

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	7
İÇİNDEKİLER	9
TABLOLAR LİSTESİ	14
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	15
giriş	17

BİRİNCİ BÖLÜM

İNSAN HAKLARI, AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ VE BİREYSEL BAŞVURU

1. İNSAN HAKLARI	21
1.1. İNSAN HAKLARI KAVRAMI	21
1.2. İNSAN HAKLARINI KORUYAN ULUSLARARASI SÖZLEŞMELER	22
1.3. MÜKELLEF HAKLARI	24
1.3.1. Vergi İncelemesi Aşamasında Talep Edilebilen Mükellef Hakları.....	25
1.3.2. Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Talep Edilebilen Mükellef Hakları	26
2. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ	27
2.1. KAPSAM	27
2.2. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN ÖZELLİKLERİ	28
2.3. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN İÇ HUKUKTAKİ YERİ.....	30
2.4. SÖZLEŞMECİ DEVLETLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	35
2.4.1. Negatif Yükümlülükler	36
2.4.2. Pozitif Yükümlülükler	36
3. BİREYSEL BAŞVURU HAKKI.....	36
3.1. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU	37
3.2. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ EK 7 NO.LU PROTOKOLDE YER ALAN HAKLAR BAKIMINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU	39
3.3. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU	41

İKİNCİ BÖLÜM

NON BIS IN IDEM KURALI, HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ VE BAZI ÜLKELERİN MEVZUATININ KURAL YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

1. HUKUKTA YER ALAN TEMEL İLKELER	43
1.1. CEZA HUKUKU VE MUHAKEME HUKUKU ALANINDA YER ALAN İLKELER	44
1.2. VERGİ CEZA HUKUKU ALANINDA YER ALAN İLKELER	46
2. NON BIS IN IDEM KURALI	47
2.1. TANIM	47
2.2. LİTERATÜRDE NON BIS IN IDEM KURALI	50
2.3. YARGI KARARLARINDA NON BIS IN IDEM KURALI	54
2.4. BAZI ÜLKELERİN ANAYASALARININ VE CEZA, VERGİ CEZA HUKUKLARININ NON BIS IN IDEM KURALI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ	59
2.4.1. Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Non Bis In Idem Kuralı	59
2.4.1.1. Hollanda	63
2.4.1.2. İspanya	64
2.4.1.3. İtalya	66
2.4.1.4. Almanya	68
2.4.1.5. Avusturya	71
2.4.1.6. Fransa	71
2.4.1.7. Finlandiya	73
2.4.2. Diğer Ülkelerde Non Bis In Idem Kuralı	74
2.4.2.1. Meksika	74
2.4.2.2. Rusya	75
2.5. AB Üyesi Ülkelerdeki Düzenlemeler ve Uluslararası Sözleşmeler Yönünden Non Bis In Idem Kuralının Değerlendirilmesi	76
3. NON BIS IN IDEM KURALININ MUHAKEME HUKUKU VE CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ	81
4. NON BIS IN IDEM KURALININ VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ	84

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARINDA NON BIS IN IDEM KURALI

1. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNDE VERİLEN KARARLARDA NON BIS IN IDEM KURALINA BAKIŞ	91
1.1. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN EK 7 NO.LU PROTOKOLÜN 4/1.MADDESİ KAPSAMINDAKİ DAVALARI DEĞERLENDİRMESİ.....	92
1.1.1. Her İki Yargılamanın Niteliği Gereği Cezai Olup Olmadığı.....	93
1.1.2. Her İki Davadaki Suçun Aynı Olup Olmadığı.....	96
1.1.3. Mükerrer Yargılama Olup Olmadığı	98
1.1.4. Kesin Bir Hükmün Varlığı.....	102
1.1.4.1. Bir Beraat veya Mahkumiyetin Varlığı	103
1.1.4.2. Nihai Karar.....	105
1.2. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN NON BIS IN IDEM KURALINI UYGULADIĞI DAVALARDAN ÇIKARILAN SONUÇ	107
1.2.1. Non Bis In Idem Kuralının Geçerli Olmadığı Durumlar	107
1.2.2. Non Bis In Idem Kuralında İçtihat Oluşturan Kararların Değerlendirilmesi.....	109
1.2.2.1. Ceza Kavramına İlişkin Değerlendirme	109
1.2.2.2. Aynı Suç Kavramına İlişkin Değerlendirme	110
1.2.2.3. Mükerrer Yargılama Kavramına İlişkin Değerlendirme	112
2. AVRUPA BİRLİĞİ ADALET DİVANINDA VERİLEN KARARLARDA NON BIS IN IDEM KURALINA BAKIŞ	113

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN VERGİ KABAHATLERİ VE VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI İLE CEZALARININ NON BIS IN IDEM KURALI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

1. DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	117
2. DEVLETİN ADLİ VE İDARİ CEZA UYGULAMA YETKİSİ	119
2.1. SUÇ VE KABAHATLER	120
2.1.1. Vergi Suçunun Unsurları	124
2.1.2. Vergi Kabahatinin Unsurları	126
2.2. VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİ	127
2.2.1. VUK'da Yer Alan Vergi Kaçakçılık Fiilleri.....	129
2.2.1.1. Vergi Kaçakçılık Suçu ve Cezası.....	132

2.2.1.2. Vergi Kaçakçılığında Adli Cezalar.....	134
2.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası.....	135
2.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası	135
2.2.4. Vergi Hukukunda Kabahatler ve İdari Cezalar	135
2.2.4.1. Vergi Ziyai Kabahati ve Cezası	136
2.2.4.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezası	136
2.3. VERGİ KABAHAHLERİNDE İDARİ YARGI SÜRECİ	140
2.4. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA ADLİ YARGI SÜRECİ.....	141
2.5. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA VE VERGİ KABAHAHLERİNDE NON BIS IN IDEM KURALININ İNCELENMESİ.....	142
2.5.1. Vergi Kaçakçılık Suçlarının ve Vergi Kabahatlerinin Tespiti	143
2.5.1.1. Sahte Belge Düzenleme Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi.....	145
2.5.1.2. Bilerek Sahte Belge Kullanma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	147
2.5.1.3. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	148
2.5.1.4. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemlerin Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarında Kaydedilmesi Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	149
2.5.1.5. Defter ve Kayıtlarında Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi.....	150
2.5.1.6. Fiktif Hesap Açma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	151
2.5.1.7. İzin Almadan Belge Basma veya Bunları Bilerek Kullanma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	151
2.5.1.8. Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	152

BEŞİNCİ BÖLÜM**FİNLANDİYA CEZA KANUNUNDA NON BIS IN IDEM
DÜZENLEMESİ MODEL ALINARAK ÖNERİLEN DÜZENLEME**

1. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARINDAN SONRA FİNLANDİYA MEVZUATINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER.....	153
2. VERGİ USUL KANUNUNDA NON BIS IN IDEM KURALINA AYKIRI DÜZENLEMELER.....	156
3. MEVCUT DÜZENLEMENİN NON BIS IDEM KURALINA AYKIRI OLMADIĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER	159
4. ÖNERİLEN DÜZENLEME.....	166
4.1. UYGULAMADA OLAN HUKUK KURALLARI.....	166
4.2. 5326 SAYILI KABAHAHLER KANUNUNDA VERGİ KABAHAHLERİNİ İLGİLENDİREN DÜZENLEMELER	168
4.3. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇ VE CEZALARI İLE VERGİ KABAHAHLERİ HAKKINDA ÖNERİLEN DÜZENLEMELER	169
SONUÇ VE ÖNERİLER	179
KAYNAKÇA	189

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.	Vergi Kaçakçılık Fiilleri ve Cezaları.....	133
Tablo 2.	I.Derece Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları (Vergi Kabahatleri).....	137
Tablo 3.	II. Derece Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları (Vergi Kabahatleri)	138
Tablo 4.	Özel Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları (Vergi Kabahatleri)	139

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı, Divan
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.s.	: Adı geçen sempozyum
a.g.t.	: Adı geçen tez
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Art.	: Article, articles, arikel
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
AYMİT	: Anayasa Mahkemesi İç Tüzük
AYMK	: Anayasa Mahkemesi Kanunu
Bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
BD	: Büyük Daire
C	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
CFR	: Charter of Fundamental Rights of the European Union- Avrupa Temel Haklar Şartı
CGKK	: Ceza Genel Kurul Kararı
CJEU	: Court of Justice of the European Union
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
D.	: Daire, Danıştay
Der.	: Derleyen
E.	: Esas
Ed.	: Editör(ler)
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu

HSK	: Hakimler ve Savcılar Kurulu
İHEB	: İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi
ICC	: Uluslararası Ceza Mahkemesi
İT	: İç Tüzük
K	: Karar
KK	: Kabahatler Kanunu
Kk	: Komisyon kararı
M	: Madde (Kanun maddesi)
MÖHUK	: Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun
Mük.	: Mükerrer
No.	: Numara
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖKC	: Ödeme Kaydedici Cihaz
para.	: Paragraf
RG	: Resmi Gazete
S	: Sayfa
§	: Paragraf
Ss	: Sayfa sayıları
§§	: Paragraflar
SDÜ	: Schengener Durchführungsübereinkommen-Schengen Uygulama Antlaşması
SİDAS	: Suçluların İadesine İlişkin Sözleşme
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
vs.	: ve saire
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yr.	: Yargıtay
YÜHFD	: Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

GİRİŞ

Non bis in idem kuralı¹, aynı kişinin aynı eylemi nedeniyle yeniden yargılanmasını ve cezalandırılmasını yasaklayan genel bir hukuk ilkesidir. Bu ilkenin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini teminat altına alan ilkelere ve hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıktığı söylenebilir. Bu bakımdan ilkenin insan hakları bağlamında değerlendirildiğini görmekteyiz.

İlkenin geçmişi, Roma hukuku ve Kilise hukuku zamanına kadar gitmektedir. Şöyle ki ilke, Roma hukukunun önemli iki ilkesinden; “nemo debet bis vexari pro una et eadem causa” ve “nemo debet bis puniri pro uno delicto” yani “hiç kimse aynı suçtan dolayı ikinci kez kovuşturulamaz ve cezalandırılmaz”dan gelmektedir². Günümüzde ise bu ilke, Avrupa Birliği hukukunda, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gibi uluslararası sözleşmelerde ve birçok ülkenin iç hukukunda yer almaktadır.

Aslında ceza hukukuna özgü bir kavram olarak kabul gören ve 1973 yılında ceza mevzuatımıza giren non bis in idem kuralı, iç hukukta ve uluslararası hukukta; ceza hukukundan disiplin hukukuna, rekabet hukukundan devletler hukuku yaptırımlarına kadar hukukun çeşitli alanlarında kullanılmakta olan evrensel bir hukuk ilkesi haline gelmiştir³.

Son zamanlarda, hem adli cezalardan hem de işyerinin kapatılması, işletme faaliyetine son verilmesi, bir hakkın kullanılması veya işletilmesine imkan veren lisans veya ruhsatların iptal edilmesi gibi ağır idari yaptırımlardan ziyade idari para cezası verilmesine doğru bir yönelme olduğundan⁴; bu ilke ceza hukukunun bir ilkesi olmakla birlikte değinildiği gibi gerek idari yaptırımların uygulama alanlarının genişlemesi gerekse idari cezaların miktarının artması nedeniyle bu alanda da kullanılması gerektiği yönünde tartışmalar başlamıştır. Bu uygulama alanında en önemli ölçütü, idari yaptırımların ceza niteliği kazandığı durumlar oluşturmaktadır.

¹ “Ne bis in idem” olarak da kullanılmaktadır.

² Simay Doğmuş, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi”, *YÜHFD*, C.XV, 2020/1, s.80.

³ Yener Ünver-Hakan Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Kitabevi, Ankara, 2014, s. 756.

⁴ Eda Çanga Belber, “İdari İşlemin Konu Unsuru Bakımından Sermaye Piyasası Kurulunun Uyguladığı İdari Para Cezaları”, *TAAD*, Yıl:9, Sayı:34, Nisan 2018, s.545.

Dolayısıyla vergi mevzuatımızda düzenlenmiş olan idari ve adli ceza yaptırım kurallarının non bis in idem kuralı açısından incelenmesi gerekmektedir. Vergi kabahatleri için öngörülen idari nitelikteki para cezalarına bakıldığında, hem düzenlenme şekli hem de kesilen ceza miktarı itibarıyla vergi kaybına yol açacak davranışlarda bulunmaktan caydırmaya ve cezalandırmaya yönelik oldukları görülmektedir⁵.

Buna göre, aynı fiil⁶ dolayısıyla hem idari yaptırıma maruz kalıp hem de hapis cezası alınması durumu, suç ve cezalar arasındaki orantıyı suçu işleyen aleyhine bozmakta ve gerek hukuk devleti ilkesini gerekse adalet ilkesini zedelemektedir.

Türk ceza mevzuatında doğrudan doğruya bu ilkeye yer verilmemiştir. Ancak bazı hükümlerde izine rastlamak mümkündür. Bu düzenlemelerden, aynı fiil nedeniyle ikinci kez (yeniden) cezalandırmanın istenmediği ortaya çıkmaktadır.

İlkeye, Avrupa Komisyonunun, Avrupa Birliği Adalet Divanının⁷ (ABAD) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM)⁸ birçok kararında yer verilmiştir. Bu kararlarda ilkenin uygulanmasıyla ilgili birtakım ölçütler belirlenmiştir. Anılan ölçütlerin hukukumuz bakımından da geçerli sayılacak şekilde düzenleme yapılması veya yargı organları tarafından bunların esas alınması durumunda, olası mükerrer yargılama ve cezalandırma sorunlarının giderileceğini söylemek mümkündür.

⁵ Gözde Karabel, *Rekabet Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi*, Uzmanlık Tezi, Seri No: 141, Yayın No:316, Ankara, 2015, s.12.

⁶ "Aynı fiil" ibaresinden anlaşılması gereken iddianamede somutlaştırılmış olaylardır. Kunter/Yenisey/Nuhoğlu, ceza muhakemesi anlamında fiilden anlaşılması gerekenin, *şüphelinin suç fiili öncesindeki davranışlarını da bir bütün olarak kapsayan ve genel hayat tecrübesine göre iddianamede tanımlanan fiil ile bağlantılı, onunla bütünleşen olay teşkil eden davranışların bütünü* olduğunu belirtmiştir.Bkz.Hilal Nur Şarbak, "Uluslararası Hukukta ve Türk Hukuku'nda Non Bis In Idem İlkesi", *Suç ve Ceza*, Sayı:2, İstanbul, 2015, s.16.

⁷ Lizbon Antlaşması 276. Madde: Avrupa Birliği Adalet Divanı şu konularda karar verebilir:
a-Antlaşmaların yorumlanması...
b-Birliğin birimleri, ofisleri ve gündemlerinin geçerliliğinin sağlanması ve yorumlanması...
Üye ülkelerin mahkeme kararlarının sorgulanması halinde Avrupa Adalet Divanından değerlendirme talep edilebilir.
Şayet yerel yasalarda ele alınan vaka değerlendirilemiyorsa o mahkeme bu konuyu AB Adalet Divanına getirecektir.

⁸ 1 Kasım 1998'de yürürlüğe giren 11 No.lu Protokol, Komisyon ve Divanı kaldırmış yerlerine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi isimli, devamlı çalışan, tek bir yargı organı kurmuştur. 11 No.lu Protokol'den sonra genellikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi için "Yeni Mahkeme (New Court) ", terimi de kullanılmaktadır.

Çalışmanın amacı, non bis in idem kuralının vergi ceza hukukunda geçerli olabileceği durumları belirleyerek, ortaya çıkması muhtemel ve kuralı ihlal edebilecek mükerrer yargılama ve cezalandırma⁹ sorunlarının giderilmesine yönelik çözüm önerileri getirmek ve ayrıca kurala aykırı hükümlerin kaldırılarak yerine kurala uygun düzenlemelerin yapılmasına önayak olmaktır. Bu çerçevede, çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle insan hakları, mükellef hakları kavramlarına yer verilmiş, daha sonra AİHS ve AİHM ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde, non bis in idem kuralı açıklanmış ve kuralın hukuk dalları ile ilişkisi ortaya konulmuştur. Bu bölümde ayrıca, yargı kararlarında kuralın nasıl tanımlandığına ve bazı ülkelerin mevzuatlarında kurala yer verilip verilmediğine bakılmıştır. Üçüncü bölümde, AİHM kararlarında bu ilkenin nasıl açıklandığı araştırılmıştır. Dördüncü bölümde, vergi kaçakçılığı fiilleri tek tek incelenerek, idari cezalarla adli cezalar açıklanmış, daha sonra non bis in idem kuralının uygulanabilirliği üzerinde durularak, ilke bakımından sorun oluşturabilecek mükerrer yargılama ve cezalandırma hallerine değinilmiştir. Beşinci bölümde, Fin ceza mevzuatı model alınarak Türk vergi ceza mevzuatında düzenlenmiş olan vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçlarının non bis in idem kuralını ihlal etmeyecek şekilde yeniden düzenlenmesiyle ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmanın konusunu oluşturan non bis in idem kuralının vergi ceza hukuku alanında her bir kaçakçılık fiili özelinde kapsamlı bir şekilde incelenmesi, bir ilk olma özelliği taşımaktadır. Bu bakımdan, Türkiye akademik yazınında belli bir boşluğu doldurma anlamında katkı sağlaması hedeflenmektedir.

⁹ Bu nedenle, yabancı kaynaklarda çifte yargılama-cezalandırma yasağı olarak tanımlanmaktadır.