

Non Bis In Idem İlkesi Çerçevesinde 27/03/2019 Tarihli Türk Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi^(*)

The Review of the Turkish Constitutional Court
Decision 27/03/2019 Dated in Scope of
Non Bis In Idem Principle

*Dr. Öğr. Üyesi Begüm DİLEMRE ÖDEN^(**)*

Öz

Taraflar arasında eşitliğin olmadığı vergilendirme ilişkisi, çıkar çatışmalarını da beraberinde getirmektedir. Bu çatışma, mükellef haklarının önemini ortaya koymaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, insan hakları konusunda asgari ölçütleri belirleyen bir uluslararası sözleşmedir. Vergi mükelleflerinin de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında koruma altında bulunan pek çok hakkı bulunmaktadır. Aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya çifte cezalandırılmama hakkı bunlardan biridir.

Vergi idareleri, vergi mahkemeleri ve Anayasa Mahkemesi, mükellef hakları kapsamında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi normlarını ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarını dikkate almak durumundadır.

Bu çalışmada öncelikle vergi uyumsuzluklarıyla ilgili olarak aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya çifte cezalandırılmama hakkına değinilmekte, ardından çifte yargılanmama veya çifte cezalandırılmama hakkı, bir Anayasa Mahkemesi kararı ışığında değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler

Vergi, Vergi Cezaları, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Non Bis In Idem.

Abstract

The taxation relationship, which does not have equality between the parties, brings about conflicts of interest. This conflict reveals the importance of taxpayer rights.

As an international agreement, the European Convention on Human Rights determines minimal standards for human rights. Also taxpayers have many rights under the cover of the European Convention on Human Rights. Right not to be tried or punished twice is one of them.

^(*) Makale gönderim tarihi: 15.01.2020, Makale kabul tarihi: 24.02.2020.

^(**) Çankaya Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı,
E-posta: begumdilemre@cankaya.edu.tr,
Orcid Id: <https://orcid.org/0000-0002-4765-2634>.

Tax administrations, tax courts and the Constitutional Court, have to consider the European Convention on Human Rights norms and the case-law of the European Court of Human Rights within the scope of taxpayer's rights.

In this study, first of all, the right not to be tried or punished twice in relation to tax disputes is mentioned. Then, this right is assessed in the light of a Constitutional Court decision.

Keywords

Tax, Tax penalties, European Convention on Human Rights, European Court of Human Rights, Non Bis In Idem.

GİRİŞ

Anayasa Mahkemesi mükellef hakkında, hem idari süreç sonunda vergi para cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet kararı verilebilmesinde non bis idem ilkesine aykırı bir yön bulunmadığına kanaat getirerek, önüne gelen bir bireysel başvuruda, ilkenin ihlal edilmediğine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi tarafından varılan sonuç, çalışma içerisinde dayanakları belirtildiği üzere, yerinde olmayıp Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) normları ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadı ile çelişmektedir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi kararının değerlendirilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Çalışmada ilk bölümde, mükellef hakları kapsamında aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya çifte cezalandırılmama hakkına değinilmektedir. Bu bölümde, AİHS normları ve AİHM içtihatları da göz önünde bulundurularak çifte yargılanmama veya çifte cezalandırılmama hakkının önemi, kapsamı ve unsurları ele alınmaktadır.

İkinci bölümde, aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya çifte cezalandırılmama hakkını konu alan söz konusu Anayasa Mahkemesi kararı ana hatlarıyla incelenmektedir.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise ikinci bölümde incelenen Anayasa Mahkemesi kararının, AİHS normları ve AİHM içtihatları kapsamında değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu bölümde, mevzuata ilişkin olarak mükellef hakları açısından olumlu etki doğuracağı düşünülen değişiklik önerilerinde de bulunmaktadır.

1. VERGİ MÜKELLEFLERİNİN AYNI FİİL NEDENİYLE ÇİFTE YARGILANMAMA VEYA CEZALANDIRILMAMA HAKKI

“Non bis idem” ilkesi olarak da ifade edilen aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı pek çok uluslararası metinde yer almaktadır. Türkiye'nin tarafı olduğu 1966 tarihli, Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkına ilişkin olan 14. maddesinin 7. fik-

rasında bu hak, “Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin biçimde mahkum olan veya beraat eden bir kimse aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz.” şeklinde düzenlenmektedir. Aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Ek 7 Nolu Protokolü’nün 4. maddesinde ise şu şekilde düzenlenmiştir: “1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulüne çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.

2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.

3. Sözleşme’nin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile derpiş olunan yükümlülüklerle aykırı hiçbir tedbir alınamaz.”

Türkiye açısından da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Ek 7 Nolu Protokol, onaylanmış ve yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla mevzuatımız açısından uygulanabilir hale gelmiştir.¹ İlâveten her ne kadar Anayasa’nın suç ve cezalara ilişkin olan 38. maddesinde herhangi bir düzenleme bulunmasa da aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı, Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında anayasal güvence altında bulunmaktadır. Zaten incelenecek olan bireysel başvuruda kararında da Anayasa Mahkemesi, aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesini adil yargılanma hakkı kapsamında ele almıştır.

İkincil olarak Türk Ceza Kanunu (TCK), Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ve Kabahatler Kanununa da bakılmalıdır. TCK’nın 44. maddesine göre, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır. Bilindiği üzere bu hale “fikri içtima” denmektedir. TCK, kişinin tek bir fiili nedeniyle birden fazla suçtan ötürü ayrı ayrı cezalandırılmasını engellemek istemiş, bu durumda yalnızca cezanın arttırılması gerektiğini hükme bağlamıştır.

Duruşmanın sona ermesi ve hüküm başlıklı CMK m. 223’ün 7 numaralı bendine göre aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm

¹ 6684 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunmuş, 10/03/2016 tarihinde kabul edilmiş, 25/03/2016 tarihinde ise Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Söz konusu bu Protokol 28/03/2016 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından onaylanmasının ardından ülkemiz açısından yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir. Açık bir biçimde bu madde, non bis in idem ilkesine ilişkin bulunmaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun içtimaya ilişkin olan 15. maddesinde, bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi ve aynı kabahatin birden fazla işlenmesi hallerine ilişkin düzenlemelere yer verildikten sonra 3. fıkrada, bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış olması halinde, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği; ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabileceği hükme bağlanmıştır. Anlaşıldığı üzere Kabahatler Kanunu da tıpkı TCK gibi, kişinin hem hapis cezası hem de para cezası ile cezalandırılmamasını öngörmektedir.

Görüldüğü gibi bu hak iç hukukumuzda Anayasa, CMK, TCK ve Kabahatler Kanunu kapsamında koruma altında bulunmaktadır.

Aşağıda, aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının önemi, kapsamı ve unsurları üzerinde durulacaktır:

a. Aynı Fiil Nedeniyle Çifte Yargılanmama veya Cezalandırılmama Hakkının Önemi

AİHS'e ek 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinde düzenlenen non bis in idem ilkesi, "*geçmişte yapılan yargılama neticesinde verilen hüküm, geleceğe karşı bir güvence işlevine sahiptir.*" ilkesini temel almaktadır.² Bu ilke gereğince, bir kişi hakkında bir fiilden dolayı daha önce dava açılmışsa artık başka bir dava açılmaz veya daha önce dava açılmış ve kesin hükümlerle sonuçlanmışsa yine artık başka dava açılmaz. Bu nedenle non bis in idem ilkesi daha önce kesinleşmiş bir hükmün başka hüküm verilmesini önleme fonksiyonuna sahip bulunmaktadır.³

Non bis in idem ilkesi adil yargılanma hakkının bir uzantısıdır. Gerçekten de AİHM bu ilkenin, genel nitelikteki suç isnatları açısından adil yargılanma hakkı ile bağlantılı bir biçimde özel nitelikte bir güvence olduğunu vurgulamaktadır. Mahkeme'ye göre, ek 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin amacı, nihai olarak sonuçlanmış cezai süreçlerin tekrarını engellemektir.⁴

Bütün çağdaş devletler, usulüne uygun bir biçimde yargılanıp mahkûm olmuş veya beraat etmiş olan bir kimsenin aynı fiilden dolayı tekrar yargılanma-

² Carrara Manuale di procedura penale del, Frenze Weiske, 1874; Aktaran: Mustafa Özen, "Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIV, S. 1, 2010, ss. 389-417, s. 390.

³ Mustafa Özen, "Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIV, S. 1, 2010, ss. 389-417, s. 390.

⁴ Bkz. Nikitin v. Rusya davası (50178/99; 20/07/2004, 15/12/2004 final), parag. 35.

mamasına veya cezalandırılmamasına ilişkin olan bu ilkeyi kabul etmiştir.⁵ Aksi bir durumun, hukuk güvenliğini sarsacağına, kişilerin adalet duygusunu zedeleyeceğine ve kamu düzenini bozacağına hiç kuşku yoktur.

b. Aynı Fiil Nedeniyle Çifte Yargılanmama veya Cezalandırılmama Hakkının Kapsamı ve Unsurları

Non bis in idem ilkesi, sadece ceza davalarını kapsamına almaktadır.⁶ Dolayısıyla bu ilke kişi hakkında sadece kesin olarak karara bağlanmış olan ceza davalarının tekrarını yasaklamaktadır. Madde, kişi hakkında ceza soruşturmasına ilaveten hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasını engellemekte ve ilkeye aykırı olarak nitelendirmemektedir.⁷

Ceza davası kavramından ne anlaşılması gerektiğinin de açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Ceza davalarından anlaşılması gereken, "Engel Kriterleri" kapsamında cezai olarak nitelendirilen davalardır.⁸ Engel kriterlerine göre bir suçun cezai nitelik taşıyıp taşımadığının belirlenmesinde şu üç önemli kritere bakılmalıdır⁹: Suçun iç hukuktaki tasnifi, suçun niteliği, cezanın niteliği ve ağırlığı.¹⁰

Suçun iç hukuktaki tasnifi kriteri, ilgili devletin suç ceza hukukunun tümünü kapsar. Suçun niteliğine ilişkin ikinci kriter, ilk kritere oranla daha fazla öneme sahiptir. Burada suçun türü esas alınmaktadır. Ceza kuralında öngörülen yaptırım hem önleyici hem de bastırıcı bir nitelik taşıyorsa, yaptırıma tabi olan eylemin cezai nitelik taşıdığı kabul edilecektir. Son kriter olan cezanın niteliği ve ağırlığı ise sanığı tehdit eden olumsuz sonuçların ağırlığını kapsamaktadır. Öngörülen cezanın sanık için ağır bir sonuç doğurması halinde ceza tehdidinden söz edilebilecektir.¹¹ Tüm bu bilgiler ışığında para cezalarının ve hürriyeti bağlayıcı cezaların kapsam dahilinde değerlendirilmesi mümkündür.

⁵ Hakkı Demirel, "Yabancı Ceza İlamlarının Değeri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IX, S. 1-4, 1952, ss. 300-316, s. 314.

⁶ Bas Van Bockel, *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, Kluwer Law International, Great Britain, 2010, s. 15.

⁷ Bkz. AYM'nin 31/5/2017 tarihli ve E.2017/28, K.2017/107 sayılı kararı, parag. 15.

⁸ Jens Edvin Skoghoy, "The Prohibition Against Repeated Criminal Proceedings According to the ECHR Protocol 7 Article 4", *Scandinavian Studies in Law*, Vol. 51, 2007, ss. 471-487, s. 476.

⁹ Bkz. Engel ve Diğerleri v. Hollanda; 8 Haziran 1976; parag. 82.

¹⁰ Andrei Afanassiev, "Human Rights and Taxation in Europe: What is New?", *Eastern Europe Human Rights Law Journal*, Vol. 1, No. 1, July 2005, ss. 83-98, s. 88.

¹¹ Christoph Grabenwarter, "Yargılama Güvenceleri-Adil Yargılama Hakkı (İHAS Md. 6)", (Çev: Osman CAN), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 192-194.

Non bis in idem ilkesi, aynı fiilden dolayı aynı kişi hakkında birden çok yargılama yapılmaması veya ceza verilmemesini ifade etmektedir. Dikkat edilecek olunursa madde metninde “veya” bağlacı kullanılmıştır. Dolayısıyla ihlal için her ikisinin birlikte bulunması gerekmekte sadece birden çok ceza yargılaması veya sadece birden çok ceza verilmesi yeterli sayılmaktadır.¹²

Non bis in idem ilkesi “fiilin aynılığı” ve “ tarafların aynılığı” olmak üzere iki unsuru bünyesinde taşımaktadır.¹³ Fiilin aynılığından kasıt iddianamede somutlaşmış olan olaydır. Ancak söz konusu bu olayın hukuki nitelendirmesinin fiilin aynılığı meselesini etkilemeyeceğini belirtmeliyiz. Bu nedenle de bir olay iddianamede ve mahkemede birbirinden farklı şekilde nitelendirilebilir. Bu, fiilin aynılığı konusunu değiştirmeyecektir. Kişinin aynılığı ise, iddianamede yer alan ve hakkında dava açılan veya hüküm verilen kişi hakkında başka dava açılmaması veya hüküm verilememesini ifade etmektedir.¹⁴

Bu kapsamda AİHM, önüne gelen non bis in idem ilkesine aykırılık iddialarında şu sorulara yanıt aramakta ve değerlendirme yapıp karar vermektedir:

- Uygulanan yaptırımlar cezai nitelikte mi?
- Başvuranın cezalandırıldığı suçlar aynı mı?
- Olayda kesin hüküm var mı?
- Olayda çifte yargılama/cezalandırma var mı?

Mahkeme ilk olarak önüne gelen olayda Engel kriterlerini uygulayarak, başvuran hakkında uygulanan yaptırımların cezai karakterde olup olmadığını tespit etmektedir.

Yasal sınıflandırma, suçun doğası ve kişinin maruz kaldığı cezanın şiddet derecesine göre yaptırımların cezai nitelikte olduğuna kanaat getiren AİHM, ardından başvuranın cezalandırıldığı suçların aynı olup olmadığını incelemektedir. Bu noktada, her iki sürecin kaynağının aynı olay olması, yine her iki sürecin aynı zaman dilimine ilişkin olması ve her iki fiilin de yaklaşık olarak aynı tutarda bir kayba sebebiyet vermesi, suçların aynı olduğunu göstermektedir.

Üçüncü olarak Mahkeme, olayda kesin hükmün varlığı konusunu araştırmaktadır. Çünkü 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesi, kesin hükümle sonuçlanmış ceza yargılanmasının tekrarını yasaklamaktadır.

¹² Mustafa Özen, “Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, s. 391-392.

¹³ Hakkı Demirel, “Yabancı Ceza İlamlarının Değeri”, s. 314.

¹⁴ Mustafa Özen, “Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, s. 393.

Son olarak AİHM, çifte yargılama olup olmadığı konusunu araştırarak incelemelerini sonuçlandırmaktadır. Sözleşme'ye ek 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesi, birbirine paralel bir biçimde gerçekleştirilebilecek olan yargılamaları yasaklamadığı için bu noktada asıl problem, ikinci yargılama süreci başladığı anda ilk yargılama süreci sona ermiş, karar kesinleşmişse gündeme gelmektedir. İşte Sözleşme hükmü gereğince, yargılamalardan bir tanesinde kesin hüküm kuru lursa, ikinci yargılamanın sona erdirilmesi gerekmektedir.¹⁵ Eğer bu duruma dikkat edilirse paralel yargılamalar konusunda sıkıntı doğmayacaktır.

AİHM tarafından cevabı aranan ve yukarıda belirtilen tüm bu sorular, bireysel başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesi önüne taşınan non bis in idem ilkesine aykırılık iddialarında da önem taşımaktadır. Anayasa Mahkemesi de aynı sorulara yanıt arayarak ihlal iddialarını değerlendirmelidir.

2. ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ İNCELENMESİ

İncelenecek olan bireysel başvuru kararı, 2018/9115 başvuru numaralı ve 27/3/2019 karar tarihli Ünal Gökpınar başvurusudur.¹⁶ Başvuru, bir vergi incelemesi sonucuna bağlı olarak aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Söz konusu bu olayda başvuran, 1986 yılından beri şans oyunları ve milli piyango bileti satışı işiyle uğraşmaktadır.¹⁷

Vergi idaresi tarafından, başvuranın 2007-2011 arasındaki dönemlere ilişkin olan bir kısım işlemleri vergi incelemesine tabi tutulmuş ve bu inceleme neticesinde de kendisinin 2007-2011 yıllarında "pos tefeciliği" (yani pos cihazı üzerinden yasa dışı ikrazatçılık faaliyetinde bulunma) fiilini gerçekleştirdiği, bu yolla da gerçeği yansıtmayan kontör satışında bulunarak sahte fatura düzenlediği tespit edilmiştir.¹⁸

İnceleme neticesinde idarece düzenlenen vergi inceleme raporu kapsamında başvuran adına ilgili dönemlere ilişkin olarak vergi ziyayı cezası kesilmiş, ilave ten başvurana özel usulsüzlük cezası da uygulanmıştır.¹⁹

Bunun üzerine başvuran, hakkında düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı vergi mahkemesinde dava açmış, ancak yargılama süreçleri devam ederken yürürlüğe giren bir kanun kapsamında borçlarının yapılandırılması

¹⁵ Detaylı bilgi için bkz. Begüm Dilemre Öden, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 136, 2015/4, ss. 108-114.

¹⁶ R.G. Tarih ve Sayı: 16/5/2019-30776.

¹⁷ Parag. 10.

¹⁸ Parag. 11.

¹⁹ Parag. 12.

imkânı doğmuştur. Başvuran da vergi borçlarının yapılandırılması için vergi dairesine başvurmuştur. Başvuranın yapılandırma talebi üzerine ilgili vergi dairesince düzenlenen ödeme planı gereğince başvuran vergi borçlarını ödemiştir. İlaveten, vergi mahkemelerinde açtığı davalardan da yapılandırma kapsamında feragat etmiştir.²⁰

Başvuran hakkında ayrıca sahte fatura düzenlediği ve kullandığı iddiasıyla savcılığa suç duyurusunda bulunulmuştur. Yapılan bilirkişi incelemesi sonucunda başvuranın satış belgelerinin, gerçek bir mal ve hizmet satışına yönelik olmadan düzenlenen sahte belgeler olduğu ve başvuranın sahte faturaları defterlerine işleyerek kullandığı tespit edilmiştir.²¹

Yapılan yargılama neticesinde ceza mahkemesi, 2007-2011 yılları arasında söz konusu suç zincirleme olarak işlediğine kanaat getirdiği başvuranın beş kez ayrı ayrı, 3 yıl 1 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına karar vermiştir. Bu karar istinaf mahkemesince de onanarak kesinleşmiştir.²²

Kararın onanmasının ardından başvuran, yapılan vergi incelemesi sonrası aynı fiil yönünden hem idari süreçte vergi cezası kesilmesinin hem de adli süreç sonunda hapis cezasına mahkûm edilmesinin, yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesini ihlal ettiğini iddia ederek Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur.²³

Anayasa Mahkemesi, önüne gelen bireysel başvuruyu öncelikle kabul edilebilirlik kriterleri bakımından ele almıştır. Olayın 7 Nolu Protokolün Türkiye açısından yürürlüğe girdiği ve uygulanabilir olduğu döneme ilişkin olduğunu tespit eden Mahkeme, daha sonra aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin Anayasal koruma altında olup olmadığını araştırmaya başlamıştır. Zira bilindiği üzere, 7 No.lu Protokol'de yer alan güvenceler bakımından Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılabilmesi için Protokolde yer alan güvencelerin aynı zamanda Anayasa'da da güvenceye bağlanmış olması şarttır. Daha önce de üzerinde durulduğu gibi, aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında anayasal güvence altındadır. AYM de konuyu bu kapsamda değerlendirmiş ve hem olayın 7 Nolu Protokolün Türkiye açısından uygulanabilir olduğu döneme ilişkin olduğunu hem de Protokolde yer alan bu güvencenin Anayasa'da da güvenceye bağlanmış

²⁰ Parag. 15.

²¹ Parag. 18.

²² Parag. 19-20.

²³ Parag. 36.

olduğunu tespit etmiştir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi, açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı için başvuranın aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddiasının kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.²⁴

Ardından Mahkeme tarafından esas incelemesine başlanmış ve ilk olarak bu ilkenin mutlak olmadığı vurgulanmıştır. Mahkemeye göre; korunan hukuki menfaati, unsurları, amacı ve sonucunun farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde değerlendirilmesi olanaklıdır. Burada asıl dikkat edilmesi gereken mesele, hukuka aykırı fiillere bağlanan iki ayrı cezanın birlikte uygulanıp uygulanmadığı, kişinin iki kere yaptırıma tabi tutulması sonucuna yol açılıp açılmadığı ve müdahalenin yol açtığı mükerrerliğin aynı fiilden kaynaklanıp kaynaklanmadığıdır. Mahkemeye göre esas incelemesi kapsamında, ilkeye uygunluk değerlendirilmesi yapılırken bu konuların irdelenmesi gerekmektedir.²⁵

Mahkeme söz konusu olayda, komisyon karşılığında sahte fatura düzenlemek suretiyle gelir elde etme fiili dolayısıyla başvurana vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları uygulandığını, bunların idari aşamada uygulanan yaptırımlar olduğunu; ilaveten başvurucunun sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan da hapis cezasına mahkûm edildiği, bunun ise suç kapsamında değerlendirildiğini belirterek konuyu irdelemeye başlamıştır. Vergi yükümlülüğünün mükelleflerce zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesinin kamusal hizmetlerin ifası noktasında önem taşıdığını vurgulayan Anayasa Mahkemesi sonrasında, vergi kabahatleri ile vergi suçlarına bağlanan yaptırımların amacına ilişkin olarak genel bir değerlendirme yapmıştır. Mahkemeye göre, vergi kurallarına aykırılığın idari aşamada cezalandırılmasıyla kamunun vergi kaybının telafisinin, suç kapsamında cezalandırılmasıyla da vergi düzenini bozabilecek olan sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önüne geçilmesinin hedeflendiğini ifade etmiştir.²⁶

Mahkeme daha sonra fiilin aynılığı meselesine ilişkin değerlendirmelerine başlamıştır. Buna göre somut olayda başvuranın fiilleri, amaç, zaman ve mekân yönünden bir bütünlük oluşturmaktadır. Bu nedene “aynı fiil” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda da önüne gelen olayda tek bir fiilin olduğu sonucuna varan Mahkeme, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştir-

²⁴ Parag. 40-51.

²⁵ Parag. 52-53.

²⁶ Parag. 54-55.

meye yönelik olduğunu ifade ederek, başvuran hakkında hem idari süreç neticesinde vergi cezası hem de adli süreç sonucunda hapis cezası verilebilmesinde, aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön olmadığı kanaatine varmıştır.²⁷

Netice itibarıyla Anayasa Mahkemesi, adil yargılanma hakkı kapsamında aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edilmediğine oybirliğiyle karar vermiştir.

3. ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ MÜKELLEF HAKLARI KAPSAMINDA İRDELENMESİ

İncelenen bireysel başvuruda başvuran, gerçekleştirilen vergi incelemesi neticesinde aynı fiil dolayısıyla hem idari süreç neticesinde hakkında vergi cezası uygulandığını hem de adli süreç sonunda hapis cezasına mahkûm edildiğini, bu durumun yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesini ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi, başvuran hakkında yürütülen idari süreç ile adli sürecin amacının farklı olduğunu belirtmiştir. Mahkemeye göre; idari süreç neticesinde mükellef hakkında uygulanan para cezası ile vergi kaybının giderilmesi; buna karşın adli süreç sonucunda mükellef hakkında uygulanan hapis cezası ile vergi düzenini bozabilecek nitelikte olan sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle Mahkeme, hem idari süreç sonunda vergi cezası verilmesinin hem de adli süreç neticesinde mahkûmiyet kararına hükmedilebilmesinin, aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı olmadığını kararlaştırmıştır.

Bilindiği üzere Türk vergi sisteminde vergi kabahatlerine ve vergi suçlarına uygulanan yaptırımlar birbirinden farklıdır. Vergi ziyayı ve usulsüzlük fiilleri vergi kabahati olarak değerlendirilmekte ve bu fiilleri işleyen mükellefler hakkında idari para cezası yaptırımı uygulanmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığı bir vergi suçu olması sebebiyle, bu fiili işleyen mükellefler adli yargı kapsamında ceza mahkemelerinde yargılanmakta ve hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı ile karşılaşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359. maddesinde kaçakçılığa neden olan suç ve cezalar ayrı ayrı sayıldıktan sonra, son fıkrada "*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı olan vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*" hükmü bulunmaktadır. Yine konuyla ilgili olarak

²⁷ Parag. 56-57.

VUK'da yer alan bir diğer madde de “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlıklı 367. maddedir. Bu madde uyarınca mükellef hakkında kaçakçılıktan ötürü cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Görüldüğü üzere çifte yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı, vergi suçları bakımından vergi hukukuyla oldukça yakın ilişki içerisindedir. Zira Türk vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçu için mükellefler, hem hapis cezası hem de para cezası ile cezalandırılabilir. İncelenen Anayasa Mahkemesi kararında da mükellef hakkında vergi idaresince vergi ziyayı ve usulsüzlük fiillerinin varlığı sebebiyle para cezası uygulanmış, hem de ceza mahkemesince vergi kaçakçılığı fiili dolayısıyla hapis cezasına hükmedilmiştir.

Türk vergi mevzuatındaki bu düzenlemeler her ne kadar AİHM'nin önceki içtihadına uygun olsa da, “aynı suç” kavramına ilişkin olarak getirilen yeni uygulama ile uyumlu değildir. AİHM ilk zamanlar, hapis cezası ve para cezasının kurucu unsurları ile amacının birbirinden farklı olduğunu, bu nedenle de verilen iki cezanın farklı cezalar olduğunu ve farklı fiiller nedeniyle verildiği belirterek çifte cezalandırma olarak kabul edilemeyeceğini vurgulamaktaydı. Bu nedenle de yapılan başvuruları, non bis in idem ilkesine aykırı olmadığı gerekçesiyle kabul edilemez bulmaktaydı.²⁸ Ancak bu AİHM'in önceki içtihadıdır. Sonrasında Mahkeme, vergi kaçakçılığı fiilinin işlenmesi halinde uygulanan adli-idari ceza ayrımının “non bis in idem” ilkesi açısından değerlendirilmesinde önemli bir içtihat değişikliğine gitmiştir.²⁹

AİHM'in içtihat değiştirdiği söz konusu olayda özetle, yerel makamlarca başvuran hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı iddiasıyla dava açılmış ve başvuran hapis cezasına çarptırılmıştır. Ayrıca başvuranın vergi idaresine para cezası ödemesine hükmedilmiştir. Başvuran da 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinde yer alan ilkenin ihlal edildiği iddiasıyla konuyu AİHM önüne taşımıştır.³⁰

Bu olayda Mahkeme değerlendirmelerine ilk olarak, para cezasının cezai nitelikte olup olmadığını araştırmakla başlamış ve bizim de daha önce üzerinde durduğumuz Engel kriterlerini olaya uygulamıştır. Bu çerçevede yasal sınıflandırma, suçun doğası ve kişinin maruz kaldığı cezanın şiddet derecesini dikkate alan AİHM para cezasının cezai nitelikte olduğunu saptamıştır.³¹

²⁸ Bkz. Ponsetti v. Fransa Davası (Başvuru No. 36855/97), Chesnel v. Fransa Davası (Başvuru No. 41731/98), Rosenquist v. İsveç Davası (Başvuru No. 60619/00), Manasson v. İsveç Davası (Başvuru No. 41265/98), J.B. v. İsviçre Davası (Başvuru No. 31827/96).

²⁹ Bkz. Glantz v. Finlandiya Davası (20 Mayıs 2014; 20 Ağustos 2014 final).

³⁰ Glantz v. Finlandiya, parag. 42.

³¹ Glantz v. Finlandiya, parag. 48-51.

Ardından Mahkeme, başvurucuya yüklenen suçların aynı olup olmadığı hususunu irdelemiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda her iki sürecin de kaynağının aynı olay olduğu ve bu olayın da aynı başvuranın gelirini bildirmemesi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İlâveten her iki süreç de, aynı zaman dilimine ilişkindir ve yaklaşık olarak da aynı tutarda vergi kaçaklığıyla ilgilidir.³² Dolayısıyla AİHM, olayda başvurucuya yüklenen suçların “aynı” olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Son olarak Mahkeme, olayda çifte yargılama olup olmadığı konusunu araştırarak incelemelerini sonuçlandırmıştır. Başvuranın iki kez cezalandırıldığını tespit eden AİHM, 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesinin ihlaline karar vermiştir.³³ Getirilen bu yeni yorum ile artık hapis cezası ile para cezasının kurucu unsur farklılığı gerekçesiyle farklı cezalar olduğunu söylemek mümkün değildir.³⁴

AİHM daha sonra söz konusu bu içtihadını A ve B v. Norveç kararı³⁵ ile biraz daha geliştirmiştir. Bu olayda başvuranlar hakkında vergi kaçaklığı sebebiyle hem ceza yargılaması neticesinde cezai yaptırım uygulanmış hem de idari vergi cezası kesilmiştir.

AİHM bu davada, devletlerin farklı makamlar eliyle farklı amaçlara yönelik birden çok ve paralel yaptırımı bir bütünlük arz etmek kaydıyla uygulama yetkisine sahip olduğunu vurgulayarak değerlendirmelerine başlamıştır. Mahkemeye göre devletlerin, vergiyle ilgili olarak idari para cezası uygulama yetkisi bulunmaktadır ve 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesi bu yetkiyi sınırlandırmamaktadır. Bu madde ile amaçlanan, aynı fiilin birden çok suç olarak tanımlanması ve bu yüzden mükellef hakkında mükerrer yargılamalar yapılmasının önlenmesidir.³⁶

A ve B v. Norveç davasında AİHM, gerçekleştirilen yargılamalar arasında “içerik ve süre yönünden yakın ilişki” varsa, mükellef hakkında uygulanan yaptırımların non bis in idem ilkesini ihlal etmeyeceğini belirtmiştir. İşte Mahkemenin bu değerlendirmesi bizce mevcut içtihadını geliştirmektedir. Mahkeme

³² Glantz v. Finlandiya, parag. 53.

³³ Glantz v. Finlandiya, parag. 62-64.

³⁴ AİHM, Glantz kararının ardından önüne gelen benzer vergi olaylarında da mükellefin hem hapis hem de para cezasıyla cezalandırılmasını Sözleşmeye aykırı bulmuştur. Bu kararlar için bkz. Nykanen v. Finlandiya (20 Mayıs 2014), Hakka v. Finlandiya (20 Mayıs 2014), Lucky Dev v. İsveç (27 Kasım 2014), Rinas v. Finlandiya (27 Ocak 2015), Österlund v. Finlandiya (10 Şubat 2015), Kiiveri v. Finlandiya (10 Şubat 2015) Bu sebeple AİHM’in, Zolotukhin ve Glantz davalarının ardından vergi davalarında yeni bir içtihat oluşturduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

³⁵ 15 Kasım 2016.

³⁶ A ve B v. Norveç, parag. 123.

bu durumda yaptırımlar arasında bir “entegrasyon” (bağlantı) olacağını, bu bağlantının da uygulanan yaptırımları “ölçülü” hale getirebileceğini ifade etmiştir.³⁷

Getirilen yeni yorum ile vergi ve ceza mahkemeleri yargulamaları arasında bir etkileşim varsa yani aynı fiil için öngörülen cezalar arasında yeterli bağlantı kuruluyorsa ihlal ortaya çıkmamaktadır.³⁸ Görüldüğü üzere AİHM’in bu davada Glantz davasında verdiği karardan farklı karar vermesinin sebebi, yerel ülke uygulamasının birbirinden farklı olmasıdır. A ve B v. Norveç davasında başvuranlar hakkında hapis cezasına hükmedilirken, daha önceden onlara kesilen vergi para cezası dikkate alınmıştır. Bu etkileşim dolayısıyla da başvuranlar orantısız bir yaptırıma maruz bırakılmamış, yaptırım orantılı bir biçimde uygulanmıştır. Oysaki Glantz davasında, yaptırımlar arasında bir etkileşim, bir bağlantı, bulunmamaktadır. Bu nedenle de AİHM, non bis in idem ilkesinin ihlaline karar vermiştir.

Her ne kadar bazı yazarlarca A ve B v. Norveç kararı ile AİHM’in içtihadını değiştirdiği, eski uygulamasına döndüğü ve artık mükellef hakkında hem idari para cezasına hem de hapis cezasına hükmedilmesini non bis in idem ilkesine aykırı görmediği ileri sürülmüşse de³⁹, bizce bu değerlendirme yerinde değildir. AİHM, A ve B v. Norveç kararı ile mevcut içtihadını biraz daha geliştirmiş ve aynı fiil için öngörülen cezalar arasında yerel uygulamada yeterli bağlantı kuruluyorsa, ölçülü bir yaptırım ortaya çıkacağından bahisle, non bis in idem ilkesine aykırılık oluşmayacağına karar vermiştir.

Kanaatimizce A ve B v. Norveç kararı ile eskiden var olan bir ikileme son verilmiştir. Artık ya hapis cezası ya para cezası ikilemi ortadan kalkmıştır. Mükellef hakkında, her iki yaptırımı uygulayan merciiler arasında yeterli bağlantı kurulduğu takdirde, hem hapis cezası hem de para cezası uygulanabilecektir. Yaptırımlar arasında bağlantı kurulması, ikinci yaptırımı uygulayan mercie, ilk yaptırımı değerlendirme ve ikinci yaptırımı ilk yaptırımın ağırlığını göz önünde bulundurarak uygulama imkânı vermektedir. Bu durumda da mükellef hakkında uygulanan yaptırım ölçülü olarak kabul edilebilecektir.

Tüm bu nedenlerle, incelenen bireysel başvuruda Anayasa Mahkemesi tarafından varılan sonuç yerinde olmayıp AİHS normları ve AİHM içtihadı ile çelişmektedir. Bizce söz konusu bireysel başvuru incelenirken AİHM tarafından

³⁷ A ve B v. Norveç, parag. 130.

³⁸ Barış Bahçeci, “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında ‘Ne bis in idem’”, AÜHFD, 67 (2), 2018, ss. 253-278, s. 271-275.

³⁹ Bkz. Hasan Poyraz, “Vergi Hukukumuzun ‘Non Bis In Idem’ Kuralı Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve AYM’nin Buna İlişkin Kararı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2019, S. 189, ss. 80-84, s. 83-84.

takip edilen sırasıyla, Anayasa Mahkemesince sorulması gereken sorular ve verilmesi gereken cevaplar şu şekilde olmalıydı:

- Uygulanan yaptırımlar cezai nitelikte mi? Bu soruya Engel kriterleri kapsamında olumlu yanıt verilmelidir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi, idari para cezalarının (vergi ziyayı ve usulsüzlük) amacının vergi kaybının tazmini olduğunu belirtmişse de bu yaklaşım doğru değildir. Bilindiği üzere devletin vergi kaybı zaten faiz müessesesi ile tazmin edilmektedir. Bu bağlamda idari para cezalarının amacı da tıpkı hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi kanunlara aykırı davranışları caydırmak ve kamu düzenini korumaktır. Dolayısıyla, yürütülen idari süreç ile adli sürecin farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olduğunu belirtmek suretiyle ihlal olmadığına karar veren Anayasa Mahkemesinin temel dayanağı yerinde değildir.
- Başvuranın cezalandırıldığı suçlar aynı mı? Daha önce de üzerinde durulduğu gibi, her iki sürecin kaynağının aynı olay olması, her iki sürecin aynı zaman dilimine ilişkin olması ve her iki fiilin de yaklaşık olarak aynı kayba sebebiyet vermesi, suçların aynı olduğunu göstermektedir. Anayasa Mahkemesi, başvurucaunun cezai süreçlere neden olan hareketlerinin, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturduğunu söylemiş ve hukuki anlamda da bunların aynı fiil olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Yapılan bu yorum bizce de yerindedir. Gerçekten de somut olayda her iki takibat da aynı kişi hakkında ve aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak yürütülmüştür. Vergi idaresince yürütülen idari takibatta bu fiil dolayısıyla elde edildiği takdir edilen gelir üzerinden vergi cezaları uygulanmış, yine vergi düzenini bozan fiil yüzünden başvuran hakkında ayrıca ceza yargılaması yürütülmüştür.
- Olayda kesin hüküm var mı? Somut olayda başvuranla ilgili, hem başvuranın vergi mahkemesinde açtığı dava hem de başvuran hakkında ceza mahkemesinde yürütülen yargılama neticesinde kesin hüküm ortaya çıkmıştır.
- Olayda çifte yargılama/cezalandırma var mı? Daha önce de belirtildiği gibi 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesi, sonraki yargılama başladığında, şayet önceki yargılama sona ermiş, karar kesinleşmişse birbirini izleyen yargılamaları yasaklamaktadır. Yani söz konusu madde uyarınca aynı anda birden fazla sayıda yargılama yapılması olanaklıdır. Ancak söz konusu yargılamalardan bir tanesinde şayet kesin hüküm kurulursa, Sözleşme uyarınca ikinci yargılama sona erdirilmelidir. Mevcut olayda, iki ayrı yargılama söz konusudur. Görülmektedir ki ilk yargılama 3/11/2015 kesinleşmiştir. 24/10/2017 tarihinde ceza yargılaması sona ermiş, 19/2/2018 tarihinde de hüküm kesinleşmiştir. Dolayısıyla başvuran, iki kez cezalandırılmıştır.

Bu doğrultuda kanaatimizce Anayasa Mahkemesinin, AİHS normları, AİHM içtihatları ve Anayasa hükümleri kapsamında ihlal kararı vermesi gerekmektedir. Söz konusu olay AİHM önüne taşınırsa, büyük bir olasılıkla non bis in idem ilkesine aykırılık kararı verilecektir.

Son olarak, Türk vergi mevzuatına ilişkin olarak, mükellef hakları açısından olumlu etki doğuracağı düşünülen birkaç değişiklik önerisinde bulunmak istemekteyiz. Bilindiği üzere sistemimizde, mükellef hakkında yaptırım kararı veren idari makamlar ile ceza yaptırımını uygulayan makamlar arasında etkileşim bulunmamaktadır. Bu nedenle aynı fiil nedeniyle ikinci yaptırım uygulayan mercii, uygulanan ilk yaptırımın ağırlığını değerlendirmeden karar vermektedir. Dolayısıyla bazı yazarlarca A ve B v. Norveç kararına işaret edilerek, vergi ceza sistemimizde yer alan uygulamalarımızın AİHS normlarına ve AİHM içtihadına aykırı olmadığı ve herhangi bir değişikliğe ihtiyaç bulunmadığının savunulması doğru değildir.⁴⁰ Bu kapsamda vergi ceza sistemimizde bazı değişiklikler yapılması gerekmektedir.

İlk olarak belirtmeliyiz ki, Türk vergi mevzuatında daha önce üzerinde durulan ve VUK m. 359/sonda yer alan düzenleme, “aynı suç” kavramına ilişkin olarak oluşturulan içtihat ile uyumlu değildir ve değiştirilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı fiilini işleyen mükellefin yalnızca vergi suçundan ötürü cezalandırılması, şayet mükellef hakkında vergi suçundan ötürü cezalandırma yapılamıyorsa, ancak bu takdirde vergi kabahati yaptırımıyla karşılaşması bizce orantılı olacaktır.

VUK’da yer alan ve kanaatimizce 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesi ile uyumlu olmayan bir başka madde de “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlıklı 367. maddedir. VUK m. 367’ye göre, mükellef hakkında vergi kaçakçılığı dolayısıyla cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Ayrıca ceza mahkemesi kararları idari vergi cezalarını uygulayanların kararlarına etkili olmadığı gibi, söz konusu idari vergi cezalarını uygulayanların kararları da ceza hakimini bağlamamaktadır. Görüldüğü üzere mükellef hakkında yürütülen paralel süreçler kapsamında verilen ve kesin hükümlerle sonuçlanan bir karar diğer bir kararı etkilememektedir. Dolayısıyla mükellefler ölçsüz ve ağır yaptırımlar ile karşı karşıya kalabilmektedir. Oysaki daha önce de üzerinde durulduğu gibi AİHM içtihadı uyarınca, ikinci yargılama süreci başladığında önceki yargılama süreci sona ermiş, karar kesinleşmişse, ikinci yargılama sürecinin sona erdirilmesi gerek-

⁴⁰ Bkz. Hasan Poyraz, “Vergi Hukukumuzun ‘Non Bis In Idem’ Kuralı Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve AYM’nin Buna İlişkin Kararı, s. 84.

mektedir. İşte bu yüzden de VUK m. 367’de değişikliğe gidilmelidir. Biz bu konuda “bekletici mesele” müessesesinin uygulamaya sokulmasının doğru olacağını düşünmekteyiz. Bu kapsamda da ceza yargılamasının vergi yargılamasının sonucunu beklemesinden, vergi yargılamasının ceza yargılamasının sonucunu beklemesinin daha yerinde olacağı kanaatinde olduğumuzu ifade etmeliyiz. Çünkü mükellefin ceza yargılamasının sonucunda hapis cezasına çarptırılması durumunda, vergi yargılaması neticesinde hükmedilebilecek para cezasına ilişkin yaptırımın bir önemi kalmayacaktır. Bekletici mesele müessesesinin getirilmesi usul ekonomisine de uygun olacaktır.⁴¹

Bekletici mesele müessesesinin getirilmesinin uygun görülmemesi halinde, en azından, yaptırımı uygulayacak merciiler arasında etkileşim kurulması ve bu etkileşim sayesinde mükellef hakkında ölçülü bir yaptırım uygulanması da AİHM içtihadına getirilen yeni yorum kapsamında bizce yeterli olacaktır.

SONUÇ

Türkiye, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Ek 7 Nolu Protokol’ü, onaylanmış ve ülkemiz açısından bu Protokol yürürlüğe girmiştir. İlaveten aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı iç hukukumuzda da Anayasa, CMK, TCK ve Kabahatler Kanunu kapsamında koruma altında bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi mükellefleri bu hakkın korunması altında bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, çalışma içerisinde detaylarına değinildiği üzere özetle, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olduğu gerekçesiyle, mükellef hakkında hem idari süreç sonunda vergi cezası (para cezası) hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet (hapis cezası) verilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmadığına karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından varılan sonuç, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi normları ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı ile çeliştiği için tarafımızca bu kararın değerlendirilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Anayasa Mahkemesi mükellef hakkında yürütülen idari süreç ile adli sürecin farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olduğunu belirtmiştir ve bunu kararına temel dayanak olarak ileri sürmüştür. Mükellef hakları açısından Anayasa Mahkemesi tarafından varılan sonuç yerinde değildir.

İdari para cezaları ile hürriyeti bağlayıcı cezalar arasında amaç itibarıyla farklılık bulunmamaktadır. Her iki yaptırımın da amacı kanunlara aykırı davra-

⁴¹ Detaylı bilgi için bkz. Begüm Dilemre Öden, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?”, s. 108-114.

nışları caydırmak ve kamu düzenini korumaktır. Bu sebeple, Anayasa Mahkemesi kararının temel dayanağı hukuki değildir. Başvuran, paralel bir biçimde hakkında yürütülen yargılamalar neticesinde aynı fiili nedeniyle iki kez cezalandırılmıştır. Bu sebeple kanaatimizce Anayasa Mahkemesi önüne gelen bu bireysel başvuruda, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında aynı fiil nedeniyle çifte yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline karar vermeliydi.

Son olarak, mükellef hakları kapsamında AIHS normları ve AIHM içtihadı ile uyumun sağlanabilmesi için, ayrıntısına çalışma içerisinde değinildiği üzere, VUK m. 359/son ve m. 367'de değişikliğe gidilmesi gerekmektedir. Esasında VUK'daki bu düzenlemelerin içtimaya ilişkin olan TCK m. 44 ve Kabahatler Kanunu m. 15 ile de uyumsuz olduğunu ve bu sebeple de yeniden ele alınması gerektiğini rahatlıkla söyleyebiliriz.

Vergi kaçakçılığı fiili nedeniyle “bekletici mesele” kurumunun getirilmesi ve vergi yargılamasının ceza yargılamasının sonucunu beklemesi, mükellefin yalnızca vergi suçundan ötürü cezalandırılması, şayet mükellef hakkında vergi suçundan ötürü cezalandırma yapılamıyorsa, ancak bu takdirde mükellefin vergi kabahati yaptırımıyla karşılaşması, bu da yapılamıyorsa en azından yaptırımı uygulayan merciler arası etkileşimin sağlanarak ölçülü yaptırım uygulanabilmesine imkân tanınması bizce yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- Afanassiev Andrei, “Human Rights and Taxation in Europe: What is New?”, Eastern Europe Human Rights Law Journal, Vol. 1, No. 1, July 2005, ss. 83-98.
- Bahçeci Barış, “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında ‘Ne bis in idem’ ”, AÜHFD, 67 (2), 2018, ss. 253-278.
- Carrara Manuale di procedura penale del WEISKE, Frenze, 1874; Aktaran: ÖZEN, Mustafa, “Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIV, S. 1, 2010, ss. 389-417.
- Demirel Hakkı, “Yabancı Ceza İlamlarının Değeri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IX, S. 1-4, 1952, ss. 300-316.
- Dilemre Öden Begüm, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 136, 2015/4, ss. 108-114.
- Grabenwarter Christoph, “Yargılama Güvenceleri-Adil Yargılama Hakkı (İHAS Md. 6)”, (Çev: Osman CAN), Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter’e Armağan, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.
- Özen Mustafa, “Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIV, S. 1, 2010, ss. 389-417.
- Poyraz Hasan, “Vergi Hukukumuzun ‘Non Bis In Idem’ Kuralı Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve AYM’nin Buna İlişkin Kararı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2019, S. 189, ss. 80-84.
- Skoghoy Jens Edvin, “The Prohibition Against Repeated Criminal Proceedings According to the ECHR Protocol 7 Article 4”, Scandinavian Studies in Law, Vol. 51, 2007, ss. 471-487.
- Van Bockel Bas, The Ne Bis In Idem Principle in EU Law, Kluwer Law International, Great Britain, 2010.