konusu olmadığı gerekçesi ile yüksek mahkeme başvuruçunun temyiz başvurusunu reddetmiş ve ceza kesinleşmiştir. Başvuruçular temyiz davasında belirtilen gerekçeler ile AİHM’e başvurmuştur.

AİHM, karar verirken önceki içtihatları dikkate almıştır. 7. nolu protokolü 4. maddede davaya konu olayda kesin hüküm mevcut olmasına rağmen aynı fiile farklı mercilerin farklı yaptırımlar uygulanmasına belli bir ölçüye kadar müsaade edildiğini belirtmiştir.

Mahkeme, Glantz/Finlandiya davasına değinmiştir. Bu davada, kişinin aynı fiiline dayalı olarak idari ve adli yaptırıma maruz kalmasının ve mükerrer yargılamaya tabi olmasının 7. nolu protokolü 4. madde’ye aykırı olup olmadığı tartışılmıştır. Mahkeme, Finlandiya hukuk sisteminde farklı mercilerce verilen adli ve idari yaptırımlara ilişkin usulde hiçbir şekilde bağlantının olmadığını, bu yaptırımlarla ilgili yargılamaların birbirinden bağımsız biçimde yürütüldüğünü ve birbirinden bağımsız biçimde kesin hüküm teşkil ettiğini tekrar vurgulamıştır. Aynı zamanda yaptırım uygulayan merciler arasında hiçbir etkileşimin olmaması ve karar mercilerinden biri tarafından hükmolunan yaptırımın hiçbir suretle diğer merci tarafından hükmolunacak yaptırımın şiddetine karar sırasında etki etmemiştir. Mahkeme, bu nedenler çerçevesinde 7. nolu protokolü 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

Mahkeme A ve B /Norveç davasının değerlendirmelerinde;

“Esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı” testinin ehemmiyetini vurgulamıştır. Zaman ve esas açısından yeterli bağlantının gerektiğine,

Suç bütün olarak incelendiğinde tamamlayıcı bir yargılamada kesin hükmün bulunmasının önemli olmadığına,

Birbiri ile irtibatlı yargılamaların aynı zamanda kesin hüküm teşkil etmelerinin gerekmediğine,

Yargılama sürecinde yerine getirilen bir kararın mükerrer yargılamanın 7 nolu protokolün 4. maddesi altında cevaz verilebilir olduğu konusunda belirleyici olmadığına değinmiştir.”

Mahkemeye göre, yargılamalar sonucu ortaya çıkan sonuçların muhatap kişi açısından öngörülebilir ve ölçülü olması gereklidir.

Mahkeme, “esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı” ölçüsünü dört başlık altında incelemiştir. Bunlar;

“- Yargılamaların tamamlayıcı nitelikte olup olmadıklarını ve bu nitelikleri nedeniyle haksızlığın farklı sosyal yüzlerini ihtiva edip etmediği,

- Hukuken mükerrer yargılamanın uygulamada öngörülebilir sonuçlar doğurup doğurmadığı,

- Kurumlar arasında etkileşim olup olmadığı, kurumlar tarafından tespit edilen delillerin diğer kurum tarafından kullanılması ve delillerin değerlendirilmesinde tekrarlardan kaçınılıp kaçınılmadığı,

- Kesin hüküm oluşturan ilk yargılamanın sonunda uygulanan yaptırımların daha sonraki yargılamanın sonucu uygulanacak yaptırıma karar aşamasında dikkate alınıp alınmadığı, böylece başvuruycuyu aşırı külfet altına alıp almadığı.”

Mahkeme, vergi para cezasına ilişkin yargılamanın kesin hüküm teşkil etmesinin ceza yargılamasını engelleme potansiyeline sahip olduğuna ilişkin ifadeyi

kapsayan Zolotukhin kararına atıf yapmıştır. Ancak, ceza yargılaması ile vergi yargılamasının yeterli miktarda zaman ve esas bakımından bağlantılı olduğu durumlarda vergi yargılamasının kesin hüküm teşkil etmesinin öneminin olmadığı kanaatine varılmıştır.

Mahkeme ilgili dava konusunda mükerrer yargılama olup olmadığını tartışmaya açmıştır. Başvurucular aynı fiil ile biri adli diğeri idari olmak üzere iki ayrı yaptırıma tabi tutulmuşlardır. AİHM, bu konuda ulusal makamların verdiği kararların üzerinde değerlendirme yapmıştır. Ulusal kurumlar, adli ve idari yaptırımların farklı maksatlara hizmet ettiğini belirtmişlerdir. Ayrıca, vergi para cezasının amacının vergi idarelerinin toplum adına yaptıkları kontrol işleminin bir tazminatı olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan, adli cezanın ise önleyici işlevinin yanında cezalandırma amacının da olduğu belirtilmiştir. Bu noktada, Norveç Yüksek Mahkemesi, aynı fiil sebebiyle adli cezaya hükmedilebilmesi için idari para cezasındaki içerikten farklı olarak mutlaka kasıt unsurunun bulunması gerektiğini diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı suçunun ancak kasten işlenebileceğini belirtmiştir. Dahası, AİHM, adli ve idari yargı arasında bir ilişkinin bulunup bulunmadığını incelemiştir. Bu noktada, Mahkeme, başvurucular için adli karar değerlendirilirken başvurucular adına daha önceden kesilen vergi cezalarını dikkate alarak hapis cezasına hükmettiğini tespit etmiştir. Ayrıca, Mahkeme, yargılama süreçlerinin birbirine paralel olduğunu, birbirini tamamlanması sebebiyle diğer mahkeme sonucunun öngörülebilir olduğunu ifade etmiştir. İlk yargılama sonucu ortaya konulan gerçekler ikinci yargılama sürecinde de aynen kullanılmıştır. Dolayısıyla Mahkeme, başvurucuların adaletsiz bir yaptırıma maruz kalmadığını, yapılan iki yargılamanın maddi ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğuna ve dolayısıyla ihlalin olmadığına karar vermiştir.

Başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

“BİR SUÇA İKİ CEZA OLMAZ” İLKESİNİN ÜLKEMİZ VE BAZI ÜLKELER AÇISINDAN UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Ülkemiz Vergi Ceza Kanunlarının Uygulamasının Değerlendirilmesi ve “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesi

VUK’un 359. maddesi gereğince kaçakçılık suçlarında aynı fiil için hem vergi ziyayı yaptırımını hem de hapis cezası verilebilmektedir. Ancak bu uygulama “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine uygunluk göstermediği gibi uygulamada da farklı sorunlar ile karşılaşılmaktadır. Bu sorunlar cezanın kesilme aşamasından cezanın ortadan kalkma aşamasına kadar olan süreçte farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Bu sorunlara aşağıda maddeler halinde değinilmiştir.

3.1.1. Tebligat ile ilgili sorunlar

Vergi denetimleri her ne kadar uzmanlar tarafından yapılıyor olsa da uygulama da karşımıza farklı sorunlar çıkabilmektedir. Şöyle ki; 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 28.02.2018 tarihinde değişen 7/a maddesi ile 01.01.2019 tarihinden itibaren kişilere tebliğler e-tebligat ile yapılmaktadır. Fakat toplum olarak okuma ve araştırma kültürümüzün zayıf olması sonucu özellikle kurumsal nitelikte olmayan küçük ve orta ölçekli işletme sahipleri maillerini ve e-devlet üzerinden gelen bildirim ve mesajları takip etmekte de zayıflık göstermektedir. Bu sebeple kendilerine gönderilen ödeme emirleri, vergi ceza ihbarnameleri ve bilgi isteme yazılarının bir kısmından zamanında haberleri alamamaktadır. VUK 359 madde birinci grupta yer alan muhasebe hilelerinin tespiti için defter ve belgeler gereklidir. Yine aynı grupta yer alan noter kaydı tespit edilmesine rağmen belgelerin ibraz edilmemesi kaçakçılık suçu sayılmaktadır. Bu durumda tebliğden haberi olmayan mükellef bir anda kendini kaçakçılık suçundan Cumhuriyet Savcısı karşısında bulabilecektir. Bu sebeple adli ceza ile karşılaşılacak işlemlerin elden tebliğ şartına bağlanması gerektiği düşünülmektedir.

3.1.2. Fiillerde özel kastın aranmaması

Uygulamada karşımıza çıkan sorunlardan biri de TCK'da suçların oluşumunda en önemli unsur kast unsurudur. Ancak VUK'un 359. maddesinde suçun unsurlarından kast çıkartılmıştır. Yargıtay, kanundan çıkartılmasına rağmen, suçlarda "kast unsurunun" varlığını aramaktadır. Halbuki vesikalara bağlı suçlarda sadece "kast" değil "bilme" unsuruna da bakılmalıdır. VUK'un 359. Maddesinde özellikle SMİYB "kullanma" fiillerinde özel kast aranmalıdır. Bu tutarsızlık idari ve adli mahkemeler arasındaki ilişkileride koparmıştır. Örneğin, hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunularak, üç kat idari para yaptırımı uygulanan bir fiille ilgili Danıştay idari para yaptırımını iptal ederken adli yargıda hapis hükmü verilebiliyor yada tam zıttı, Danıştay yaptırımını onaylarken adli yargıda beraat hükmü verilebiliyor. Konu ile ilgili bir Danıştay kararında

"davacı adına vergi dairesi sahte fatura kullandığını ileri sürerek 2008 yılı için vergi ziyai yaptırımını uygulamıştır. Gerekçesi ise mükellefin fatura aldığı X LTD.ŞTİ'nin sahte fatura düzenlemesidir. Mükellef yaptırım ile ilgili cezanın yersiz olduğu firmadan alımlarının gerçek olması sebebiyle yaptırımın kaldırılması talebiyle Ankara 6. Vergi Mahkemesi'ne dava açmış ve mahkeme davayı reddetmiş ve vergi dairesinin yaptırımını yerinde bulmuştur. Ancak dava Danıştay 4. Dairesi'nde temyiz edilmiştir. Danıştay "davacının fatura aldığı şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitler, alınan faturaların sahte olduğunu ortaya koymaya yeterli olmadığından mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir."

şeklinde karar vermiştir (D.4D. E: 2014/1370).

Sahte fatura kullanımı ile ilgili Danıştay'ın vermiş olduğu diğer bir kararda davacı şirketin hafriyat hizmeti almış olduğu işletmenin sahte fatura düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilmiş bu sebeple davacının ilgili işletmeden almış olduğu faturaların sahte olduğu gerekçesi ile vergi dairesi davacı firma hakkında vergi ziyai yaptırımını uygulamıştır. Vergi ziyai yaptırımının kaldırılması talebiyle

davacı İzmir 2. Vergi Mahkemesi'ne dava açmıştır. Ancak mahkeme vergi idaresinin uygulamış olduğu yaptırımı yerinde bularak davayı redetmiştir. Bu sebeple davacı Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunmuştur. Danıştay yaptığı incelemede davacının hafriyat hizmeti almış olduğu firmanın envanter kayıtlarında iş makinaları bulunduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple

“davacı şirkete sahte fatura tanzim ettiği iddia olunan Musa Yetgin hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu ile davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun birlikte incelenmesinden; davacı şirkete fatura düzenleyen Musa Yetgin'in sahte fatura ticaretinde bulunduğu ve düzenlediği faturaların hepsinin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu sadece ihtimaldir. İnandırıcı ve somut delillerin varlığı söz konusu olmadığı görüldüğünden, eksik incelemeye dayanılarak tanzim edilen rapor esas alınarak tarh edilen vergi ziyai yaptırımı katma değer vergisinde hukuka uygunluk görülmemiştir.”

Bu sebeple temyiz istemi kabul edilmiştir (D. 9D. E.2015/15486)

Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar göz önüne alındığında vergi idaresinin sahte belge kullanımı ile ilgili yapmış olduğu tespitler hatalı olabilmektedir. Bu durum sahte belge kullanımının tespitinde net çizgiler olmadığını göstermektedir. Aynı zamanda günümüzde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanım tespiti hemen hemen her mükellef için mevcuttur. Ancak bu raporların mevcut olmasının sebebi mükelleflerin tamamının sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmasından kaynaklı olmayıp mal ve hizmet aldığı firmaların yanıltıcı belge düzenlemesinden de kaynaklı olabilmektedir. Burada vergi kaçığına sebebiyet veren kişinin SMİYB düzenleyen mi yoksa SMİYB kullanan mı olduğunun tespiti, harcamalar üzerinden gelir tespiti ve nerden buldu kanununun tekrar uygulamaya konulması ile daha kolay hale gelebilecektir.

3.1.3. Danıştay kararına istinaden ceza davalarının dayanağının ortadan kalkması

Uygulamada karşımıza çıkan bir diğer sorun ise Vergi İnceleme Raporuna istinaden uygulanan idari yaptırım için idari mahkemelerce dava mükellef lehine sonuçlandırılarak hüküm verilmesine ve davanın kapatılmasına rağmen, ceza davaları devam etmektedir. Bu davaların devam etmesindeki dayanak ise; VUK'un 367.maddesinde: “...*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz*” hükmüdür. Hâlbuki idari mahkemece mükellef lehine sonuçlanan vergi davaları vergi inceleme raporunu hükümsüz kılmakta böylelikle Cumhuriyet Savcısı'nın suçun olup oluşmadığının tespitinde yol gösterici olarak kullandığı rapor (dayanak) ortadan kalkmaktadır.

3.1.4. Ceza hâkimlerinin vergi ceza hukukunda uzman olmaması

Kaçakçılık suçlarında ceza davalarının görülebilmesi için; vergi müfettişlerinin VUK'ta belirlenen süreler içinde vergi incelemelerini sonuçlandırmaları gerekmektedir. VUK'un 140. maddesinin 6. fıkrasına göre: vergi incelemesi incelemeye başlanılan tarihten itibaren, tam vergi incelemelerde 1 yıl; sınırlı vergi incelemelerde ise 6 ay içerisinde bitirilmelidir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın onayı ile 6 aydan fazla olmamak üzere ek süre verilebilir. Yine VUK'un 140/ek fıkrasına göre, vergi inceleme neticesinde düzenlenen vergi teknik raporları, vergi mevzuatına göre uygunluğu bakımından meslekte 10 yılını tamamlamış üç vergi müfettişinden oluşan Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlemeye alınarak uygun bir rapor düzenlenecektir. Bu bilgiler ışığında vergi kaçakçılığı suçu sadece uzman kişiler tarafından tespit edilebilecektir. Sağlıklı bir yargılama süreci için uzman raporları önem arz etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini koşulların dışında öğrenen iddia makamı doğrudan doğruya soruşturma yaparak, kamu davası açmamaktadır. Yukarıda değinildiği üzere uzmanlık gerektiren bir inceleme gerekmektedir

(Yurtcan, 1996: 2682). Ancak her ne kadar uzman raporuna dayanılarak adli yargıda dava süreci devam ettirilse de davaya bakan hâkimlerin vergi alanında uzman olmamaları sebebiyle rapor yorumlama ve karar aşaması uzun olabileceği gibi sağlıklı kararlar da alınamayabilir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'ne 14.05.2014 tarihinde Cumhuriyet Savcısı tarafından temyiz başvurusunda bulunulmuştur. Temyiz istem gerekçesinde

“Faturasız mal alımı yapan mükellefin, almış olduğu malları başka bir mükellefin faturaları ile belgelendirmesi durumunda, faturayı düzenleyen ve alan arasında hakiki bir mal ve hizmet alımı söz konusu olmadığından, kullanılan bu faturaların sahte olduğunun kabulü gerekmektedir.

VUK'un 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre vergi kanunları gereği kullanılan belgelerin sahte veya içeriğinin yanıltıcı olması, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için yeterlidir. Vergi ziyaı suçun unsuru olmaktan çıkartılıp, vergi inceleme raporuna göre sanığın fatura temin ettiği şirketlerden X.....Ltd.Şti'nin “yoklama fişinde faaliyet adresinin boş olduğu, gerçekte bir faaliyette bulunmadığının, ...yılı ...döneminden sonra bir ödemesi bulunmadığı” Y.....Ltd.Şirketi'nin “fili anlamda hizmet ifası ve mal alım satımının bulunmadığı, komisyon karşılığı fatura düzenlediği, ilgili fiille alakalı verilen cezanın Danıştay tarafından onandığı” A. T.- H. A.'nın ... tarihinde faaliyetlerini bıraktığı, tahsilat ve ödeme makbuzlarının görülmediği, sanığın almış olduğu malları bu şahıs ve şirketlerden temin ettiği faturalarla belgelendirdiği, fatura tutarlarının ödendiğine dair hiçbir belge sunulmadığı, nakden bu tutar paraların ödenmesinin ticari davranışlara uygun bulunmadığı tespit edildiği göz önünde bulundurularak kaçakçılık suçu, vergi tekniği raporları ve inceleme ile savunma ve dosya içeriğinin tamamına göre unsurları itibariyle oluşan ve tamamlanan sahte fatura kullanmak suçundan sanığa mahkûmiyet yerine, isabetsiz gerekçe ve yetersiz bilirkişi raporu ile beraatine hükümlenmesi yasaya aykırıdır.”

Yargıtay 11. Ceza Dairesi dosyayı incelemesi sonucu

“mahkemenin verdiği kararı kanuna aykırı, katılan vekilin temyiz itirazının yerinde görülmesi sebebiyle 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK’un 321. maddesi uyarınca bozulmasına, ... tarihinde oy birliğiyle karar vermiştir.” (Y.11.CD., E:2021/21293).

Bu davada Ceza Mahkemesi haricinde verilen kararların aynı nitelikte olduğu gözlenmektedir. Ceza Mahkemesi hâkimleri genel ceza davalarına bakmaktadırlar. Ancak nasıl ki vergi kanunları özel nitelikli kanunlar ise, vergi ceza davalarına bakan hâkimlerin de özel olması düşünölmektedir.

3.1.5. Yargı yükünün artmasına sebebiyet vermesi

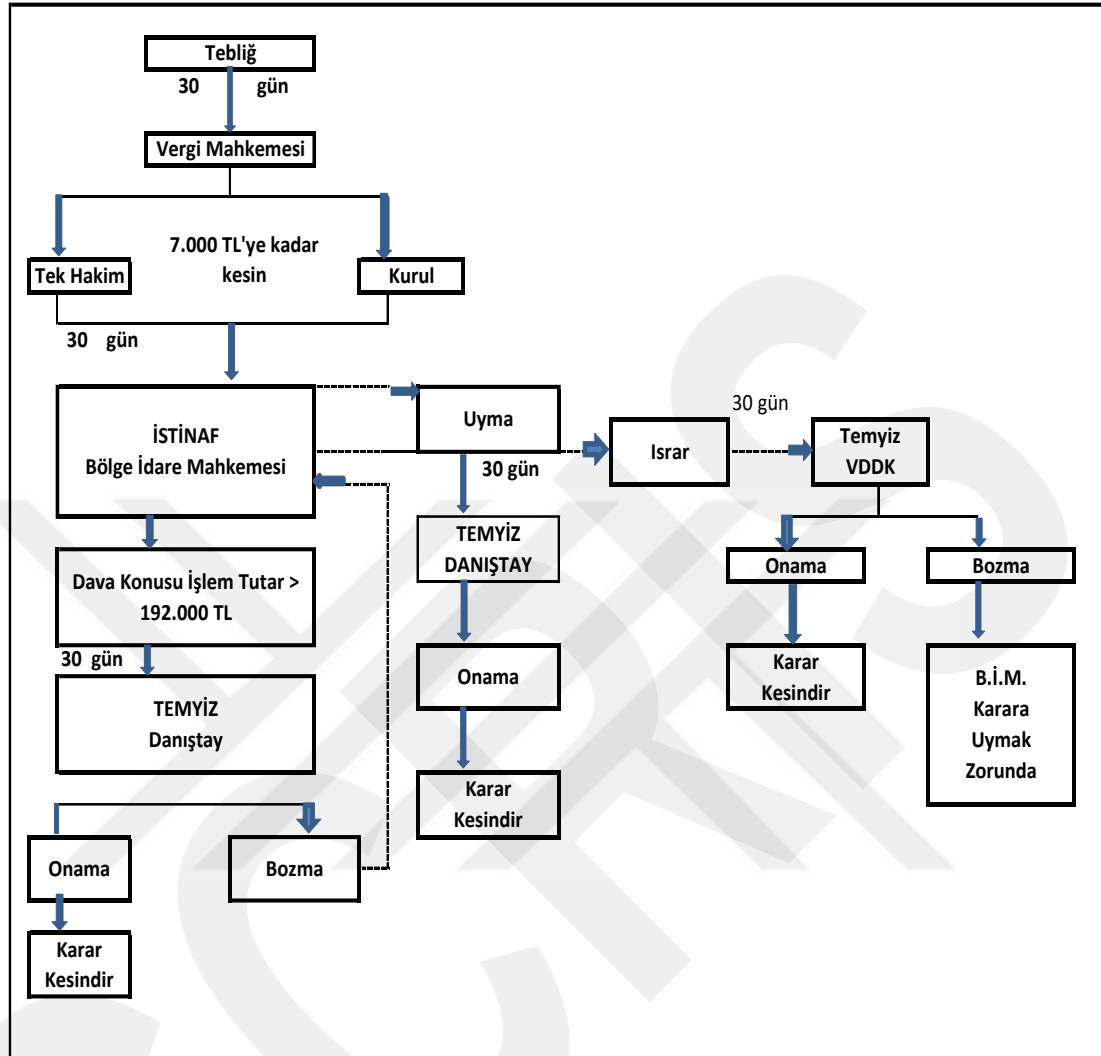
Ölkemizde yargı yükünün ağır olması sebebiyle, idari para cezalarının idari yargıya taşınmaması amacıyla;

- Tarhiyat öncesi uzlaşma,
- Tarhiyat sonrası uzlaşma,
- Cezada indirim,
- Kanun yolundan vazgeçme,

Adli yargıdaki yükün hafiflemesi için ise;

- Arabuluculuk müessesesi getirilmiştir.

Ancak VUK gereği idari yaptırımlar için itiraz mercii idari yargı iken, adli cezalar için itiraz mercii adli yargıdır. Bu sebeple kaçakçılık suçlarında aynı fiilden dolayı hem adli hem idari yargıda dava süreci yürütölmekte ve yükü hafifletilmeye çalışılan yargının yükü iki katına çıkarılmaktadır.

Tablo 3.1. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin süreç (Yüce, 2019:247)

Tablo 3.1.'de gösterilen ülkemizdeki idari yaptırımlara ilişkin yargı sürecinin vergi cezasının mükellefe tebliğ edildiği tarihten Danıştay'da dava sonuçlanma aşamasına kadar yaklaşık üç ila dört yıl arası süre geçmektedir.

Ceza davalarında Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusundan Yargıtay'da dava sonuçlanma aşamasına kadar ise yaklaşık dört ila beş yıl arası ortalama süre geçmektedir.

Bu süre her iki mahkemede de kendini savunan sanık için hem psikolojik hem maddi külfet oluştururken; yerli ve yabancı yatırımcıları ülkemize yatırım yapmakta çekimser kılabilir.

3.1.6. Vergi affi / vergi ceza davaları

Bir diğerk sorun ise vergi affi sonucu kişilere uygulanan idari yaptırımlar ortadan kalkmakta iken TCK kapsamındaki yargılama süreci devam etmektedir. Konu ile ilgili aşağıda verilen iki Yargıtay kararının ikisinde birbirinden farklı hüküm ihtiva etmektedir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'ne açılan temyiz davasında "sahte fatura düzenleme ve kullanma suçları birbirinden farklı ve bağımsız suçlardır. Sanık hakkında, yabancı uyruklu kişiler adına sahte ve yanıltıcı özel faturalar düzenleyerek gerçekte ihraç edilmeyen mallar sebebiyle katma değer vergisi iadesini alarak vergi kaybına neden olduğu iddiası karşısında, yüklenilen sahte fatura düzenlemek suçundan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 14.maddesi 2. fıkrası uyarınca 1. fıkrası kapsamı dışında kaldığı gözetilmeksizin kamu davasının ortadan kaldırılmasına karar verilmiştir. Verilen karar hatalıdır." şeklinde davayı özetleyen Cumhuriyet Savcısı kararın bozulmasını talep etmiştir.

Yargıtay CD. incelediği dosyada "dava özetini ve temyiz talebini yerinde görmüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı CMUK'un 321. maddesi uyarınca istemdeki gibi bozulmasına, ...gününde oy birliğiyle karar vermiştir." (Y.11.CD., E2003/17064).

Sahte fatura kullanımı sebebiyle yargılanan bir mükellef vergi affından yararlanmıştır. Ancak yine de davaya bakan Adana İkinci Vergi Dairesi'ndeki davasında ceza almıştır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'ne

"Vergi Barışı Kanunu'ndan yararlanıp vergi ve cezası bulunmayanlar hakkında açılan kamu davalarının 4811 sayılı Yasa'nın 14/1. maddesi gereğince ortadan kaldırılması gerekir"

hükmü gereği kararın bozulması talebinde bulunmuştur. Yargıtay inceleme sonucunda

“20.04.2001 gün, 14 sayılı Vergi Suçu ve 13 sayılı Vergi İnceleme Raporu ile 2000 yılında sahte fatura kullanarak katma değer vergisi ziyana sebebiyet verdiği iddia olunan ve D... İnşaat Ltd. Şti. yetkilisi olan sanığın dosyaya ibraz ettiği kesinleşme şerhi bulunan karar örneklerinden, anılan vergi raporlarında tarhi önerilen vergi ve cezalar için Adana İkinci Vergi Mahkemesi'ne açtığı davaların kabulüne ilişkin 13.02.2002 tarihli kararların, 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası'nın yürürlüğe girmesinden önce Adana Bölge İdare Mahkemesi'nce 16.10.2002 tarihinde onanarak kesinleştiğinin anlaşılması ve Y... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 07.05.2003 gün ve 16506 sayılı yazısından sanığın 4811 sayılı Yasa'dan yararlanmak için başvuruda bulunmadığının bildirilmesi karşısında, adı geçen vergi dairesinden suça konu faturalarla ilgili olarak düzenlenen vergi inceleme raporlarındaki vergi ve cezaların, vergi mahkemesinin kararlarına istinaden terkin edilip edilmediği, başkaca vergi ve cezasının bulunup bulunmadığı sorularak terkin edildiğinin ve başkaca vergi ve cezasının bulunmadığının bildirilmesi halinde sanık hakkındaki kamu davasının 4811 sayılı Yasa'nın 14/1. maddesi gereğince ortadan kaldırılmasına karar verilmesi gerekeceği gözetilmeden, eksik soruşturmayla yazılı şekilde hüküm kurulması, Yasaya aykırı, katılan vekili ile sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmuş ve hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Yasa'nın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'un 321. maddesi uyarınca istem gibi bozulmasına, 16.04.2007 gününde oybirliği ile karar verildi.” (Y.11CD., E:2007/1946)

3.2. “Bir Suça İki Ceza Olmaz” İlkesinin Bazı Ülkelerde Uygulanmasının Değerlendirilmesi

3.2.1. Fransa

Fransa vergi kanunları vergi kaçakçılık suçlarında idari yaptırım ve adli cezanın birlikte uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Bu durum “bir suça iki ceza olmaz” ilkesine aykırı bulunmaktadır. Ancak Fransa Yargıtay Ceza Dairesi'ne 97-

80.620 itiraz numarası ile yapılan başvuru sonucu 04.06.1998 tarihinde alınan kararda

“vergi kanunları için Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin 7 nolu ek protokolünün 4. maddesinde yer alan bir suça iki ceza olmaz ilkesinin geçerli olmadığı,

Bu potokolün sadece ceza davalarına karar veren mahkemelerin yargı yetkisine giren Fransız hukukuna ilişkin suçlar için geçerli olduğu,

Bu nedenle idari yaptırımla birlikte adli yaptırımın da uygulanması yasaklanamaz,

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinin 1. fıkrası anlamında yaptırımlar cezai nitelikte olsa dahi, nitelik ve amaç bakımından farklıdırlar, suçların bastırılmasına ait yaptırımlar iç hukuk yetkisindedir,

Cezai müeyyide niteliğindeki idari makam tarafından kendilerine yüklenen kötü niyet artışlarının aynı suçtan dolayı yargılanamayacaklarını ileri süren X ... eşlerinin kanaatlerini bir kenara bırakmak için hâkimler, araçlarda belirtilen nedenlere göre karar vermek;

Bu durum istinaf mahkemesi kararına yasal bir dayanak sağladığından;

Aslında, Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye ek olarak, 7 no'lu protokol'ün 4. maddesinde belirtilen aynı gerçeklere dayanarak bir suça iki ceza yasağının, çekincelere göre geçerli olmadığı. Fransa tarafından bu protokolün sınırları içinde, sadece Fransız hukukuna giren suçlar için cezai konularda karar veren mahkemelerin yargı yetkisine giren ve hakim tarafından verilen cezalara paralel mali yaptırımların uygulanmasını yasaklamamaktadır.

Buradan, savunmanın reddedilmesi gerektiği sonucu çıkar” (Cass.crim., 1998: 97-80.620) İlgili Yargıtay kararı incelendiğinde Fransa'nın AİHS 7 nolu protokolün

4. fıkrasını imzalarken belirtmiş olduğu çekince sebebiyle vergi kanunlarında her ne kadar “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesini ihlal etmiş gözüke de uluslararası anlaşmalar bakımından iç hukuktaki bu cezai yaptırımların uygun olduğu görölmektedir.

3.2.2. Polonya

Polonya vergi kanunlarında da vergi kaçakçılık suçları için idari yaptırım ve adli cezaların birlikte uygulandığı görölmektedir. Krystna Patora'nın 09/2020 sayılı Palestra Dergisi'ndeki yazısını dikkate aldığımızda Polonya vergi kanunlarının da “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesine uyumunun tartışma konusu olduğu görölmektedir. Yazar değerlendirmesinin sonucunda ölkelerinde uygulanan vergi kanunlarının “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesini ihlal ettiği sonucuna varmaktadır (Patora, 2020: 10-19).

3.2.3. Japonya

Japon Anayasası 39. maddede “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesi vurgulanmıştır. Ancak ölkelerin kanunları incelendiğinde ilgili ilkenin Fransa'da olduğu gibi ceza kanunlarında uygulandığı, vergi kanunlarında aynı fiil için hem idari yaptırım olarak para cezasının hem de adli yaptırım olarak hapis cezasının birlikte uygulandığı görölmektedir. Avrupa Konseyi'ne aday üye ölkeler arasında yer alan Japonya'nın AİHS'in çoğu maddelerini imzaladığı görölmekle birlikte sözleşmenin 11. maddesinin 7. protokolünün imzalandığına dair bir bilgiye ulaşılammıştır.

3.2.4. Almanya

Avrupa Konseyi üye ölkelerinden olan Almanya AİHS'e ek olarak, 7 nolu protokolü imzalamamıştır. Özellikle Glantz/ Finlandiya davası sonrası bu sözleşme maddesinin kabul edilemez olduğunu belirtmiştir. Vergi ceza ve yaptırımları konusunda Fransa ile aynı görüşü savunan Almanya vergi cezalarının iç hukuku düzenleyici olduğunu idari yaptırım ve adli cezaların vergi kaçakçılık suçlarını caydırıcılıkta farklı görevler üstlendiğini savunmaktadır.

3.2.5. Rusya

Ülke kanunları incelendiğinde vergi suçlarına karşı “zorunlu çalışma cezası veya hapis cezası veya para cezası öngörülmüştür.” Ülke kanunlarında bir fiil için birden fazla yaptırım ve ceza uygulaması olmaması sebebiyle “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi ve AİHS maddesi ile kanunlarının uyumlu olduğu sonucuna varılabilmektedir.

3.2.6. Çekya

Çekya vergi kanunları incelendiğinde uygulanan idari yaptırımların devlet hazinesinin uğradığı zararı tazmin amaçlı olup ceza niteliği taşıyacak kadar yüksek oranlar olmadığı gözlenmektedir. İdari yaptırımların tazmin özelliği taşıyıp caydırıcılık amacı gütmemesi sebebiyle adli ceza ile birlikte uygulasa dahi “bir suça iki ceza olmaz” ilkesine aykırı bulunmamaktadır.

3.2.7. Norveç

Norveç kanunlarında Vergi İdaresi idari yaptırımları sadece mükellefin bildirimlerini zamanında yerine getirmesi için uygulanmakta iken kaçakçılık suçlarında hapis cezası veya para cezası verilmektedir. Bu kapsamda bakıldığında Norveç kanunları “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi ile uyumludur.

3.2.8. Finlandiya

2013 yılına kadar Finlandiya vergi ceza kanunları ülkemiz vergi kanunlarına benzer özellikteydi. Ancak 2013 yılında AİHM’in Glantz/Finlandiya kararı ile birlikte vergi ceza kanunlarında değişikliğe gidilmiştir. Yeni uygulamada vergi idaresi seçim hakkını kullanmaktadır. Kaçakçılık suçu tespit edildiğinde ya idari para cezası kesmekte veya polise bildirimde bulunmaktadır. 2013 yılında yürürlüğe giren Finlandiya vergi ceza kanunları “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi ile uyumludur.

“Bir suçta iki ceza olmaz” ilkesi ceza kanunlarında çok rahat uygulamaya konulmasına karşın vergi ceza kanunları açısından tartışma konusudur. AİHS 11.madde 7. ek protokol 28.12.2011 tarihi itibariyle Avrupa Konseyi’nin 42 üye devleti tarafından onaylanmıştır. İlgili tarihte Belçika, Almanya, İngiltere, Hollanda ve Türkiye idi. Ancak Türkiye ilgili protokolü Mart 2016’da hiçbir çekince belirtmeksizin imzalamıştır (<http://www.emrk.at/rechte/ZP/art4-7.htm>).

3.3. AİHM Kararları ve Türkiye Kanunları ile Uyumu

3.3.1. Ponsetti/Fransa davası ve Türkiye kanunları ile uyumu

İlgili davada AİHM müracaat gerekçesi vergi kaçakçılığı suçundan dolayı aynı fiil için Fransa kanunları gereği suçluya;

-Vergi idaresi tarafından vergi, gecikme faizi ve idari para cezası veriyor,

- Ceza mahkemesi ise, hem hapis hem de adli para cezasına çarptırıyor.

Sanık “*bir suçta iki ceza olmaz*” gereği bu cezaların AİHS’e aykırı olduğu gerekçesi ile iç hukuk yollarını tüketerek AİHM’e müracaat etmiştir.

Mahkeme ise, mali suç ve kaçakçılık unsurlarının birbirinden farklı olduğu ve yasaların söz konusu olayda aynı suçü düzenlemediği ve hükümlerin 7 nolu protokole uygun olduğu gerekçesi ile başvuruyu reddetmiştir.

Bu dava sonucuna bakıldığında Türkiyede’ki vergi kanunlarının “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesine aykırı olmadığı söylenebilir. Ancak burada Fransa’nın 7 nolu ek protokolü imzalarken çekince belirtmiş olması da davanın sonucunda etkili olmuş olabilir. Çünkü daha sonraki tarihte Glantz davasındaki sonuç ile Ponsetti davasındaki sonuç tamamen birbirinin zıttı yönündedir.

3.3.2. Glantz/ Finlandiya kararı ve Türkiye kanunları

AİHM ilgili davada Finlandiya'yı mahkûm etmiştir. Mahkûmiyet sebebi, aynı fiil “*vergi kaçakçılığı*” için;

- İki farklı makam tarafında yürütülen
- İki farklı yargılama
- İki farklı yargılama sonucu iki ayrı ceza uygulamasının

AİHS'in “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesini ihlal ettiği yönündedir.

Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçları için ceza ve yaptırımlar ise;

- Adli ve idari mahkemelerde yürütülmekte,
- İdari mahkemelerde ve ceza mahkemelerinde yargılama yapılmakta,
- İki farklı yargılama sonucu idari para yaptırımı ve hapis cezası ve/veya adli para cezası uygulaması mevcuttur.

Bu dava açısından bakıldığında, Türkiye'nin AİHS'i hiçbir çekince belirtmeden imzalaması sebebiyle bu uluslararası anlaşma Anayasamızın 90. maddesi gereği kanun hükmündedir. Anayasa 90. maddede “*usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004- 5170/7 madde) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*” hükmü gereği VUK'ta değişiklik yapılarak ilgili sözleşmeye uygun hale getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

3.3.3. A ve B /Norveç kararı ve Türkiye kanunları

AİHM ilgili davada başvurusunun başvurusunu red etmiştir. Red gerekçesi ise;

- İdari ve adli yargının birbiri ile ilişki içerisinde olduğu,
- Adli karar verilirken idari kararın dikkate alındığı,
- Yargılama süreçlerinin birbirine paralel olduğu,
- Mahkemenin birinin tamamlanması ile diğer mahkeme sonucunun öngörülebilir olduğu,
- Yargılama sürecindeki gerekçelerin iki davada da aynı olduğudur.

Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçları için ceza ve yaptırımlar ise;

- İdari ve adli yargı ülkemizde birbiri ile ilişki içerisinde değildir,
- Yargı kararları verilirken birbirinden bağımsızdır ve birbirlerinin kararlarını dikkate almazlar,
- Yargılama süreçleri de birbirinden bağımsız ilerlemektedir,
- Mahkemenin birini tamamlanması ile diğer mahkeme sonucunu öngörebilmek mümkün değildir,
- Yargılama sürecindeki gerekçeler her ne kadar vergi tekniği raporu ile aynı başlamış olsa da davaların seyrindeki gerekçeler farklılaşabilmektedir.

Mahkeme sonucunda bir fiil için adli ve idari cezaların verilebileceği öngörülmüş olsa dahi, mahkeme tarafından sunulan dava red gerekçeleri ülkemiz uygulamaları ile tezat görünümündedir. Bu sebeple aynı içerikte bir davanın ülkemiz adına açılması durumunda AİHM’den çıkacak sonucun A ve B /Norveç davasındaki sonuçla alakası olmayacağı düşünülmektedir.

XXXXXS
GCPS

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizin ve bazı devletlerin vergi kanunları incelendiğinde farklı vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan farklı yaptırım ve cezalarla karşılaşılmaktadır. “*Bir suça iki ceza olmaz*” ilkesi vergi suç ve yaptırımları bakımından hâlâ tartışma konusudur. Ancak AİHS kapsamında ülke uygulamalarına bakıldığında;

- Almanya ve Japonya Sözleşme’yi imzalamamıştır. Dolayısıyla ülke içinde uygulanan kanunların uluslararası anlaşmalara aykırı hüküm taşıması söz konusu değildir.
- Fransa Sözleşme’yi çekince belirterek imzaladığı için uluslararası sözleşmeler ile ülke kanunları uyumludur.
- Norveç, Çekya ve Finlandiya ise kanunlarını AİHS’e uyumlu hâle getirmişlerdir.

Ancak Türkiye hem anlaşmayı hiçbir çekince belirtmeden imzalamış hem de kanunlarında bir düzenlemeye gitmemiştir. Bu sebeple vergi ceza kanunlarında köklü değişikliğe gidilmesi gerektiği gözlemlenmektedir. Bu gözlemler sonucunda yapılması gerektiğini düşündüğümüz kanun değişiklikleri ve nedenleri şunlardır:

Ülkemiz VUK’un 359. Maddesi ceza ve kabahat hükümleri ile ilgili sorunların fazla olması ve “bir suça iki ceza olmaz” ilkesi ile uyuşmaması sebebiyle ilgili madde sil baştan düzenlenmelidir. Bu düzenleme kapsamında suç ve kabahat ayrımı tekrar gözden geçirilerek yaptırımlar ve vergi ceza sistemi yeniden oluşturulması gerekmektedir. VUK’un 359. Maddesinde yapılacak olan değişikliklerde öncelikle “bilme” özel kastı getirilerek fiillerden; hangisinin sadece maddi suç, hangisinin resmi evrak ve belgelerde sahtecilik suçu olduğu belirlenerek sınıflandırılmalıdır. Bu sınıflandırma sonucu sadece vergi ziyayı suçu işleyen mükelleflere (Örn, SMİYB kullanımı) Anayasa’ya uygun olarak sadece ziyaa uğratılan vergi ve gecikme zammının tazmini ile birlikte idari para yaptırımı, resmi evrakta sahtecilik suçu işlenmesi sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilen suçlarda (Örn, SMİYB düzenleme veya defter ve belgelerde tahrifat) sadece zarara uğratılan vergi ve gecikme faizinin tahsiline gidilerek vergi cezası kesilmeksizin hürriyeti

bağlayıcı cezalar uygulanabilir. VUK'ta bu şekilde bir değişikliğe gidilmesinin Anayasa ile uygunluğu sağlayacağı gibi “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesi gereği aynı suçta birden fazla ceza uygulamasının da önüne geçeceği düşünülmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında bilerek ve kasıtlı olarak kullanılıp kullanılmadığı hususunda nerden buldun kanunu ve harcamalar üzerinden gelir tespiti ile daha doğru sonuca ulaşılabileceği düşünülmektedir. Bu kanunlar tekrar uygulanmaya başlanarak sahte faturaları kasıtlı kullananların, sahte fatura düzenleyenler ile aynı cezaya tabi olması gerektiği, kasıtlı kullanımın olmadığı durumlarda sadece idari mali yaptırım uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

Bir diğer değişiklik ise özel vergi ihtisas mahkemeleri kurularak yapılabilir. Özel mahkemelerin kurulması ile vergi kaçakçılık suçlarında kaçırılan vergi ve gecikme faizi için dava açılması durumunda, hem idari mahkemelerde hem de adli mahkemelerde aynı dava açılmamış olacaktır. Tek mahkemede davanın görülmesi, “*bir suçta iki ceza olmaz*” ilkesinin “aynı devletin yargı yetkisi içindeki ceza yargılamaları kapsamında yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz” hükmüne de uygun düşmektedir. Aynı zamanda kurulacak özel mahkemelerde ceza ve vergi hâkimlerinin bir arada olması; hâkimlerin, konusunda uzman olması sebebiyle kararların sağlıklı verilmesini sağlamakla birlikte, tek makamda yargılama yapılarak tek ceza verilmesinin ve yargı yükünün azaltılmasının sistem açısından kolaylaştırıcı sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

Yapılması gerektiği düşünülen bu düzenlemelerin;

- Ceza hukuku açısından daha adaletli olacağı,
- Bağımsız mahkemelerde kararların daha adil ve sağlıklı verileceği,
- İhtisas vergi mahkemelerinin kurulması ile dava sonuçlarının birbirine yakın hâle geleceği ve yargı kararlarının birbirini emsal almasını kolaylaşacağı,
- Emsal kararların artması ile vergi hukukuna aykırı fiil işleyen/işleyecek kişiler açısından alınacak cezanın öngörülebilirliğinin artacağı,
- Kişiler açısından cezanın öngörülebilirliğinin artması sonucu vergi kaçaklarının azalacağı,

- Yargı yükünü azaltacağı,
- Davaların daha erken sonuçlanmasını sağladığından, vergi tahsilatlarının da daha hızlı olacağı,
- Vergi kanunlarımızın AİHS’te yer alan “*bir suça iki ceza olmaz*” ilkesine uyumlu hâle geleceği düşünülmektedir.

XXXXXS
GCPS

KAYNAKÇA

- Acuner, S. (2013). Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 tarihli son eylem planının değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, (37), 188-197.
- Ağar, S. (2016). Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu (1. basım). Ankara: Seçkin.
- AİHM 14.09.1991 tarihli karar başvuru no. 36855/97 ve 41731/98. 8 Ekim 2021 tarihinde [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{"itemid":\["002-6618"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{) adresinden erişildi.
- AİHM 15.11.2016 tarihli karar başvuru no.24130/11 hüküm no.29758/11. 8 Ekim 2021 tarihinde <https://fra.europa.eu/en/caselaw-reference/ecthr-application-nos-2413011-and-2975811-judgment> adresinden erişildi.
- AİHM 20.08.2014 tarihli karar başvuru no.37394/11. 8 Ekim 2021 tarihinde [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{"languageisocode":\["TUR"\],"appno":\["37394/11"\],"documentcollectionid2":\["CHAMBER"\],"itemid":\["001-162497"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{) adresinden erişildi.
- Ataç, A. S. (2010). Türk Hukukunda kesin hükmün önleme etkisi. (Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- AYM 27.03.2019 gün ve E.2018/9115, K.2018/9115, R.G.16.05.2019, no.30776
- Bal, H. (2003). Hukuk-Hukuk Sosyolojisi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Batı, M. (2021). Vergi Hukuku (Genel Hükümler). Ankara: Seçkin.
- Batı, M. ve Gafar, U. H. (2021). Vergi ceza hukukunda “Ne Bis In Idem” ilkesi: sorumluluk hükümleri açısından farklı bir bakış. *Maliye Çalışmaları*, (64), 15-29. doi:10.26650/mcd2020-803319
- Bayraklı, H. H. (2006). Vergi Ceza Hukuku (3. basım). Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi.
- Bilici, N. (2019). Vergi Hukuku (48. basım). Ankara: Savaş.
- Bilici, N. ve Başaran Yavaşlar, F. (2014). Non Bis In Idem Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri). *Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (Özel Sayı: Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan), 49-72.
- Bıyan, Ö. (2018). Vergi Hukuku. Bursa: Dora.
- Bülbül, D. (2020) Devlet Maliyesi. Ankara: DB.

- Candan, T. (2019). Vergisel Kabahatler ve Suçlar (4. Basım). Ankara: Yetkin.
- Carrara, F. (1874). Manuale di Procedura Penale Del Weiske. Frenze.
- Cihan, E. ve Yenisey, F. (2004). “Ne Bis In Idem” İlkesi. Prof. Dr. Çetin Özek Armağanı. İstanbul.
- Cordero, I. B. (2009). Genel Rapor-Evrensel Yargı Yetkisi. 18. Uluslararası Ceza Hukuku Kongresi, İstanbul 20 - 27 Eylül 2009. İstanbul: Türk Ceza Hukuku Derneği.
- Çağlayan, R. (2006). İdari Yaptırımlar Hukuku. Ankara: Asil.
- D. 4D. 16.12.2014 gün ve E.2014/1370, K.2014/8812. 8 Ekim 2021 tarihinde <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay> adresinden erişildi.
- D. 9D. 03.05.2016 gün ve E.2015/15486, K.2016/3581. 8 Ekim 2021 tarihinde <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay> adresinden erişildi.
- Doğmuş, S. (2020). Türk vergi ceza hukukunda Ne Bis In Idem ilkesi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17 (1), 61-122.
- Donay, S. (2008). Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. İstanbul: Beta.
- Dulniak, M. (2019). Ceza kanununun 56. maddesi- vergi beyannamelerinde gerçeğe aykırı beyanda bulunmak. 5 Ekim 2021 tarihinde <http://www.adwokatdulniak.pl/art-56-k-k-s-podanie-nieprawdy-w-deklaracjach-podatkowych/> adresinden erişildi.
- Edizdoğan, N. ve Taş, M. (1993). Vergi Ceza Hukuku (Genel Esaslar, Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Uyuşmazlıkları, Çözüm Yolları). Bursa: Ekin.
- Erdem, M. R., Durmuş, T. ve Önok, R. M. (2019). Uluslararası Ceza Hukuku. Ankara: Seçkin.
- Federico, M. A. C. (2012). Tax Avoidance In Europa, *World Commerce Review*, 28. 10 Eylül 2021 tarihinde <http://www.worldcommercereview.com/feeds/pdf=IT/wwwcincotta19> adresinden erişildi.
- İzumi-keiji. (2021). 6 Ekim 2021 tarihinde <https://izumi-keiji.jp/column/zaisan/datsuzei> adresinden erişildi.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz.
- Karaçoban Güneş, T. (2018). Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi. *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (2), 85-106.

- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2007). Vergi Hukuku (2. basım). Ankara: Yaklaşım.
- Koca, M. ve Üzülmöz, İ. (2009). Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler (3. basım). Ankara: Seçkin.
- Kocaer, Ş. (2015). Artık, sahte faturaya hapis cezası yok! (AİHM'in Glantz/Finlandiya Kararının Tahlili). *Vergi Dünyası*, 403, 41-49.
- Mahmutoğlu, F. S. (2009). Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temel İlkeleri, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu. Ankara: Seçkin.
- Nadaroğlu, H. (1996). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta.
- Ömercioğlu, A., Dayıoğlu, M. R. ve Arslan, C. B. (2018). Vergi suçlarının Türkiye'de adli görünümü. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (1), 51-70.
- Önen, Z. S. (2017). Genel Vergi Hukuku. Ankara: Detay.
- Özbek, V. Ö. ve Kanbur, N. (2010). Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler. Ankara: Seçkin.
- Patora, K. (2020). Aspekt İdem Temelde Ne Bis İn İdem ve seçilmiş Yargı Kararlarında "Boş" Fatura Düzenleme Suçu. 8 Ekim 2021 tarihinde <https://palestra.pl/pl/czasopismo/wydanie/9-2020/artukul/aspekt-idem-w-zasadzie-ne-bis-in-idem-a-zbrodnia-wystawiania-pustych-faktur-w-wybrany-m-orzecznictwie-sadowym> adresinden erişildi.
- Sağlam, M. (2006). Kabahatler kanununun vergi ceza hukukuna etkisi. *Vergi Dünyası*, 294, 153.
- Schneider, F., Kirchler, E. ve Maciejovsky, B. (2001). Social Representations on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?. *Department of Economics of Johannes Kepler University*, (0104), 1-27. 10 Eylül 2021 tarihinde http://www.researchgate.net/publication/5141454_Tax_avoidance_tax_evasion_and_axflight_Do_legal_differences_matter adresinden erişildi.
- Scott, S. P. (1932). The Civil Law. 5 Ekim 2021 tarihinde https://droitromain.univ-grenoble-alpes.fr/Anglica/D48_Scott.htm#II adresinden erişildi.
- Şenyüz, D. (2020). Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları) (11. basım). Bursa: Ekin.
- Turhan, F. (2005). Türk Ceza Kanunu'nun yer bakımından uygulanmasında evrensellik ilkesi ve Yeni TCK (Madde 13). *Hukuki Perspektifler*, (4), 197-211.
- Ünver, Y. ve Hakeri, H. (2019). Ceza Muhakemesi Hukuku. Ankara: Adalet.

- Y.11.CD. 01.12.2000 gün ve E.2000/5348, K.2000/5579. 4 Ekim 2021 tarihinde <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay> adresinden erişildi.
- Y.11.CD. 14.05.2014 gün ve E.2012/21293, K.2014/9419. 4 Ekim 2021 tarihinde <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay> adresinden erişildi.
- Y.11.CD. 16.04.2007 gün ve E.2007/1946, K.2007/2587. 4 Ekim 2021 tarihinde <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay> adresinden erişildi.
- Y.11.CD. 24.01.2005 gün ve E.2003/17064, K.2005/26. 4 Ekim 2021 tarihinde <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay> adresinden erişildi.
- Y.4.CD. 12.03.1991 gün ve E.1991/996, K.1991/1577. 4 Ekim 2021 tarihinde <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay> adresinden erişildi.
- Y.CGK. 16.10.2001 gün ve E.2001/2013, K.2001/219. 4 Ekim 2021 tarihinde <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay> adresinden erişildi.
- Yaltı, B. (2015). IHAM'ın Glantz kararının ardından: kaçakçılıkta para cezası ve hapis cezası uygulamasının Non Bis In Idem ilkesine aykırılığı üzerine. *Vergi Sorunları*, (317), 85- 92.s
- Yurtcan, E. (1996). Ceza Yargılama Hukuku (6. basım). İstanbul: Çavuş.
- Yüce, M. (2019). Vergi Yargılama Hukuku (6. basım). Bursa: Ekin.

İNTİHAL RAPORU

DİLEK KARAMAN

ORJİNALLİK RAPORU

% **11**
BENZERLİK ENDEKSİ

% **10**
İNTERNET KAYNAKLARI

% **4**
YAYINLAR

% **5**
ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	law.yeditepe.edu.tr İnternet Kaynağı	% 1
2	www.ogsmm.com İnternet Kaynağı	% 1
3	afyonkarahisarsmmmo.org.tr İnternet Kaynağı	% 1
4	www.ismmmo.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
5	acikerisimarsiv.selcuk.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	<% 1
6	dspace.ankara.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
7	Submitted to Atilim University Öğrenci Ödevi	<% 1
8	dergipark.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
9	Submitted to Istanbul Medeniyet Üniversitesi Öğrenci Ödevi	<% 1

10	www.yumpu.com İnternet Kaynağı	<% 1
11	www.scribd.com İnternet Kaynağı	<% 1
12	www.atilim.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
13	Submitted to Atatürk University Öğrenci Ödevi	<% 1
14	Submitted to Kirikkale University Öğrenci Ödevi	<% 1
15	Submitted to Marmara University Öğrenci Ödevi	<% 1
16	www.habererk.com İnternet Kaynağı	<% 1
17	www.sozcu.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
18	www.degerymm.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
19	malisozluk.istanbulsmmmmodasi.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1
20	www.cte-ds.adalet.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
21	www.slideshare.net İnternet Kaynağı	<% 1

22	www.yolsuzluklamucadele.org İnternet Kaynağı	<% 1
23	ets.anadolu.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
24	dergiler.ankara.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
25	www.cumhurbilenymm.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
26	www.irmakyeminlimalusavirlik.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
27	ethosfelsefe.com İnternet Kaynağı	<% 1
28	www.ulusaltezmerkezi.net İnternet Kaynağı	<% 1
29	Submitted to Police Academy Öğrenci Ödevi	<% 1
30	guvenymm.org İnternet Kaynağı	<% 1
31	www.hukukihaber.net İnternet Kaynağı	<% 1
32	DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu and GÖK, Özgecan. "GÜMRÜK VERGİLERİNDEN KAYNAKLANAN ANLAŞMAZLIKLARIN UZLAŞMA YOLU İLE ÇÖZÜMÜ", Dokuz Eylül Üniversitesi, 2016. Yayın	<% 1

33	aktifsmmm.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
34	auzefkitap.istanbul.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
35	yetkin.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
36	9lib.net İnternet Kaynağı	<% 1
37	hdl.handle.net İnternet Kaynağı	<% 1
38	kipdf.com İnternet Kaynağı	<% 1
39	Submitted to Istanbul Bilgi University Öğrenci Ödevi	<% 1
40	tez.sdu.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
41	denetimtv.com İnternet Kaynağı	<% 1
42	www.adaletmedya.net İnternet Kaynağı	<% 1
43	dspace.spbu.ru İnternet Kaynağı	<% 1
44	DUMAN, Buminhan. "CEZA HUKUKU BAğLAMINDA VERđİ MAHREMİYETİNİN İHLALİ	<% 1

SUÇU VE ATIF PROBLEMİ", Ankara Üniversitesi
Hukuk Fakültesi, 2016.

Yayın

45	vdocuments.mx İnternet Kaynağı	<% 1
46	Submitted to Canakkale Onsekiz Mart University Öğrenci Ödevi	<% 1
47	Submitted to Istanbul University Öğrenci Ödevi	<% 1
48	www.eforosgb.com İnternet Kaynağı	<% 1
49	KARABACAK, Orhan and KARATAŞ, Muhiddin. "Japonya'da kültür ve tabiat varlıklarının korunması", Türkiye Adalet Akademisi, 2013. Yayın	<% 1
50	cezahukuku.blogspot.com İnternet Kaynağı	<% 1
51	dione.lib.unipi.gr İnternet Kaynağı	<% 1
52	www.adenymm.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
53	Submitted to Ankara University Öğrenci Ödevi	<% 1
54	acikerisim.isikun.edu.tr İnternet Kaynağı	

		<% 1
55	acikerisim.ktu.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
56	agencerhukuk.com İnternet Kaynağı	<% 1
57	docplayer.biz.tr İnternet Kaynağı	<% 1
58	ipfctr.org İnternet Kaynağı	<% 1
59	sdisamarra.com İnternet Kaynağı	<% 1
60	uludag.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
61	www.inglobe.org İnternet Kaynağı	<% 1
62	www.muhsinkocak.com İnternet Kaynağı	<% 1
63	www.openaccess.hacettepe.edu.tr:8080 İnternet Kaynağı	<% 1
64	www.sdplatform.com İnternet Kaynağı	<% 1
65	www.versav.org.tr İnternet Kaynağı	<% 1

66 ERMENEK, İbrahim. "İcra ve iflas kanunu'nda öngörülen cezai hükümler bakımından ne bis in idem ilkesinin uygulama alanı", Türkiye Adalet Akademisi, 2014.

Yayın

<% 1

67 YILDIRIM, Zeki and ÇETİNTÜRK, Ekrem. "İbraz edilen çekle ilgili olarak karşılıksızdır işlemi yapılması halinde nasıl bir yaptırım uygulanması gerektiği sorunu", Türkiye Barolar Birliği, 2012.

Yayın

<% 1

68 acikarsiv.ankara.edu.tr
İnternet Kaynağı

<% 1

69 www.aghukukburosusu.com
İnternet Kaynağı

<% 1

70 AĞAR, Serkan. "Vergi mahremiyeti vs. bilgi edinme hakkı", Ankara Barosu, 2012.

Yayın

<% 1

71 KIYMAZ, Merve, AĞSAKAL, Ahmet and DEMİRCİ, Şuayyip Doğuş. "MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ", İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM), 2016.

Yayın

<% 1

72 earsiv.atauni.edu.tr
İnternet Kaynağı

<% 1

73 hukuk.marmara.edu.tr <% 1
İnternet Kaynağı

74 www.kpsstrehber.com <% 1
İnternet Kaynağı

75 Submitted to The Scientific & Technological
Research Council of Turkey (TUBITAK) <% 1
Öğrenci Ödevi

76 aghukuk.org <% 1
İnternet Kaynağı

77 nettesoru.com <% 1
İnternet Kaynağı

78 www.suchukuku.com <% 1
İnternet Kaynağı

79 Submitted to Anadolu University <% 1
Öğrenci Ödevi

80 TÜRKAL, Hasan, EKİCİ, Mehmet Sena and
İNAN, Mahmut. "Vergi suç ve kabahati
kavramı, 4369 sayılı yasa öncesinden
günümüze yürürlükteki vergi suçları-
kabahatleri ve cezaları", Selçuk Üniversitesi,
2010.
Yayın

81 hukukdergi.erciyes.edu.tr <% 1
İnternet Kaynağı

82 www.7universum.com
İnternet Kaynağı

<% 1

83 www.davavergi.com
İnternet Kaynağı

<% 1

84 www.mbkaya.com
İnternet Kaynağı

<% 1

85 yayin.taa.gov.tr
İnternet Kaynağı

<% 1

Alıntıları çıkart

üzerinde

Eşleşmeleri çıkar

Kapat

Bibliyografyayı Çıkart

üzerinde

GA

XXXXXS
GCPS

ÖZGEÇMİŞ**Adı ve Soyadı** : Dilek KARAMAN**Doğum Yeri ve Tarihi:****Öğrenim Durumu** :

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Ön Lisans	Maliye	Cumhuriyet Üniversitesi	2000-2001
Lisans	Maliye	Karadeniz Teknik Üniversitesi	2002-2005

İş Deneyimi:

Çalıştığı Yer	Görev	Yıl
Kendi Büromuz	SMMM	2009-

Yabancı Diller : İngilizce orta düzey**E-Posta** :**Telefon** :**Tarih** : 01.10.2021

