

İHAM'IN VERGİ CEZALARINDA NE BIS IN IDEM İÇTİHADI İLE TÜRK HUKUKUNUN UYUM SORUNU

THE ISSUES RELATED TO COMPLIANCE OF TURKISH LAW TO ECTHR'S JURISPRUDENCE ON APPLICATION OF NE BIS IN IDEM PRINCIPLE ON TAX PENALTIES

Barış BAHÇECİ*

Özet: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kaynağını İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ek 7. Protokolün 4. maddesinde bulunan ne bis in idem ilkesini Zolotukhin/Rusya kararıyla yeniden yorumlamıştır. Bu yeni yorumun vergi cezaları özelindeki yansımaları son olarak A ve B/Norveç kararıyla şekillenmiştir. İHAM'ın getirdiği yeni yorum, ayniyet (idem) ve mükerrerlik (bis) kavramları çerçevesinde olduğundan, bu çalışmada Türk hukukundaki vergi suç ve kabahatlerine ilişkin hükümler aynı kavramlar üzerinden irdelenmiştir. Bu kapsamda ilk olarak kaçakçılık suçu, vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinin konu aldığı filler arasında bir örtüşme olup olmadığı, bu fiillere bağlanan cezalara ilişkin içtima kuralları ortaya konularak ayniyet (idem) unsuru açısından uyum sorunu değerlendirilmiştir. Mükerrerlik (bis) başlığı altında ise vergi cezaları arasında İHAM içtihadı gereği bir bütünsellik bulunup bulunmadığı ve özellikle aynı fiil kaynaklı farklı yargılamalar arasındaki etkileşim sorunu ve muhtemel çözüm yollarına dikkat çekilmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde ne bis in idem kuralı açısından Türk hukukunda sorun oluşturan başlıklar ve ilgili Vergi Usul Kanunu hükümleri belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçları, Vergi Kabahatleri, İçtima, Ne Bis In Idem, İHAM İçtihadı

Abstract: In Zolotukhin v. Russia decision, European Court of Human Rights reinterpreted the ne bis in idem principle set forth under the Protocol 7 Article 4. The Court adapted this new approach on tax penalties in its A and B v. Norway decision. In this study, tax crimes and offenses under Turkish law are examined by using the elements of bis and idem, since the Court based its new approach on these concepts. In this context, firstly the conformity with the element of idem has been assessed by examining whether there is an overlap between the acts which cause tax fraud, tax evasion, irregularity and special irregularity offenses and by taking into account the rules of consolidation which apply to the sanctions imposed for

* Doç. Dr., İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, barisbahceci@gmail.com, ORCID: 0000-0001-9991-0378

committing these crimes. While analyzing the element of bis, the issues with respect to the existence of an integral system for tax penalties as required by the Court's jurisprudence and especially, to the lack of connection between different judicial and administrative proceedings arising from same facts have been addressed together with possible ways to overcome these problems. In conclusion, the problematic topics and related provisions of Turkish Tax Procedural Code have been identified.

Keywords: Tax Crimes, Tax Offenses, Consolidation, Ne Bis In Idem, Jurisprudence of European Court of Human Rights

Giriş

Bu çalışmanın amacı Türk hukukundaki vergisel yaptırımların İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM/Mahkeme) içtihadı ışığında 'ne bis in idem' kuralıyla uyumunu incelemektir. Kaynağını İHAM'ın İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek 7. Protokolün 4. maddesinde (P 7 md 4) bulan kural, Mahkemenin 2009 tarihli Zolotukhin/Rusya ve 2014 tarihli Glantz/Finlandiya kararlarında yeniden yorumlayarak uygulanmıştır. Ne var ki bu yeni yorumun sonuçları, 7. Protokole taraf olan Avrupa Konseyi üyesi bazı devletlerin iç hukukları açısından bir uyum sorunu doğurmuştur. Bu durum karşısında harekete geçen bazı devletlerin, iç hukuklarında yaptıkları değişikliklerle, P 7 md 4'ün yeni yorumuna aykırı sonuçları gidermeye çalıştıkları görülmektedir.¹

Türkiye ise, P 7 md 4'ün yeni yorumu ile iç hukuku arasında bir uyumsuzluğun varlığının bilinmesine karşın, iç hukukunda herhangi bir değişiklik yapmadan 7. Protokolü onaylayarak yürürlüğe sokmuş-

¹ Nitekim bu devletlerden vergi suç ve kabahatlerinde, hem idari hem de cezai dava sürecinin işletildiği İsveç'te 2013 yılında bir hükümet komitesi toplanarak yeni yasal düzenlemelerin ne şekilde yapılması gerektiğini rapor haline getirmiş, Belçika 2012 yılında çıkarılan kanunla idari ve adli süreçleri ihtilafın özelliklerine göre tek süreç içinde eritmiş, hatta ne bis in idem anayasa yargısı denetiminde bir iptal sebebi olarak da kullanılmıştır (Jacques Malherbe/ Bart Peeters/ Geoffroy Galéa, "Surcharges and Penalties in Tax Law Belgium", EATLP Congress, Milan 2015, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Belgium.pdf>, s 27). Finlandiya da 2013 yılında aynı yönde hareket ederek idari ve adli süreçlerin aynı anda işletilmesini engelleyici bir kanuni değişiklik yapmıştır (Raimo Immonen/ Juha Lindgren, "Surcharges and Penalties in Tax Law, -Finland", EATLP Congress, Milan 2015, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Finland.pdf>, s 9)

tur.² Hatta bu onay işlemi İHAM'ın Glantz kararından -yani bu uyum sorununun en bariz biçimde ortaya çıkmasından- sonra yapılmıştır. Öte yandan İHAM'ın Glantz kararındaki yorumunu, A ve B/Norveç kararında kısmen değiştirmesi, konunun Avrupa insan hakları hukuku açısından da henüz yeterli berraklığı taşımadığını göstermektedir. İşte bu kaotik ortamda, ne bis in idem kavramı açısından, İHAM içtihadı ile Türk hukuku arasındaki uyum sorunu irdelenecektir.

İlk bakışta 'ne bis in idem' kavramı açısından yapılacak değerlendirmenin neden sadece suçlarla sınırlı olmadığı, kabahatleri de içine aldığı merak edilebilir. Nitekim Latince 'ne bis in idem' kavramı Türkçede genellikle "aynı suçtan iki kere yargılama olmaz" şeklinde algılanmaktadır. Ne var ki, ne bis in idem kavramı anatomik olarak incelendiğinde, içerdiği 'idem' ve 'bis' unsurlarının sabit ve anlamaya yeter nitelikte bulunmadığı, tam tersine tarihsel gelişimi içinde yorum yoluyla genişletildiği görülmektedir.³ Nitekim P 7 md 4, "iki kez yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı" başlığını taşımasına ve madde içeriğinde de ne bis in idem kavramına yer verilmemesine rağmen, İHAM, içtihadını idem ve bis kavramlarını kullanarak geliştirmiştir. 7. Protokolü imzalayan devletlerin uygulamaya ilişkin olarak, idari yaptırımların adli cezalar gibi değerlendirilmesini önleme amacını güden bazı çekince ve kayıtlar koymasının altında da bu kaygı yatar.

Gerçekten İHAM da bu kaygıyı haklı çıkarır biçimde, 7. Protokol 1984 yılında imzaya açılmadan önce,⁴ 1976 yılında verdiği Engel/Hol-

² Türkiye 7. Protokolü herhangi bir çekince ve beyan koymaksızın 1985'te imzalamış, 10.03.2016 tarih ve 6684 sayılı "11 Nolu Protokol ile Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Ek 7 Nolu Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunmasına Dair Kanun"un (RG 25.03.2016-29664) kabulünden sonra, 28.03.2016 tarih ve 2016/8717 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onay işlemi tamamlanmış (RG 08.04.2016-29678) 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe sokulmuştur.

³ Gerçekten Latince 'ne' (ya da bazen 'non bis idem' kullanımında karşılaştığımız 'non') olumsuzluk anlamı taşımakta, 'bis' 'tekrar', 'idem' ise 'aynı' anlamlarına gelmektedir (www.online-latin-dictionary.com/). Bu nedenle kavrama geçmişte verilen anlamlar da günümüzde bu kavramın suç ve kabahatler arasında da geçerli olacak şekilde uygulanması da kavramı yorumlayanın iradesine bağlı olarak değişmektedir.

⁴ 7. Protokolün imza ve onay sürecine ilişkin detaylı liste için: https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/117/signatures?p_auth=FhZpgDNC

landa kararıyla,⁵ cezayı özerk bir kavram olarak devletlerin iç hukukundan bağımsız olarak tanımlamanın yolunu açmıştır. Mahkeme daha sonra 1984'te verdiği Öztürk/Almanya kararında,⁶ 'ceza nedir?' sorusunu, 'tazmine değil cezalandırma veya caydırıcılığa yönelik yaptırımlardır' şeklinde cevaplayarak, bir yaptırımın iç hukukta suç ya da kabahat olarak tanımlanmasından bağımsız, objektif bir bakış açısı geliştirmiştir. Bu bakış açısı 1994'te verilen Bendenoun/Fransa kararında vergi cezaları özelinde de uygulanır hale gelmiş,⁷ böylece vergi suç ve kabahatleri arasındaki ayırım da Avrupa insan hakları hukuku açısından silikleşmiştir.

Hiç şüphesiz kabahat-suç ayırımının nesnelliği tartışması İHAM içtihadı ile sınırlı değildir. Öğretide öteden beri bir fiilin suç veya kabahat olarak sınıflandırılması dayanağı tartışma konusu olmuş ve 'suç ve kabahat arasındaki fark nedir?' sorusunun cevabı, 'yöneldikleri amaçlar',⁸ 'korunan toplumsal değerler' gibi öznel ölçütlere bağlı olarak verilmeye çalışılmıştır.⁹ Ne var ki suç ve kabahat formları arasında niteliksel açıdan ayırım yapılmasını sağlayacak nesnel bir ölçüt yoktur. Ayırım, suça veya kabahate bağlanan yaptırım kararının hangi makam tarafından ve nasıl bir usul izlenerek verildiğine dayanmakta, suça bağlanan cezalar ceza mahkemesi tarafından verilmekte iken, kabahate bağlanan yaptırımlar idari bir işlem şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yaptırım çeşitleri ve yaptırım kararının verilmesi usulü, kanun koyucu tarafından belirlenmekte, bu belirlemede nesnel ve genel geçer ölçütlerden çok, kanun koyucuya hâkim siyasal¹⁰ ve sosyal bakış açısı etkili olmaktadır. Dolayısıyla bir fiil kanundaki tanımlanmasına bağlı olarak suç veya kabahat olarak nitelendirilir.

Suç ve kabahat arasındaki bu şekli ayrıma karşın, İHAM içtihadında da kabul edildiği üzere değişmeyen ortak bir özellikleri bulun-

⁵ Engel/ Hollanda, 08.06.1976, paragraf 82

⁶ Öztürk/Almanya, 21.02.1984, paragraf 53

⁷ Bendenoun/Fransa, 24.02.1994, paragraf 47

⁸ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yay, Bursa, 2017, s 29

⁹ Bu konudaki görüş farklılıklarının özeti ve değerlendirmesi için: Mahmut Kaşıkçı, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler İstanbul 2007, s 107-118. Kayıhan İçel, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yay, İstanbul, 2017, s 227

¹⁰ İçel, s 228. Bu nedenle suç tanımı yapılırken, kanun koyucunun suç olarak tanımladığı fiil suçtur şeklindeki tespit (Tahir Taner, Ceza Hukuku Umumi Kısım, 3. Baskı, İÜ Yay, İstanbul, 1953, s 80) daha gerçekçidir.

maktadır: Yaptırımların tazmine değil, cezalandırmaya ya da caydırılmaya yönelik olmaları. Dolayısıyla bir hukuk düzeninde aynı fiilin bazen hem suç hem de kabahat olarak tanınması idari yaptırımların da ne bis in idem kuralının koruma kapsamına alınması ihtiyacını doğurmaktadır.

Ne var ki P 7 md 4 metninde kabahatler ya da idari yaptırımlardan bahsedilmemesi karşısında, Mahkemenin “ne bis in idem” denetimi, ayniyet (idem) ve mükerrerlik (bis) kavramlarının yorumu üzerinden şekillenmiş, denetim izleği de dava konusu olayda öncelikle ayniyet ardından mükerrerliğin oluşup oluşmadığı şeklinde sıralanmıştır. Bu çalışmada da aynı sıra izlenerek İHAM içtihadı ışığında Türk hukukundaki kabahat ve suçlar arasında öncelikle yaptırıma bağlanan fiiller açısından (1) ayniyet (idem) sorunu ele alınacaktır. Daha sonra ise öngörülen yaptırımların bütünselliği ve izlenecek muhakeme süreçleri açısından (2) mükerrerlik (bis) oluşup oluşmadığı irdelenecektir.

1. Ayniyet (idem) Sorunu

Ayniyet sorunu, soyuttan somuta uzanan üç alt başlıklı bir incelemeyi gerektirir. Bu izlek, önce (1) konunun ceza hukuku teorisini de içeren kavramsal temeli, ardından (2) İHAM’ın bu kavramsal temeli ne şekilde tanımlayıp uyguladığı ve son olarak (3) Türk hukukundaki mevcut durumun ilk iki başlıkta belirlenen içerikle uyumu şeklinde sıralanacaktır.

1.1. Teorik Altyapı

Ayniyet (idem) kavramına ilişkin en önemli tartışma, ‘aynı’ olmakla neyin kastedildiğidir. Bu nedenle öncelikli çaba, “aynı (idem) x hakkında, mükerrer (bis) y yapılamaz” kuralındaki “x” öznesinin belirlenmesi faaliyetidir. Dolayısıyla mükerrerliğin belirlenmesine göre daha önceliklidir ve muhakeme konusu olayda ayniyetin tespit edilememesi halinde mükerrerlik denetimine de gerek kalmayacaktır.

Kavramsal bir tartışmada, mükerrerlik yasağının öznesi ya saf haliyle bir fiil, ya da bu fiili bir ya da birden çok yaptırıma bağlayan iç hukuk kuralları olabilir. Aynı olandan kastedilen fiil ise, bu fiil için sadece bir suçun/kabahatin konusunu oluşturacak, aynı fiile bağlanan

diğer suç/kabahat tipi bir ayniyet doğuracaktır. Oysa 'aynı' olandan kastedilen fiil değil de suç ise, failin sadece aynı suç nedeniyle yeniden yargılanıp yargılanmadığına bakılacak, fiilin ilgili hukuk düzeninde birden çok suç/kabahat oluşturmasında ayniyet açısından bir sorun oluşturmayacaktır.

Gerçekten, örneğin bir kamu görevlisine yönelik bir ifade, tek bir fiil oluşturmakla beraber ilgili hukuk düzeninde birden çok suç tipi altında düzenlenebilir. Örneğin bir kamu görevlisine yönelik bir fiilin aynı anda hem hakaret, hem de kamu düzenini bozma suçlarını oluşturabilecektir. Yasaklanan aynı suçtan yeniden yargılanma ise bu durumda yapılacak iki ayrı yargılamanın aynı suçu konu aldığı söylemeyecek, bir devlet aynı fiil için birden çok suç ihdas edebilecektir. Yok, eğer yasaklanan aynı suçun değil aynı fiilin yeniden yargılamaya konu edilmesi ise, be sefer aksi sonuca ulaşmak gerekecektir. Dolayısıyla aynı olandan kastedilenin kural (örneğin suç normu) olması şüphelinin/sanığın aleyhine, fiil olması ise şüphelinin/sanığın lehinedir.

Ceza hukuku öğretisinde fikri içtima kavramı tartışmasına ilişkin görüş ayrılığını da bu kapsamda hatırlatmak gerekir. Sözü ettiğimiz ayrılığın, fiili bir kavram olarak belirlerken hareket ve sonuç kavramlarına verilen anlamdan doğduğu görülmektedir.¹¹ Harekete üstünlük tanıyan ilk görüş, aynı eylemin birden çok sonuca yol açması halinde dahi tek bir suç işlenmiş sayılacağını savunmaktadır.¹² Bu soyut açıklama, suçların içtimaı kurumunda somut sonuçlar doğurmaktadır. Tek bir hareketle birden çok ceza normunun ihlali halinde, hareket tek olduğundan faile ancak bir ceza verilecektir.

İkinci görüş ise, fiili dış dünyada değişiklik şeklinde gerçekleşen bir bütün olarak tanımlamakta, 'fiil', hareket yanında bu hareketin doğurduğu sonucu da kapsamaktadır. Bu durumda fiil, hukuksal bir kavram olarak, hareket, sonuç ve nedensellik bağı unsurlarını içinde taşımaktadır.¹³ Dolayısıyla tek hareketle doğan birden çok sonuç, bir-

¹¹ Bu tartışma için: Veli Özer Özbek/Koray Doğan/Pınar Bacaksız/İlker Tepe, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yay, Ankara 2017, s 550-553. Neslihan Göktürk, "Türk Hukukunda Suçların İçtimaı", *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, C 2, S 1-2, Y2014, s 33-36

¹² İçel, s 263

¹³ Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Savaş Yay, Ankara 2012, s 344.

den çok fiilin işlendiği anlamına gelebilecek ve böylece aynı hareketle birden çok suç doğabilecektir.

Sonuç unsurunu dikkate alan ikinci görüş açısından bir alt ayırım daha yapılması gerekir. Sonuç kavramı ile 'maddi âlemde doğan olayların' mı, yoksa maddi âlemde farklı bir sonuç doğmasına bakılmaksızın 'aynı fiile bağlanan hukuksal yaptırımların' mı kastedildiği bizi farklı sonuçlara götürecektir. Maddi sonuçlar ile normatif sonuçlar şeklinde tanımlanabilecek bu ayırım öğretideki klasikleşmiş örnek üzerinden somutlaştırabilir: Bir patlayıcı ile bir kişi öldürülür, diğeri yaralanır ve bir başkasının binasına hasar verilirse birden çok suç işlenmiş olur.¹⁴ Ancak burada birden çok suçun işlenmiş sayılması maddi âlemde doğan (öldürme, yaralama, mala zarar verme gibi) gerçek sonuçlardır. Oysa bir kişinin işlediği aynı fiil (örneğin kamu görevlisine hakaret) ile maddi âlemde farklı sonuçlar doğmaksızın salt birden çok ceza normunu ihlal etmesi ihtimalinde doğan normatif sonuçların (hakaret, kamu düzenini bozma) çokluğu kurmaca/sanaldır.¹⁵

Bu durumda ceza hukuku öğretisinde karşımıza çıkan ve fiili hareket olarak değerlendiren görüş şüpheli/sanık lehine bir sonuç doğurmakta iken; fiilin sonuç unsurunu da içine aldığı, dolayısıyla tek hareketle yaratılan birden çok sonucun ayrı fiiller olarak farklı ceza kurallarını ihlal edebileceği görüşü fail aleyhine bir sonuç doğurmaktadır. Oysa her iki bakış açısının dışında üçüncü bir yol olarak, sonuca ağırlık vermekle beraber 'sonuç' unsurunu kanundaki normatif durumla değil, maddi âlemdeki karşılaşılan olay bazında dikkate almak mümkündür. Bir başka deyişle fiilin sonuçları dikkate alınmalı ancak bu sonuçlar, birden çok yaptırıma bağlanmaktan doğan kurmaca/sanal sonuçlar değil, maddi âlemde gözlenebilen gerçek sonuçlar olmalıdır. Bu konuya aşağıda Türk hukuku açısından yapılacak değerlendirmede fikri içtima açısından doğacak somut sonuçları belirlerken döneceğiz ama bundan önce İHAS sistemindeki uygulamaya bakmak gerekecek.

İçel, s 262

¹⁴ Toroslu, s 345. İçel, s 573

¹⁵ Bu nedenle suçların sayısını belirlemede, hareketin sayısının değil kanuni tiplerin sayısının dikkate alınması gerektiği yönündeki görüş de (İçel, s 573) hatalıdır ve aşağıda irdedeceğimiz İHAM içtihadı bu görüşün esas alınmasını gerektirmemektedir.

1.2. İHAM'ın Gördüğü

Konuyla ilgili teorik tartışma ve fikir ayrılığı, uluslararası insan hakları belgelerine de yansımıştır. “Aynı (idem) olan nedir?” sorusunun cevabını ararken farklı metinlerde karşımıza çıkan cevaplar, suç (offence), neden (cause), hareket (act) ya da eylem (conduct) şeklinde sıralanmaktadır.¹⁶ Bu terim karmaşasının yanında, metnin uygulama sırasında lafzından farklı bir biçimde yorumlandığı da bir gerçektir. Hatta bu durumun en bariz örneği de bu çalışmaya konu olan P 7 md 4 fıkra 1 düzenlemesidir.

Düzenlemeye göre, “Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde **yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez.**” Koyularak gösterildiği üzere mükerrerlik yasağına konu edilen fiil değil suçken, İHAM “suç” kavramını iç hukuktaki anlamıyla sınırlı olarak yorumlamamış, dahası ayniyet (idem) başlığı altında farklı tarihlerdeki çelişkili kararları Zolotukhin/Rusya kararında örnekleriyle göstermiş ve ayniyet (idem) kavramını belirli bir tanıma oturtmaya çalışmıştır.

Bu çaba çerçevesinde Mahkeme, daha önceki bazı kararlarda ayniyet kavramı yorumlanırken kullanılan ‘esaslı unsurlar’ ölçütünden vazgeçmiştir. Çünkü bu ölçüt, adeta bir maymuncuk işlevi görmekteydi. Kimi zaman suçun manevi unsurları “esaslı unsur” kabul edilerek aynı fiili cezalandıran iki normdan birinin kastı gerektirmesi diğerinin taksirle de işlenebilmesi halinde, ikisi arasında bir ayniyet bulunmadığı sonucuna varılıyordu.¹⁷ Kimi zaman ise aynı fiili yaptırıma bağlayan farklı normların farklı hukuksal yararları koruduğu gerekçesiyle

¹⁶ Nitekim P 7 md 4, Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi md 14, Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı md 50’de suç (offence), İnsan Hakları Amerikan Sözleşmesi neden (cause), Schengen Anlaşması hareket (act), Uluslararası Ceza Mahkemesi Statüsü md 20 fiil (conduct) terimlerini içermektedir: Norel Neagu, “Interpretation of European Courts: Towards Uniform Interpretation”, *Leiden Journal of International Law*, Y 2012, N 25, s 956

¹⁷ Gerçekten, Ponsetti ve Chesnel /Fransa kararında başvuruca aynı fiili nedeniyle verilen iki ayrı cezayı değerlendirilmiş, davaya konu süresinde beyanname vermeme ile kasten işlenebilen beyannameyle vergi kaçırma suçları arasında bir ayniyet (idem) olmadığı sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla esaslı unsur ölçütü bu davada suçun manevi unsuru olan kasıt-taksir ayırımına dayandırılmıştır. Ponsetti ve Chesnel /Fransa, 3. Daire, 14.09.1999 (kabul edilemezlik kararı)

aralarında ayniyet bulunmadığı tespitine dayanak oluşturuyordu.¹⁸ Esaslı unsurlar ölçütünün bu kadar belirsiz ve geniş bir içerikle kullanılması, fiilin değil suçun (devletin iç hukukunun) dikkate alınmasını sağlarken, Mahkeme içtihadının objektif bir temele oturmasına da engel olmaktaydı.

İşte Zolotukhin kararıyla ayniyet (idem) kavramının içeriğinin belirlenmesi için 'esaslı unsurlar' (essential elements) yerine olay temelinde (fact base) bir çözümü benimsemiş, aynı (idem) olandan anlaşılması gerekenin "aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylar" olduğu tespit edilmiştir.¹⁹ Ancak dikkat çekeceği üzere, İHAM'ın bu yeni içtihadı, yukarıdaki teorik ayırmda -fiil mi yoksa iç hukuktaki sınıflama mı olacağı- tartışmasına hiç girmemekte, ceza hukuku teorisine ilişkin açık bir belirlemeyi de içermemektedir. Ne var ki, bakış açısının 'hareket ya da ceza normu değil', 'olay' temeline oturtulmuş olması üstü kapalı bir biçimde maddi âlemde doğan sonuçların dikkate alınacağını göstermektedir.

Daha sonra verilen Glantz/Finlandiya kararına konu olayda ise vergi kaçakçılığı yaptığı tespit edilen başvurucu hakkında hem hapis cezası verilmiş, hem de para cezası niteliğinde bir ek mali yükümlülük (surcharge) uygulanmıştır. Mahkeme Zolotukhin kararına atıf yaparak olayda hem cezai hem de idari yaptırımların başvuranın gerçeğe aykırı (düşük) vergi beyanından doğduğunu belirlemiştir.²⁰ Dolayısıyla bu olayda iki farklı cezaya tabi tutulan fiil aynıdır (idem). Glantz ka-

¹⁸ Rosenquist/İsveç kararında ise suçun unsurları değil, cezanın koruduğu hukuki yarar görüntüsü altında karşımıza çıkmıştır. Karara konu olayda vergi beyanname vermeyerek kaçakçılık suçu işleyen başvurucuya hapis cezası yanında, hem de ziyaa uğrattığı tutarının %40'ı oranında cezai nitelikte ek yükümlülük (surcharge) uygulanmıştır. Mahkeme idari para cezasının amacının hapis cezasından farklı olmak üzere, beyana dayalı vergi sisteminin ayakta tutulması için, vergi ödevlilerinin kapsamlı ve doğru olgusal bilgi ve materyal sunma temel görevleri ile etkin bir uyumluluğun sağlanması için gerekli olduğunu yani koruduğu hukuki yararın farklı olduğu gerekçesiyle ihlal kararı vermemiştir. Rosenquist/İsveç, 4. Daire, 14.09.2004 (kabul edilemezlik kararı)

¹⁹ Zolotukhin/Rusya, Büyük Daire, 10.02.2009, paragraf 84

²⁰ Glantz/Finlandiya, 4. Daire, 20.08.2014, paragraf 52. Keza Lucky Dev/İsveç kararında da, başvurucu hakkındaki vergi kaçakçılığı suçlamasıyla ceza niteliği taşıyan ek yükümlülük yaptırımının, başvurunun gerçek dışı vergi beyanıyla aynı döneme ait aynı miktardaki vergiyi vergilendirme dışı bırakma fiiline karşılık uygulandığı gözetilerek ayniyet (idem) unsurunun var olduğu tespit edilmiştir.

rarının 'idem' açısından ulaştığı bu sonucun, aşağıda eleştirilecek 'bis' açısından ulaştığı sonuçtan farklı olmak üzere tutarlı ve doğru olduğu görülmektedir. Zira başvuru vergi beyannamesinde gelirini doğru beyan etmemesi sonucunda doğan kaçakçılık suçu ile vergi ziyayı kabahati aynı olayla aynı anda doğmuştur.

Glantz kararından sonra verilen Lucky Dev/İsveç kararında ise bu maddi sonuçlar yaklaşımı daha belirgin bir hal almıştır. Karara konu olayda başvuruçunun itham edildiği defter hilesi suçunun unsurlarıyla, vergi kaybına bağlı uygulanan cezai nitelikteki yaptırımın farklı olaylardan kaynaklandığı belirlenerek ayniyet unsurunun oluşmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Mahkeme bu çerçevede vergi kaçakçılığı suçunun defterlerde usulsüzlük yapılmadan da işlenebilecek nitelikte olduğunu, defterlerde doğru kayıt yükümlülüğünün vergisel sonuçlardan bağımsız olduğunu ve dolayısıyla her iki suç arasında olay yönünden bir örtüşme olmadığını belirlemiştir.²¹ Gerçekten defterlerde yapılan gerçek dışı kayıtlar ile gerçek dışı/düşük tutarlı bir vergi beyannamesi verilmesi fiilleri birbirinden farklı tarihlerde işlenmekte ve birbirlerinden ayrılabilirlerdir.

Bu değerlendirme vergi cezaları kapsamında 'idem' unsuru açısından önemli bir tartışmayı da içinde barındırmaktadır: Defterlerdeki usulsüzlüklerin vergi kaçakçılığı amacıyla işlenmesi halinde söz konusu olan aynı fiil değil midir? Bu soruyu ilgili devletteki vergi sistemi ve suç tiplerine göre cevaplamak gerekir. Beyana dayalı bir sistemde verginin kaçırılması fiili, eksik/hatalı bilgileri içeren vergi beyannamesinin idareye sunulması ile işlenir. Defterlerde hileli kayıt tutmak ise bağımsız olarak vergi kaçırma suçunu oluşturmaksızın aynı amaca yönelik bağımsız bir fiildir. Tıpkı salt cinayet suçunu işlemek için ruhsatsız silah edinilmesinin, cinayet suçunu oluşturan hareketler kapsamında içinde değerlendirilmeyip ya da içtima uygulanmadan ayrı bir cezanın konusunu oluşturması gibi. Nitekim daha az vergi ödemek için sahte belge kullanma ve ilgili vergi döneminde vergi matrahını daha düşük gösterme fiilleri (tıpkı ruhsatsız silah-cinayet örneğindeki gibi) aynı amaç için ifa edilse bile, toplamda ilki tehlike ikincisi ise

²¹ Lucky Dev/İsveç, 5. Daire, 27.02.2015, paragraf 55

zarar doğuran iki ayrı fiil vardır. Dolayısıyla tehlike ve zarar sonucu doğuran ve farklı tarihlerde ifa edilen iki ayrı fiil nedeniyle birden çok suç/kabahat işlenmiş olacak ve ikisi arasında bir ayniyet ilişkisi bulunmayacaktır. Bu saptamanın sonuçları aşağıda Türk hukuku açısından özel olarak ele alınacaktır.

Ancak bunu yapmadan hemen önce bir hatırlatma yapmakta fayda var. İHAM aynı fiil nedeniyle tüzel kişi temsilcisinin adli ceza, tüzel kişinin ise idari ceza yaptırımını ile muhatap olması durumunda idem koşulunun gerçekleşmeyeceğini Pirttimaki/Finlandiya kararıyla ortaya koymuştur.²² Dolayısıyla en azından şimdilik ayniyet (idem) kaynaklı sorunların gerçek kişi vergi mükellefleri ile sınırlı olduğu görülmektedir. Şimdi Türk hukukundaki duruma geçebiliriz.

1.3. Türk Hukukunda Olan

Türk Hukukunun İHAM içtihadı ile ayniyet (idem) kavramı açısından uyumu sorunu VUK'ta yer alan üç ayrı hükme bağlı olarak incelenmelidir.²³ Bu düzenlemelerden birincisi md 359'da yer alan *"Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez"* hükmüdür. İkincisi md 336'daki *"Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir"* hükmüdür. Üçüncü hükümse md 340'da yer alan *"Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları*

²² Pirttimaki/Finlandiya, 4. Daire, 20.08.2014, paragraf 50-52

²³ Zira vergi cezalarının içtimasında, genel hüküm olan Kabahatler Kanunu md 15 değil, hem suç ve kabahatler, hem de kabahatler arası cezalar arasındaki içtima için özel hükümler içeren VUK'un uygulanması gerekir: Funda Başaran Yavaşlar, Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum, *İstanbul Barosu Dergisi*, C 82, S 6, s 2847. Kabahatler Kanunu md 15- (1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

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

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

ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez" düzenlemesidir. Anlaşıldığı kadarıyla md 340 ile aslında kaçakçılık suçları ile usulsüzlük-vergi ziyai kabahatleri arasında içtima uygulanmayacağı düzenlenmiş, bozuk bir sistematik sonucunda md 359 aynı hükmü vergi kaçakçılığı-vergi ziyai açısından tekrarlamıştır. Bu nedenle aşağıda, önce (1) kaçakçılık- vergi ziyai, sonra (2) vergi ziyai-usulsüzlük, ardından (3) kaçakçılık-usulsüzlük ve son olarak (4) özel usulsüzlüğün vergi ziyai, usulsüzlük ve kaçakçılıkla ilişkisi üzerinde durulacaktır.

Ne var ki aşağıda bu alt başlıklara geçmeden önce, bir ön sorun olarak ayniyet irdelemesine konu VUK md 359'da yer alan "kaçakçılık" suçlarının niteliğine dikkat çekilerek bir yanlış anlamanın önüne geçilmelidir. Çünkü madde başlığında yer alan "vergi kaçakçılığı" terimi, 'vergi kayıtlarının gerçek dışı ya da hiç tutulmaması şeklinde bir usulsüzlük fiili' ile 'ödenmesi gereken verginin ödenmemesi' fiilinin sonuçlarının bir arada bulunacağı bir düzenlemeyle karşılaşacağımız beklentisini doğurur. Ne var ki, md 359 içeriği incelendiğinde madde-nin aslında dört ayrı suçu aynı madde içinde düzenlediği, ancak bu dört suçtan hiçbirinin sözel anlamıyla "vergi kaçırma" fiilini içermediği görülür.²⁴ Dolayısıyla vergi kaçakçılığı ifadesinin yarattığı beklentinin aksine, md 359'daki suçların tamamı tehlike suçu niteliği taşır ve dolayısıyla suçun işlenmesi için vergi ziyai sonucunun gerçekleşmesi gerekmez. Karşılaştırmalı hukuk açısından bakıldığında Avrupa'daki pek çok örnekte görüldüğü üzere bu hüküm konusu düzenleme, bir vergi kaybindan ziyade hileli fiil niteliğiyle ön plana çıktığı için kaçakçılık (evasion) değil hile (fraud)²⁵ terimi ile karşılanır. ²⁶ Bu hileli

²⁴ Gerçekten md 359 ile düzenlenen suçlar, özetle ve sırasıyla şu şekildedir:1) Defter ve kayıtlarda hile yapma, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çifte kayıt tutma,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme, ibraz etmeme de dâhil olmak üzere gizleme veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma

3) Defter, kayıt ve belgeleri yok etme, sahte belge düzenleme veya kullanma

4)Ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma veya bilerek kullanma

²⁵ Adolf Berger, Encyclopedic Dictionary of Roman Law, Philadelphia 1953, s 477

²⁶ Kaşıkçı, s 11. Nitekim VUK'un mülga 357. maddesi bugün kaçakçılık suçları arasında yer verilen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika tanzim etme fiilini, "hileli vergi suçu" başlığı altında düzenlemekteydi. (Ertuğrul Akçaoğlu, "Vergi Ziyai Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler", Vergi Kaçakçılığı

fiillerin defter, kayıt ve belge düzenine ilişkin olması karşısında, aslında daha basit halleri birer kabahat olarak düzenlenen usulsüzlük fiillerinin, suç olarak tipikleştirilmiş “nitelikli” hallerini oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu saptamadan sonra şimdi ayniyet sorununu her bir ceza özelinde daha ayrıntılı incelemeye geçebiliriz.

1.3.1. Kaçakçılık - Vergi Ziyayı İlişkisi

Türk hukukundaki genel sistematik açısından karşılaştığımız durum özetle şudur: VUK md 359’da yer verilen fiillerin icrası iki ayrı sonuç doğurabilmektedir. Bunlardan birincisi vergi kaybı yaşanmasa da, bu kayıp tehlikesinin yaptırıma bağlanmasıdır. Dolayısıyla md 359’a konu fiillerle vergi ziyayı sonucu doğurmadan suçun işlenmesi mümkündür. İkincisi ise anılan fiillerin işlenmesi sonucunda ayrıca vergi kaybı da doğmuşsa, VUK md 344’te düzenlenen vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Düzenlemenin bu haliyle md 359’da yer verilen fiiller sonucunda zararın yani bir vergi kaybının doğmasının ağırlaştırıcı bir neden olarak görülmediği, bunun yerine doğan tehlike ve zararın bir bileşik suç formunda değil ayrı ayrı formlarda düzenlenmesinin tercih ettiği anlaşılmaktadır.

Cezai yaptırıma bağlanan bir fiilin sonucu ya vergi kaybı ya da belge/kayıt düzeninin ihlalidir.²⁷ Bu gözle bakıldığında, VUK md 359 ile usulsüzlüğün ve tehlikenin, VUK md 344 ileyse vergi kaybının yani zararın yaptırıma bağlanmaya çalışıldığı görülür. Kanun koyucunun böyle bir tercihte bulunması -her ne kadar aşağıda ele alınacak uygulamadan kaynaklı bazı sorunlarla karşılaşılsa da- kendi içinde tutarlıdır. Tehlikenin ayrı, bu tehlikenin sonuç doğurarak belirli bir zarara dönüşmesi halinde bu zararın ilave bir yaptırıma bağlanması, -cezalandırılan maddi sonuçlar arasında bir örtüşme ve buna bağlı olarak yargılamada mükerrerlik oluşturmadığı sürece- ne bis in idem kuralına aykırı değildir.

Özellikle belirtmek gerekir ki, Glantz kararında varılan sonuca göre de, kaçakçılık ve vergi ziyayı suçları arasında bir ayniyet yoktur.

²⁷ Suçları Sempozyum Kitabı, Yetkin Yay, Ankara 2018, s 32)
Turgut Candan, Vergisel Kabahatler Hukuku, <https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/> 25.03.2018

Nitekim Glantz kararına konu olayda, o dönemde Finlandiya hukukundaki vergi kaçakçılığı suçunun gerçek anlamıyla kullanıldığı, dolayısıyla kararda da tespit edildiği üzere vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kaybından doğan cezai nitelikteki yaptırımın, düşük vergi beyanından kaynaklandığı görülmektedir.²⁸ Bir başka deyişle, Finlandiya hukukunda vergi kaçakçılığı olarak adlandırılan fiil, aynı zamanda vergi ziyayı sonucunu doğuran olması gerekenden düşük tutarlı beyanname verilmesi ile gerçekleşmiştir. Bu durumda her iki yaptırımı konu eden suç ve kabahat normları arasındaki ayniyet ilişkisi açıktır. Oysa Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçları olarak adlandırılan fiiller ile vergi ziyayı arasında oluşum tarihi açısından bir fark vardır. Vergi ziyayı kabahati, defter ve kayıtlarda hile yapılması, sahte fatura düzenlenmesi ve kullanılması suçları işlendiği anda değil, doğan vergi borcunun tahakkuk etmesi gerektiği anda işlenir. Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahati arasında ayniyet (idem) unsuru açısından bir sorun bulunmamakta, buradaki tereddüt de kanunun aslında vergi kaçakçılığı kimliğini taşımayan suç tiplerini vergi kaçakçılığı olarak adlandırmasından kaynaklanmaktadır. Mükerrerlik (bis) açısından yapılacak değerlendirmeye ise aşağıda yer verilecektir.

1.3.2. Vergi Ziyayı-Usulsüzlük İlişkisi

VUK md 336, VUK md 359 ve md 340'taki düzenlemelerden farklı olarak *"Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir"* şeklindeki içeriğiyle bir soru işareti doğurur. Çünkü gerek md 359 ile kaçakçılık ve vergi ziyayı arasında, md 340 ile de usulsüzlük ve kaçakçılık cezalarında içtima kuralının uygulanmayacağı düzenlenmişken, md 336 ile aksi yönde bir tercihte bulunulmuştur. Üstelik vergi ziyayı (sözcük anlamıyla) bir zararı, usulsüzlük ise bir tehlikeyi doğurduğu halde, iki farklı sonucun tek bir cezaya bağlanması 'kanun koyucunun burada harekete üstünlük tanıyan görüşü mü benimsediği?' sorusunu akla getirir. Cevabı -hayır- olsa da, sorunun kaynağındaki tereddüt yersiz değildir.

²⁸ Glantz/Finlandiya, paragraf 52

Gerçekten tereddüdün kaynağı, VUK md 341'in "vergi ziyayı" şeklindeki başlığı ile madde içeriği arasında tam bir örtüşme bulunmamasıdır. Düzenlemeye göre "*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmemesini ifade eder*". Ne var ki, düzenlemeye konu fiillerden özellikle 'verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi', tahsil işlemine değil, tıpkı bazı usulsüzlük kabahatlerinde görüldüğü gibi tahakkuk safhasına ilişkindir. Böylelikle yaptırıma bağlanan sonuç, verginin ödenmemesi değil, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır.²⁹

İşte bu noktada, VUK md 352/I'de düzenlenen usulsüzlük kabahati tiplerinden "*Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması*" fiili ile VUK md 341'de düzenlenen "*vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi*" fiili arasında bir ayniyet ilişkisinin bulunduğu görülmektedir. Çünkü beyannamenin süresinde verilmemesi hem usulsüzlük hem de verginin tahakkukunu geciktireceği için vergi ziyayı sonucunu doğuracak ve aynı fiille iki ayrı kabahat işlenmiş olacaktır.³⁰ Dolayısıyla VUK md 336'nın en önemli işlevinin, tüm usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahati tiplerini aynı yaptırım altında eritmek değil, sözcük anlamıyla vergi ziyayı niteliği taşımayan zamanında tahakkuk etmeme şeklindeki tek fiil için iki ayrı ceza verilmesini önlemek olduğu görülmektedir. VUK md 336 ile öngörülen içtima kuralı, kanunun içtimaya ilişkin diğer kurallarıyla çelişmemekte, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkin kanun yazımındaki özensizlik, VUK md 336 ile sistemsiz bir biçimde giderilmeye çalışılmaktadır.

²⁹ Aziz Taşdelen, Vergi Kabahatleri, Turhan Yay, Ankara 2010, s 122. Şenyüz, s 118. Vergi borcunun vadesinde ödenmemesi bir kabahat olarak düzenlenmediğinden, borcunu vadesinde ödemeyen vergi borçlusu için öngörülen tek yaptırım gecikme zammıdır. Bir başka deyişle vergi ziyayı kabahati geç tahakkukun, gecikme zammı ise geç ödemenin yaptırımıdır. Çoğu kez geç tahakkuk etme ile geç ödeme unsurları bir arada görüldüğünden aynı vergi borcu için farklı safhalarda öngörülen bu iki yaptırımın bir arada uygulanması mümkün olabilmektedir.

³⁰ Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Yay, Bursa 2016, s 239-240. Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Savaş Yay, Ankara 2017, s 121

1.3.3. Kaçakçılık - Usulsüzlük İlişkisi

VUK md 340'da yer alan *"Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez"* hükmü md 359'da düzenlenen suçlara uygulanacak yaptırımla md 353'te düzenlenen kabahatlere uygulanacak yaptırımlar arasında içtima uygulamasını engellemektedir. Oysa iki grup arasında bir genel norm-özel norm ilişkisi bulunmakta, hileli kayıt suçu aslında bazı usulsüzlük fiillerinin nitelikli halini oluşturmaktadır.

Nitekim VUK md 351'de usulsüzlüğün, *"vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi"* şeklindeki tanımını, içine md 359'da yer verilen fiillerin de girebileceği kadar geniştir. Keza md 359'da yer verilen *"Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yap(ma), hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayde(tme)"* fiilleri, yer alan *"Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması"* fiilinin nitelikli halidir. Aradaki fark, md 359 ile kasıtlı işlenen ve daha dar kapsamlı fiilleri konu alınmışken, md 352'deki fiillerin taksirle de işlenebilmesidir.

Bu durumda kabahat olarak düzenlenen md 352'deki usulsüzlükler ile suç olarak düzenlenen md 359'daki usulsüzlükler arasındaki fark, ikinci grubun kanun koyucu tarafından konulan ek koşullarla beraber daha ağır bir yaptırıma bağlanmasından ibarettir. Öyleyse bu kurallar arasında özel norm-genel norm ilişkisi kurularak bunlardan sadece birinin uygulanması gerekmektedir. Öğretide³¹ görünürde birleşme olarak adlandırılan bu uygulamanın yapılmaması halinde aynıyet (idem) doğacağı da, md 340'ın aksi yöndeki düzenlemenin İHAM içtihadı ile bağdaşmadığı da açıktır.

1.3.4. Özel Usulsüzlüğün Vergi Ziyayı ve Kaçakçılıkla İlişkisi

Son olarak özel usulsüzlük cezasının diğer cezalarla ilişkisini ele almak gerekir. Bunlardan birincisi vergi ziyayı ile olan ilişkidir. VUK md 353, md 336'da öngörülen fikri içtima uygulaması kapsamında

³¹ Kayıhan İçel, Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Y 7 S 14, s 35-49

özel usulsüzlük cezaları açısından bir istisna getirmektedir: *“Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz”*. Ne var ki, uygulamada Danıştay’ın bazı kararlarında (ne bis in idem ilkesinden açıkça bahsedilmese de) Kanunun bu hükmünü uygulamayarak iki kabahat arasında bir ayniyet varmışçasına hareket edildiği, hesap dönemi kapanmadan yapılan tespitlerde özel usulsüzlük, hesap dönemi kapandıktan sonraki tespitlerde ise sadece vergi ziyayı cezasının uygulanması gerektiği sonucuna ulaşıldığı görülmektedir.³²

Özel usulsüzlük başlığı altında sistematik bir bütünlükten uzak birden çok nitelikte fiil düzenlendiğinden, tüm bu kabahat tipleri açısından tek bir değerlendirme yapmak olanaksızdır. Nitekim VUK md 353’e detaylı olarak bakıldığında, belge düzeni, muhasebe sistemi, bildirim ve ibraz yükümlülüklerine uymamak ile diğer aykırılıklar başlığı altında toplanabilecek çok sayıda özel usulsüzlük fiili yer almaktadır. Bu durumda özel usulsüzlük- vergi ziyayı ilişkisinin çözümünde bu kabahatlere bağlanan yaptırımların “aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylar” kaynaklı olup olmadığı farklı kabahat tipleri açısından ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Buna göre, işyeri kirasını elden ödeyen vergi sorumlusuna, bu durum ne zaman tespit edilirse edilsin VUK mükerrer md 355 kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulanacak, ancak elden ödenen kira kaynaklı kesintinin zamanında tahakkuk ettirilmesi halinde vergi ziyayı doğmayacaktır. Kiranın hem elden ödenmesi, hem de gerekli beyan işleminin yapılmaması halinde ise her iki kabahat de işlenmiş sayılacaktır. Nitekim bu örnekte -işyeri kirasını elden ödeme- ve -beyanname vermeme- şeklinde birbirinden ayrı iki fiil bulunmaktadır. Böyle bir durumda her iki cezanın da uygulanması ayniyet (idem) açısından bir ihlal doğurmaz.

Buna karşın, her iki kabahate konu fillerin ayrılamayacak kadar iç içe geçtiği durumlarda ayniyet unsuru oluşacaktır. Örneğin düzenlenmesi gereken faturanın düzenlenmemesi halinde KDV yönün-

³² Örn: Danıştay 4. Daire E. 2010/1235 K. 2010/3644 T. 15.6.2010 (www.kazanci.com)

den kayıp tarihi ile özel usulsüzlük tarihi arasında fiilen bir birleşme oluşmaktadır. Çünkü örneğin gelir vergisinden farklı olmak üzere bir KDV beyannamesinin faturaya dayanmaması mümkün değildir. Bu durumda fatura düzenlememek ile beyannamede göstermemek aslında bölünemeyen bir ilişki doğmakta ve bu ilişkinin kendine özgü (sui generis) niteliği gereği, Danıştay'ın yukarıda anılan içtihadında uygulandığı gibi, dönem kapanmadan önce özel usulsüzlük, kapandıktan sonra ise vergi ziyayı cezası kesilmesini gerekmektedir.

İkinci olarak özel usulsüzlük-usulsüzlük ilişkisine bakmak gerekir. Konuyla ilgili genel hüküm md 336, özel hüküm md 353 olduğuna göre, özel usulsüzlük ile usulsüzlük cezalarının aynı anda uygulanamayacağı açıktır.

Son olarak ele alınması gereken, özel usulsüzlük- kaçakçılık fiilleri arasında tehlike sonucuna bağlanmaları nedeniyle bir benzerlik olduğu bilinmektedir. VUK md 353/8'de yer alan "*Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75.000.000 (900 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir*" düzenlemesi ile 359/2-c bendinde yer alan "*ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde bas(ma)*" düzenlemesi buna örnektir. Ancak bu hükümler arasındaki ilişki bir ayniyet değil, bir genel norm- özel norm ilişkisidir.

Özel usulsüzlük açısından bakıldığında asıl sorunlu alan kaçakçılık fiilleri ile oluşabilen ayniyet halidir. Gerçekten, md 353 altında bulunan "*Verilmesi ve alınması icabeden fatura (...) verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi*" fiili ile md 359/2-b bendinde yer alan "*muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenle(me)*" fiilleri arasındaki ayniyet açıktır. Bu durumda özel norm- genel norm ilişkisini de uygulamak mümkün görünmemekte, aynı fiil için hem kaçakçılık hem de özel usulsüzlük yaptırımı uygulanması gerekmektedir. Bu gereklilik ise bir ihlal sonucu doğurmaktadır.

2. Mükerrer Olan Nedir?

İHAM'ın mükerrerlik (bis) kavramıyla ilgili içtihadı "yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yakın bir bağlantı olması"

ölçütünün yorumuna göre şekillenmiştir. Bu ölçüt Glantz ve izleyen kararlarda, cezai ve idari yargılamalardan birinin nihai kararla bitmesine rağmen, diğerine devam edilmesinin mükerrerlik oluşturacağı şeklinde yorumlanmış, ancak A ve B/Norveç kararında bu yorum terk edilmiştir. Dolayısıyla “aynı fiil nedeniyle hem kaçakçılık hem vergi zıyaı cezası verilemeyeceği” ya da “iki ayrı yargılama yapılamayacağı” şeklindeki görüşlerin burada ayrıca ele alınmasına gerek bulunmamaktadır.

İHAM, A ve B/Norveç kararında “içerik ve süre yönünden yakın bağlantılı olma” ölçütünün unsurlarını yeniden belirlediğinden odak noktamız da bu ölçüttür. Bu ölçütün unsurlardan ilki (1) farklı yaptırımların bütünlüklü amaçlara yönelik olmasıdır. İkincisi ise (2) birden çok yargılama (cezai/idari) sürecinin öngörülebilir olmasıdır. Üçüncüsü (3) birden çok yargılama süreçlerinin karşılıklı etkileşime açıklığı ile delillerin toplanması ve değerlendirilmesi açısından mümkün olduğunca tekrara yer vermemesidir. Dördüncüsü ve en önemlisi de (4) ilk bitirilen yargılamanın sonucunun, ikinci yargılamada dikkate alınmasıdır.³³ Öyle görünüyor ki, ikinci unsurda yer alan ‘öngörülebilirlik’ unsuru, ‘ne bis in idem’ kuralından çok hukuk güvenliği ile ilgilidir. Keza üç ve dördüncü unsurlar da aslında yargılamalar arasındaki etkileşim şeklindeki tek bir başlık altında toplanabilir. Bu durumda aşağıdaki değerlendirme de (1) farklı yaptırımların bir bütünlük arz etmesi ve (2) yargılamalar arası etkileşim başlıkları altında yapılacaktır.

2.1. Yaptırımlar Arası İlişkinin Niteliği

Mükerrerliği önleyecek olan ‘yaptırımların bütünselliği’ kavramı, aynıyetten (idem) farklı olmak üzere, kanunla öngörülen suç ve kabahat tiplerine değil, yaptırım kurallarına ilişkindir. Basitçe ifade edersek, mükerrer yargılama süreci yaratılmadığı sürece, aynı suç için (para cezası, hapis cezası ve güvenlik tedbiri gibi) niteliği farklı ancak bir bütünlük oluşturan birden çok yaptırımın uygulanması mümkündür.³⁴ Nitekim bir uç sayılabilecek Glantz kararında dahi ceza mah-

³³ A ve B/Norveç, Büyük Daire, 15.11.2016, paragraf 132

³⁴ A ve B/Norveç, paragraf 130

kemesinin vereceği hapis cezası yanında bir de idari para cezasının verilmesi kanun koyucunun takdir alanı içinde bulunmuştur.³⁵ Bu kapsamda aynı nitelikteki fiiller için sadece idari para cezası ile yetinilmeden, ayrıca adli ceza sürecinin çalıştırılması taraf devletlerin takdir alanları içindedir.³⁶ Uygulanacak birden çok yaptırımın (örneğin bir hapis, bir para cezası değil de, iki ayrı hapis ya da iki ayrı para cezası gibi) aynı cinsten olması ise bir ihlal sonucu doğuracaktır.³⁷

Şimdi Türk hukuku açısından, yukarıda ayniyet başlığı altında daha detaylı ele aldığımız sorunlu alanları izleyerek ilerleyebiliriz. İlk olarak kaçakçılık ile vergi ziyayı arasındaki ilişki ile başlayalım. VUK md 359 kaçakçılık suçları için sadece hapis, md 344 ise sadece idari para cezası getirmektedir. İlk yaptırım doğan tehlikeyi, ikincisi ise doğan zararı yaptırım konusu yapmaktadır. Dolayısıyla hem yaptırım niteliği hem de yöneldikleri amaç yönünden bir bütünsellik oluşturdıklarından şüphe edilmemelidir. Bu normlara ilişkin yargılamaların etkileşimi sorunu ise aşağıdaki başlıkta ele alınacaktır.

İkinci olarak vergi ziyayı ile usulsüzlük ilişkisini düşünelim. VUK md 336 aynı fiille iki normun da ihlali halinde sadece bir ceza kesileceğini düzenlediğinden, bu başlıkta sorun doğurabilecek aynı cinsten iki (para) cezası sonucu doğmayacaktır.

Üçüncü ilişki tipi kaçakçılık ile usulsüzlük cezaları arasındadır. Yukarıda ele aldığımız üzere, kaçakçılık suçları arasında sadece hileli kayıt tutma suçu ile usulsüzlük kabahati arasında bir örtüşme olabilir. Ancak bunlar arasındaki ayniyet ilişkisi sabit olduğundan, her iki fiil için yürütülecek yargılamaların da mükerrerlik ve ihlal sonucunu doğurması kaçınılmazdır.

³⁵ Dolayısıyla aynı fiil için birden çok yaptırımın uygulanması hiçbir zaman tek başına bir ihlal gerekçesi oluşturmamış, nitekim Glantz kararında da ihlal gerekçesi yapılan husus yargılamalar arası etkileşim sorunu olarak gösterilmiştir (paragraf 60-61).

³⁶ A ve B/Norveç, paragraf 123

³⁷ Örneğin İHAM Ruotsalainen/Finlandiya kararında, aracına mazot yerine daha düşük vergi yüküne sahip bir yakıt kullandığı anlaşılan başvuruca, uygulanan basit vergi kaçakçılığı gerekçesiyle para cezası ile ceza niteliği taşıyan ikinci bir mali yaptırım uygulanmış, her iki cezanın da niteliği ve özü itibarı ile aynı olaydan kaynaklandığını tespit etmiştir. Bir karşılaştırma yapılacak olursa, Zolothukin kararına konu olaydaki aynı fiile uygulanan iki hapis cezasının yerini, bu olayda iki para cezası almıştır.

Son olarak özel usulsüzlük cezası ile diğerleri arasındaki ilişkiye bakalım ve kaçakçılıkla başlayalım. Özel usulsüzlük bir idari para, kaçakçılık fiilleri ise hapis cezası gerektirdiğinden (aşağıda ele alınacak yargulamaların etkileşimi sorunu dışında) farklı yaptırımların bir bütünsellik oluşturacağı anlaşılmaktadır. Vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları ise para cezası niteliği taşıdığından bir bütünsellik oluşmayacaktır. Ayrıca özel usulsüzlük kabahatleri ile usulsüzlük kabahatleri arasında bir örtüşmeye rastlanmamakla beraber, vergi ziyayı kabahati ile bir ayniyet oluşması mümkün olduğundan aynı fiil için özel usulsüzlük cezasının vergi ziyayı cezası ile uygulanmasının yaptırımların bütünlüğü açısından da ihlal doğurması kaçınılmazdır.

2.2. Yargılamalar Arası Etkileşim

Yargılamaların etkileşimi, ilişkili sorunlar çerçevesinde yargılama yapan farklı mahkemelerden birinin ulaştığı sonucun bir diğerinin yaptığı yargılamada da dikkate alınmasıdır. Aslında aynı fiille ilgili yargılamalar arasında etkileşim olmaması sorunu ile yargılamaların mükerrerlik oluşturması birbirinden farklı sorunlardır. Bu nedenle İHAM'ın etkileşim sorununu neden Sözleşmenin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı ile değil de, P 7 md 4 kapsamındaki ne bis in idem yasağı ile ilişkilendirdiği sorusu akla takılmaktadır. Ancak Glantz kararıyla yapılan bu tercihin, A ve B/Norveç kararında da sürdürülmesi karşısında bu teorik tartışmaya girilmeyecektir.

Mevzuata bakıldığında konunun öncelikle VUK md 367/son fıkrası açısından ele alınması gerektiği görülür. Düzenlemeye göre, *“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.”* Öğretide Akkaya'nın dikkat çektiği üzere, kanunda idare ile ceza mahkemesi arasında kurulan bu ilişki ağırlıklı olarak idari yargılama ve ceza yargılamasını kapsayacak şekilde algılanmaktadır.³⁸ Oysa düzenlemede geçen ceza vermeye yetkili makam idaredir ve vergi mahkemelerinin yetkisi de ceza vermek değil, cezai işlemi

³⁸ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesinin Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C 49, S 1, s 89

denetlemektir. Dolayısıyla bu hükümden vergi ve ceza yargılamaları arasında bir etkileşim kurulamayacağı anlamı çıkarılamaz. Sorun VUK md 367/son fıkrasının varlığından çok vergi yargısı ile ceza yargısı arasındaki ilişkiyi kuracak bir hükmün yokluğu, bir eksik düzenleme sorunudur.³⁹

Bu eksik düzenleme sorunu özellikle vergi mahkemesinin ceza mahkemesinin alanına giren bir konuda hüküm kurması halinde karşımıza çıkabilir. Bu durumu VUK md 359 kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçlarını yargılayan ceza mahkemesi ile md 344 kapsamında verilen vergi ziyai cezası işlemini denetleyen vergi mahkemesinin yaptığı işlemler açısından örneklendirebiliriz. Aslında md 359 bir tehlikeyi, md 344 ise bir zararı konu aldığından, vergi mahkemesinin muhakemesi, vergi ziyai cezası uygulanmasını gerektirecek bir zararın varlığını ve miktarının doğruluğunu tespitten ibarettir. Dolayısıyla md 359 kapsamında mahkûmiyete hükmedilmesi, md 344 kapsamında denetlenen vergi ziyai cezasının hukuka uygun kabul edilmesini gerektirmeyecektir. Aynı şekilde md 359 kapsamında doğru bir mahkûmiyet kararı verilmekle beraber, md 344 kapsamında ceza kesilmesini gerektirecek bir kayıp yaşanmamış, ya da vergi kaybına bağlı olarak kesilen ceza doğru hesaplanmamış olabilir. Bu kapsamda ceza ve vergi mahkemeleri tarafından verilen lehe ve aleyhe kararların birbiri ile çeliştiği ya da mükerrerlik oluşturduğu söylenemez.

Buna karşın ceza mahkemesinin sanığa ceza vermediği her durumun vergi mahkemesi açısından bağlayıcı olduğundan da söz edilemez. Bağlayıcılık tartışmasının düğüm noktası, ceza mahkemesinin maddi bir gerçeği tespit edip etmediğidir. Nitekim ceza mahkemesince beraat kararı, Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) md 223/2-b kapsamında “Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması” nedeniyle verilebileceği gibi, md 223/2-e kapsamında “Yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması” nedeniyle de verilebilir. CMK md 223/b kapsamında verilen ve maddi bir gerçeğin tespitine dayanan beraat kararının vergi mahkemesindeki yargılamada dikkate alınması gereklidir.

³⁹ Mustafa Akkaya, “Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı, Yetkin Yay, Ankara, 2017, s 25

Buna karşın sanık hakkında CMK md 223/2-e kapsamında verilecek beraat kararının sonuçları tartışmaya açıktır. Çünkü ceza mahkemesince sanığın suçsuzluğunun sabit olmasına karar verilmesi bağlayıcı bir olgu olmakla beraber, suçluluğun sabit olmadığı kararı maddi bir gerçeğin tespitine değil, bilakis tespit edilememesine dayalıdır. Buna karşın ceza mahkemesince değerlendirilmiş ancak suçun sabit görülmemesi nedeniyle beraat kararı ile sonuçlanmış kasit incelemesinin vergi mahkemesi tarafından da yapılması mükerrer yargılama sonucunu doğurur. Bu nedenle sorunun çözümü için vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanması işleminin ceza yargılamasında varılacak kastın tespitine bağlanması gerekmektedir.

Son olarak, bu ikili yargılama sisteminin kaldırılarak sanık ceza mahkemesince mahkûm edilmişse, kastın zaten varlığı kabul edilip, ayrıca bir idari para cezası yerine uygulanacak para cezasının da adli para cezası olarak ceza mahkemesince verilmesi gerektiği düşünülebilir. Oysa yargılama süreçlerinin sadeleştirilmesi amacı güdecek böyle bir ihtimal, tam tersine hem sanık hem de kamunun aleyhinedir. Çünkü ceza mahkemesi, sanığın vergi kaçakçılığı suçunu işlediğini zayı olan vergi miktarını tam olarak belirlenmeden de tespit edilebilir. Özellikle sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgelerle işlenen fiillerde, iddia konusunu oluşturan çok sayıda faturadan birine ilişkin iddianın ispatı dahi yeterlidir. Oysa zayı olan vergi üzerinden hesaplanarak uygulanacak para cezası, her şeyden önce zayı olan tutarın bilinmesini gerektirir. Bunun kesin olarak belirlenmesi her zaman mümkün olmayacağından, bu yöndeki çaba ceza yargılamasının uzamasına ve hem sanığın hem kamunun aleyhine bir sonuç doğmasına yol açar.

SONUÇ

İHAM'ın 'ne bis in idem' içtihadı açısından Türk hukukundaki sorunları üçe ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki, ne bis in idem kapsamının dışında kalan ve asıl sorunları kavramaya engel olan bir kanun yazımı/terim kullanımı sorunudur. VUK'ta sözcük anlamıyla vergi kaçakçılığı niteliği taşımayan fiiller, vergi kaçakçılığı olarak adlandırılmış, vergi ziyayı kabahati, niteliği itibariyle usulsüzlük ka-

bahatleri arasında düzenlenmesi gereken 'vergi tahakkukunun gecikmesine yol açılması' fiilini de kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük tiplerinin de belirli bir sistematikten yoksun olması olgusu da eklenince özellikle hangi fiiller arası bir ayniyet olduğu konusu anlaşılması zor bir hale gelmiştir. Bu her şeyden önce bir kanunun maddeleri özelinde ve maddelerin birbirileriyle sistematik ilişkisi kapsamında bir "anlaşılabilirlik" sorunudur.

İkinci olarak bir ayniyet ve içtima sorunundan bahsetmek gerekir. Sorunun kaynağı kaçakçılık suçu ile usulsüzlük kabahati arasındaki ayniyet ilişkisinin reddi sonucunu doğuran VUK md 340 hükmüdür. Bu düzenlemeyle içtima uygulaması yönünden aksi tercih edilmişse de, md 359'da düzenlenen hileli kayıt fiilleri ile md 353'te düzenlenen usulsüzlük fiilleri arasında bir ayniyet bulunmaktadır. Bir başka sorunlu düzenleme, vergi ziyayı ile özel usulsüzlük kabahatleri arasındaki ayniyet ilişkisini kabul etmeyen VUK md 353 hükmüdür. Oysa yukarıda örneklendirilen bazı fiiller açısından da görüldüğü üzere, özel usulsüzlük cezasının vergi ziyayı cezası ile uygulanması her iki yaptırımın da aynı fiili konu alması mümkündür ve bu halde her iki hükmün de uygulanması ihlal doğuracaktır.

Üçüncü olarak mükerrerlik başlığı altında öncelikle özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezaları açısından her ikisi de para cezası gerektiren bir bütünlük arz etmemesi sorunuyla karşılaşılır. Yargılamalar arası etkileşim açısından bakıldığında ise aralarında ayniyet ilişkisi bulunan bazı kaçakçılık suçu ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri kapsamındaki ikili yargılamaların da oluşan mükerrerlik ve ihlal sonucunu doğurması kaçınılmazdır. Aynı şekilde VUK md 359 kapsamındaki hileli kayıt suçları ile vergi ziyayı cezalarını konu alan yargılamalar arasındaki etkileşim sorununun çözümü için bir yasal düzenleme gerektiği görülmektedir.

Kaynakça

- Akçaoğlu Ertuğrul, "Vergi Ziyayı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler", Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı, Yetkin Yay, Ankara 2018
- Akkaya Mustafa, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesinin Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C 49, S 1
- Akkaya Mustafa, "Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan So-

- runlar”, Vergi Kaçakçılığı Suçları Sempozyum Kitabı, Yetkin Yay, Ankara 2017
- Başaran Yavaşlar Funda, Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum, *İstanbul Barosu Dergisi*, C 82, S 6
- Berger Adolf, Encyclopedic Dictionary of Roman Law, Philedelphia 1953
- Bilici Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yay, Ankara 2017
- Candan Turgut, Vergisel Kabahatler Hukuku, <https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/> 25.03.2018
- Immonen Raimo/Lindgren, Juha, “Surcharges and Penalties in Tax Law, -Finland”, EATLP Congress, Milan 2015, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Finland.pdf>
- İçel Kayıhan, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Y 7, S 14
- İçel Kayıhan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yay, İstanbul 2017
- Göktürk Neslihan, “Türk Hukukunda Suçların İçtima”, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, C 2, S 1-2, Y2014
- Kaşıkçı Mahmut, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler İstanbul 2007
- Malherbe Jacques/Peeters, Bart / Galéa Geoffroy, “Surcharges and Penalties in Tax Law Belgium”, EATLP Congress, Milan 2015, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Belgium.pdf>Doğan
- Neagu Norel, “Interpretation of European Courts: Towards Uniform Interpretation”, *Leiden Journal of International Law*, Y 2012, N 25
- Özbek Veli Özer/Doğan Koray/Bacaksız Pınar/Tepe İlker, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yay, Ankara 2017
- Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yay, Bursa 2017
- Şenyüz Doğan/Yüce Mehmet/Gerçek Adnan. Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Yay, Bursa 2016
- Taner Tahir, Ceza Hukuku Umumi Kısım, 3. Baskı, İÜ Yay, İstanbul 1953
- Toroslu Nevzat, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Savaş Yay, Ankara 2012
- Taşdelen Aziz, Vergi Kabahatleri, Turhan Yay, Ankara 2010

Elektronik Kaynaklar

www.kazanci.com

www.online-latin-dictionary.com/

https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/117/signatures?p_auth=FhZpgDNC

İHAM Kararları için: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%20>

İHAM Kararları:

Zolotukhin/Rusya, Büyük Daire, 10.02.2009

Engel ve Diğerleri/Hollanda, 08.06.1976

Öztürk/Almanya, 21.02.1984

Bendenoun/Fransa, 24.02.1994Manasson/İsveç, 4. Daire, 08.04. 2003

Rosenquist/İsveç, 4. Daire, 14.09.2004

Ponsetti ve Chesnel /Fransa, 3 Daire, 14.09.1999

A ve B/Norveç, Büyük Daire, 15.11.2016

Ruotsalainen/Finlandiya, 4. Daire,16.09.2009

Glantz/Finlandiya, 4. Daire, 20.08.2014

Lucky Dev/İsveç, 5. Daire, 27.02.2015

Pirttimaki/Finlandiya, 4. Daire, 20.08.2014