

Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyat Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi

Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN

Bandırma Onyedli Eylül Üni. İİBF Maliye Bl.



Özet

İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren bir kişinin hangi ceza-yı alacağı, nasıl yargılanacağı öteden beri hukukun temel inceleme konularından biridir. Bu anlamda ceza hukukunda temel bir prensip olan "non bis in idem" ilkesi gereği bir kişi tek (aynı) suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki farklı yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz ve mahkum edilemez.

Bu çalışmada Türk Vergi Hukukunda sorun yaratan non bis in idem kuralına aykırı durumlar, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin konu ile ilgili son kararı çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İçtima, non bis in idem, yargılama usulü, vergi ceza hukuku.

Giriş

Türk vergi hukukunda kanun koyucu bir yandan vergi kanunları ile mükelleflere ödevler yüklemiş, ödevlerin yapılmaması durumunda "vergi kabahati" oluşacağını ifade etmiş ve karşılığında idari para cezasına hükmedileceğini (vergi ziyat, usulsüzlükler) ihdas etmiş; diğer yandan daha çok vergi kaçakçılığı olarak akıllarda yer eden "vergi suçları"na (VUK 359, 362, 363) karşı da hapis cezalarını düzenlemiştir. Suç olarak düzenlenen eylemler nedeniyle mükellefler aynı fiil nedeniyle hem vergi ziyat cezası hem de hapis cezası ile karşılaşabilmektedir.

Diğer bir ifadeyle bir kişi kanunda sayılan bazı eylemleri (kabahatleri) gerçekleştirdiğinde (örneğin sahta belge düzenleme/kul-

lanma, muhasebe hilesi yapma gibi) hem para cezaları ile karşılaşmakta (üç kat vergi ziyat cezası) hem de hapis cezası ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum ceza hukukunun temel prensiplerinden biri olan "non bis in idem" kuralına aykırılık oluşturduğundan tartışmalara neden olmuştur. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) içtihatının değişmesi ile içinde bulunduğumuz vergi kanunlarının yeniden yazıldığı dönemde tekrar konu gündeme gelmiştir.

1. Non Bis in Idem İlkesi Nedir?

Bir ceza hukuku ilkesi olan non bis in idem ilkesine göre, aynı eylem ve konudan dolayı mükerrer yargılama ve cezaya çarptırmaya

izin verilemez. Genellikle Ceza Hukukuna özgü bir kavram olduğu düşünülen "non bis in idem"; aynı suç için iki kez ceza uygulanması (double jeopardy), diğer bir deyişle çifte ya da mükerrer cezalandırma yasağı, Ceza Hukukundan disiplin cezalarına, Uluslararası Savaş Hukukundan Devletler Hukuku yaptırımlarına kadar hukukun birçok alanında kullanılmaktadır. Uluslararası Ceza Hukukunda insan haklarına odaklanan yeni bir sistemin oluşturulması ve uluslararası insan hakları standartlarına ulaşmak amacıyla da ilke mutlak bir gereklilik olarak görülmektedir¹.

Hem Roma hukuku hem de Kilise hukukunda gerek mahkûmiyet ve gerekse de beraat kararlarında uygulanan non bis in idem ilkesi, usul hukukuna ilişkindir. Aynı konuda aynı sanık için önceden bir dava açılmış veya bir hüküm verilmişse bu duruma yatay non bis in idem ilkesi denilir. Bir suçta birden çok sanık varsa her bir sanığın ayrı ayrı yargılanması gerekir. Bu duruma ise dikey non bis in idem ilkesi denilir².

Non bis in idem ilkesi, adil yargılanma ilkesinin sonucudur. Çünkü daha önce yargılanarak kesin hüküm değeri kazanmış bir fiil ve bu fiilden mahkûm olan kişinin tekrar yargılanarak cezalandırılması hem adalet duygularını rencide eder hem de haksızlık ve ceza arasındaki oranı kişi aleyhine bozar³. Bu nedenle bu ilkeye aykırı hükümlerin bir hukuk sisteminde yer almaması önem kazanmaktadır.

2. Türk Hukukunda Non Bis in Idem Kuralı Var mıdır?

2.1. Anayasa, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu

Anayasa'nın suç ve cezalara ilişkin 38. maddesinde "non bis in idem" kuralı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer yandan kural bize aynı suçtan farklı yargılama yapılamayacağını ifade ettiğinden akla suçlarda birleşme (içtima) gelmektedir. İçtima müessesesi sayesinde bir kişi bir fiille aynı suçların işlenmesine neden olursa bunlardan en ağır cezası olanı ile cezalandırılır ve birleşme sağlanmış olur. Bu konu ile ilgili -dolayısıyla non bis in idem kuralına uygun- hükümler Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanununda yer almıştır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Fikri içtima" başlıklı 44. maddesi uyarınca "*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır*".

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun "İçtima" başlıklı 15. maddesine göre ise "(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

¹ Yücel Oğurlu, "Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu "Ne Bis In Idem" Kuralı", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:52, S.2, 2003, s.103.
² Çihan, Erol/Yenisey, Feridun; Non Bis In Idem İlkesi, Çetin ÖZEK Armağanı, İstanbul, 2004, s. 219'dan aktaran, Mustafa Özen, "Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, S.1, s.390.
³ Özen, s.391.

idari para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari 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."

Bu iki düzenleme ile tek fiil ile iki ayrı ceza öngörülmesi durumunda ağır olan cezanın verilmesiyle yetinileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla tek fiil ile hem suç hem kabahat işlenmesi ve hem hapis cezası hem de para cezası öngörülmesi durumunda sadece hapis cezası verilmesi gerekecektir⁴.

2.2. Türk Vergi Hukuku

Türk vergi hukukunda bu kuralın varlığına ilişkin bir düzenleme yoktur. Ancak birleşme ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Diğer yandan vergi kabahatleri ile vergi suçlarının ayrı yere sahip olduğuna dair düzenlemeler vardır.

Vergi Usul Kanunumuzda kabahatlerin ve suçların birleşmesine yönelik bir düzenleme yoktur. Diğer deyişle suçlar ve kabahatler birleşmez (VUK 340). Örneğin vergi kaçakçılığı kapsamında bir eylem gerçekleştiren mükellef bir yandan vergi ziyai kabahati nedeniyle 3 kat para cezasına maruz kalırken öte yandan hapis cezası ile karşı karşıya kalmaktadır. Kabahatler grubunda ise sadece vergi ziyai kabahati ile genel usulsüzlük kabahatlerinin birleşmesine izin verilmiştir. Dolayısıyla bir kişi hem vergi ziyai kabahati hem de genel usulsüzlük suçu işlerse bun-

lardan cezası en ağır olanı ile karşı karşıya kalır (VUK 336).

Özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin olarak VUK 353 son fıkrası gereği de, "...(özel) usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyain gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz". Yine VUK 359 son fıkraya uyarınca "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez".

Öte yandan VUK'nun 367. maddesinin 4 ve 5. fıkrası uyarınca "359'uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalannın ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. 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".

Bu düzenlemelerden açık bir şekilde anlaşıldığı üzere vergi kabahatlerinin ve vergi suçlarının birbiri ile non bis in idem ilkesi açısından bağlantısı yoktur. Hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde bir kişinin aynı fiilden dolayı farklı yargılamaya tabi tutulabilecektir.

Dolayısıyla mükellef her iki mahkemede de mahkum olabileceği gibi, ikisinde de suçsuz bulunabilir veya birinde suçlu birinde suçsuz olabilir⁵.

⁴ Nurettin Bilici-Funda Başaran Yavaşlar, "'Non Bis In Idem" Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmeleri İlkeleri)", Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Ed. Nevzat Saygılıoğlu, Ankara, 2014, s.53.

⁵ Bilici-Yavaşlar, s.54.

3. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) Kararlarında Non Bis in Idem İlkesi

1950 tarihinde Türkiye tarafından imzalanan ve 19.03.1954 tarihli ve 86626 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Kanun ile iç hukukun bir parçası haline gelen (Anayasa 90) İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde (İHAS), belirlenen hak ve özgürlüklerin sözleşmeyi imzalayan ülke tarafından ihlal edildiğini iddia eden bireyler, sözleşmeye taraf ülkenin iç hukuk yollarının tüketilmesini müteakip ilgili devlet aleyhine İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne (İHAM) başvurabileceklerdir. İHAM kararları bağlayıcıdır. Mahkeme kararlarının sözleşmeyi ihlal eden devletçe uygulanıp uygulanmadığı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tarafından denetlenmektedir⁶. Bireysel başvuru kapsamında herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden AİHS kapsamındaki birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir (Anayasa 148). Diğer yandan Avrupa Birliği müktesebatına uyum çalışmaları çerçevesinde CMK (m.311), HMK (m.375) ve İYUK'nda (m.53) yapılan düzenlemeler doğrultusunda İHAM kararları "yargılanmanın yinelenme nedenleri" arasına alınmıştır. Bu bağlamda İHAM'nin non bis in idem ilkesine bakış açısı önem arz etmektedir.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin (İHAS) ek 7 Nolu Protokol'ün "Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı" başlıklı 4. maddesi uyarınca: "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 usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz ve mahkum edilemez."

Non bis in idem ilkesi ile ilgili olarak İHAM'nin Ponsetti & Fransa Davası (Başvuru No. 36855/97), Chesnel & Fransa Davası (Başvuru No. 41731/98), Rosenquist & İsveç Davası (Başvuru No. 60619/00), Manasson & İsveç Davası (Başvuru No. 41265/98), J.B. & İsviçre Davası (Başvuru No. 31827/96)⁷ sayılı önceki kararlarında ortak yorum olarak şu sonuca varılmıştır⁸:

- "(vergi) kaçakçılığın(ın) kasten işlenebilen bir suç olduğu, dolayısıyla kaçakçılık suçunun ve mali suçun kurucu unsurlarının birbirinden farklı olduğu, yasaların söz konusu düzenlemelerinin aynı suç düzenlemediği gerekçesiyle söz konusu olayda 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesini ilgilendiren bir sorun olamayacağı",

- "Vergi kaçakçılığı suçunda kişinin kast veya ağır ihmal ile hareket etmesi gerekmektedir. Ancak bu unsurlar para cezaları bakımından aranmamaktadır. Dolayısıyla vergi

⁶ Kemal Gözler, Hukukun Temel Kavramları, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003, s.56.

⁷ Söz konusu kararların orijinal metinlerine, başvuru numaraları referansı ile şu linkten ulaşmak mümkündür: <http://hudoc.echr.coe.int/>, ayrıca bkz, Billur Yaltı, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", Vergi Sorunları Dergisi, S. 317, Şubat 2015; Bilici-Yavaşlar, s.56-57; Begüm Dilemre Öden, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2015. Söz konusu makaleye ulaşmak için <http://www.vmhk.org.tr/vergi-kacakligi-sucunda-hapis-cezasi-kalkti-mi/>, (Erişim: 05.09.2015).

⁸ Daha fazla bilgi için bkz. Bilici-Yavaşlar, s.57-67.

kaçakçılık suçunun temel kurucu unsuru kaçaklık veya ağır ihmaldir. Para cezası ile kaçaklık nedeniyle verilen hapis cezası amaç bakımından farklıdır. Netice itibarıyla iki suç birbirinden tamamen ayndır. Temel unsurların tamamen farklıdır. Bu anlamda 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesine herhangi aykırı bir durum yoktur⁹.

şeklinde sonuçlara ulaşılmıştı. Hal böyle olunca bir kişiye aynı fiil nedeniyle ayrı ceza, yani hem idari para cezası hem de hapis cezası verilmesi non bis idem kuralına aykırı görülmemişti. Ancak 2014 tarihli bir karar ile içtihat değiştirildi.

20 Mayıs 2014 tarihli Glantz & Finlandiya Davası⁹ ile ilgili karar sonucunda, İHAM yorum değiştirerek -özetle- para cezasının cezai nitelikte olduğu, başvurucuya yüklenilen suçları da kaynağın ve dönemin aynı olduğunu tespit ettikten sonra, farklı yargılamaya tabi olup olmadığına bakmıştır. Bu aşamada da yüksek mahkeme idari mahkemenin kesin kararının 11 Ocak 2010 tarihinde gerçekleşmesine karşın aynı anda ceza mahkemesinde yargılamaya devam edildiğini, bu mahkemenin de 18 Mayıs 2011 tarihinde (başka bir karar) kesinleştiğini ifade etmiş, dolayısıyla başvuranın

(mükellefin), iki kez cezalandırılmasına ve yargılanmasına sebep olduğunu tespit ederek durumu İHAM 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesine aykırı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

7 Nolu Protokol'ün 4. maddesi aslında paralel yargılamaları yasaklamamaktadır. Protokol buna engel değildir. Bir vergi davası olan bu karar neticesinde olaylar aynı sanıklarla ilgili ise, zaman ve yer bakımından birbirine ayrılamaz bir biçimde bağlı ise ortada "aynı suç" var demektir. Getirilen yeni yorum neticesinde artık, vergi kaçaklığı ve para cezası suçlarının kurucu unsur farklılığı gerekçesiyle farklı suçlar olduğunu söylemek mümkün değildir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ikinci yargılama süreci başladığında ilk yargılama süreci sona ermiş ve karar kesinleşmişse bu durum ikinci yargılamanın sona erdirilmesini gerektirmektedir¹⁰.

Sonuç ve Yorumum

Türk vergi sisteminin yürürlükteki hükümleri İHAM'nin yeni kararına aykırılıklar taşımaktadır. Hatta yukarıda ifade edilen TCK 44 ve Kabahatler Kanunu 15 ile de uyumlu olma-

⁹ Vergi idaresi tarafından başvuranın 2000 ve 2004 yılları arasındaki dönemde şirketinden örtülü temettü elde ettiği tespit edilmiştir. Söz konusu örtülü kazancın miktarı sırasıyla; 107,152 Avro, 1,673 Avro, 48,711 Avro, 32,759 Avro ve 18,842 Avro'dur. Bunun üzerine vergi idaresi tarafından ek vergi tarh edilmiş ve para cezası kesilmiştir. Başvuran yargı yolundan da sonuç elde edememiştir. 15 Aralık 2008'de savcılık, başvuran hakkında, 1997 ve 2003 yılları arasındaki dönem bakımından zimmete para geçirme ve ağırlaştırılmış vergi kaçaklığı suçu iddiasıyla dava açmış ve başvuranı hapis cezasına çarptırmıştır. Ayrıca başvuranın vergi idaresine para cezası ödemesine hükmetmiştir. Başvuranın istinaf ve temyiz mahkemelerine yapmış olduğu başvurular da reddedilmiştir. Başvuran, ağırlaştırılmış vergi kaçaklığı suçundan mahkum olması nedeniyle, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinde yer alan ilkenin ihlal edildiği, aynı fiil nedeniyle vergi yargılamasında da para cezasına çarptırıldığı, vergi yargılamasının 11 Ocak 2010, ceza yargılamasının ise 18 Mayıs 2011 tarihinde sonuçlandırıldığı iddialarıyla İHAM'ne başvurmuştur (Dilemre Öden, a.g.m.).

¹⁰ Dilemre Öden, a.g.m.

yan bir durum söz konusudur. Özellikle de VUK 367. madde dikkat çekmektedir.

VUK 367'nin durumu doktrinde öteden beri tartışılan konulardan biridir. Özellikle non bis idem kuralı açısından ceza mahkemesinde yargılanan vergi suçları ile ilgili ihtilaflarda, ceza mahkemesinde açılan bir davanın sonucunun vergi mahkemesini ne derece etkileyeceği, aynı fiilden farklı mahkemelerde yargılamanın sonucunun ne olacağı irdelenmiştir. Zira 367/son hükmüne göre; ceza mahkemesi kararları VUK'nun 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 yargıcını bağlamamaktadır.

Bu hükmün hukuka aykırı olduğunu ileri süreren görüşlere göre¹¹ VUK'nun 367/son maddesindeki "bağlamama" kriteri eylemin varlığı ile ilgili değildir. Yargıtay'ın incelemesinden geçerek kesinleşen bir kararın vergi yargı mercii veya idare tarafından kabul edilmemesi hukuki bir kargaşaya mahal verecektir¹². Dolayısıyla kaçakçılık fiilleriyle üç

kat vergi ziyai cezası kesilebilmesi için ceza mahkemesinin suçun tespit edildiğine ilişkin kararı gerekmektedir. Bu hukukun birliği açısından bir zorunluluktur¹³.

Uygulamada vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi birbirinden bağımsız şekilde hareket etmekte, birbirlerini dikkate almadan karar almaktadırlar. Bu durumda bir mahkemede bir mükellef hakkında suç tespiti olumlu olurken bir diğer mahkemede olumsuz olabilmektedir. Bu durum hukuki açıdan son derece yanlıştır ve hukuk devleti ilkesi ile de uyumlu değildir. Yukarıda ifade edilen son tarihli İHAM kararı da bunu desteklemektedir.

Daha önceki çalışmalarımızda da ifade ettiğimiz gibi¹⁴ her iki mahkemeye de intikal eden bir vaka söz konusu ise "vergi suçu" işlendiğine dair bir iddia var demektir. O zaman ortada bir suç varsa bunun tespitinin yapılması gereken yer kanaatimizce "ceza mahkemesi"dir. Bu durumda vergi mahkemesi ceza mahkemesinin kararını beklemeli, bu aşamada yargılamaya ara vermeli, ceza mahkemesinin kararından sonra yargıla-

¹¹ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul, Haziran 2008, s.78-79; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 3.bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.366; A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler", *Vergi Sorunları*, Sayı:233, (Şubat 2008), s.99; Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt:82, Sayı:6, Yıl:2008, s.2846-2847.

¹² Bu konudaki olası ihtimaller için bkz. Mustafa Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:49, Sayı:1-4, Yıl:2000, s.94-95.

¹³ Bu hususun hukuka aykırı ve düzeltilmeye muhtaç olduğu Vergi Konseyi çalışmalarında da ifade edilmiştir. Bkz. A.Bumin Doğrusöz, "VUK'nun "Ceza Hükümleri" Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi", (Vergi Konseyine Sunulan Akademik Çalışma), 25.06.2007, http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/akademik_calisma2.doc, (Erişim: 19.03.2009).

¹⁴ Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

maya devam etmelidir. Hukuk birliği ilkesi ve hakkaniyet bunu gerektirmektedir¹⁵.

Gerek İHAS'nin 6. maddesinde gerek Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı vergi mükellefine suç isnatlarının karara bağlanması süreçlerinde adil bir yargılama isteme hakkı vermektedir. Bu durumda sadece adil yargılanma hakkı açısından dahi vergi yargıcı VUK'nun 367. maddesini dikkate alamayacaktır. Aslında bu noktada söz konusu maddenin hukuka aykırı bir düzenleme olduğu da ortadadır. Dolayısıyla VUK'nun 367. maddesinin yeniden kaleme alınması gerekmektedir.

Öte yandan vergi mahkemesi vergi idaresinin mükellef nezdinde hesapladığı tarhiyatı veya vergi ziyai cezasını iptal edebilir. Aynı işlem için ceza mahkemesi mahkûmiyet ka-

rarı vermiş ve hüküm kesinleşmişse vergi mahkemesi kararının (CMK.m.311) "yeni delil" olarak değerlendirilmesi ve yargılamanın yenilenmesi mümkündür¹⁶.

Ayrıca VUK'nun 367. maddesine göre suçun oluşumuna karar veren merciin idare olması anayasaya ve hukuka aykırıdır. Katıldığı görüşe göre¹⁷ idare, vergi kaybına yol açan bir fiilin aynı zamanda VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen hürriyeti bağlayıcı bir suç ile gerçekleştirildiğine kanaat ederse kayba uğratılan verginin bir katı ceza kesmelidir. Aynı fiil ceza mahkemesinde yargılandıktan sonra suçun oluştuğuna dair hüküm verirse iki kat daha ceza kesmesi daha doğru olacaktır. Ya da cezanın bir kat kesilmesi, iki kat tutarın ise ceza mahkemesi kararı sonrası adli para cezası olarak uygulanması düşünülebilir.

Kaynakça

- Akkaya, Mustafa, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:49, Sayı:1-4, Yıl:2000
- Başaran Yavaşlar, Funda, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", İstanbul Barosu Dergisi, Cilt:82, Sayı:6, Yıl:2008
- Bilici, Nurettin-Funda Başaran Yavaşlar, "'Non Bis In Idem' Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmeleri İlkeleri)", Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Ed. Nevzat Saygılıoğlu, Ankara, 2014

¹⁵ Dilemre Öden de benzer ve haklı olarak "Bu nedenle de söz konusu maddenin değiştirilmesi ve "bekletici mesele" kurumunun getirilmesi gerekmektedir. Vergi yargılamasının ceza yargılamasının sonucunu beklemesi yerinde olacaktır. Zira ceza yargılaması neticesinde mükellefin hakkı cezasına şarptırılması halinde zaten vergi yargılamasının para cezasına ilişkin sonucunun önemi kalmayacaktır." ifadesinde bulunmuştur. Bkz. Dilemre Öden, a.g.m.

¹⁶ Akkaya, Etkileşim, s.95.

¹⁷ A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", Yaklaşım, Sayı:196, (Nisan 2009).

LEBİB YALKIN MEVZUAT DERGİSİ

- Biyan, Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012*
- Dilemre Öden, Begüm, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2015*. Söz konusu makaleye ulaşmak için <http://www.vmhk.org.tr/vergi-kacakciligi-sucunda-hapis-cezasi-kalkti-mi/>, (Erişim: 05.09.2015)
- Doğrusöz, A. Bumin, "Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler", *Vergi Sorunları, Sayı:233, Şubat 2008*)
- Doğrusöz, A. Bumin, "VUK'nun "Ceza Hükümleri" Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi", (Vergi Konseyine Sunulan Akademik Çalışma), 25.06.2007, http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/akademik_calisma2.doc, (Erişim: 19.03.2009)
- Doğrusöz, A. Bumin, "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", *Yaklaşım, Sayı:196, (Nisan 2009)*
- Donay, Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul, Haziran 2008, s.78-79; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku, 3.bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004*
- Gözler, Kemal, *Hukukun Temel Kavramları*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003
- Kocaer, Şenol, "Artık, sahte faturaya hapis cezası yok!", *Dünya, 26.02.2015*
- Oğurlu, Yücel, "Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu "Ne Bis İn İdem" Kuralı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:52, S.2, 2003*
- Özen, Mustafa, "Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, S.1*
- Yaltı, Billur, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", *Vergi Sorunları Dergisi, S. 317, Şubat 2015*

