

AİHM VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ CEZALARINDA “NON BIS IN IDEM” İLKESİ*

THE “NON BIS IN IDEM” PRINCIPLE IN TAX PENALTIES IN THE LIGHT OF THE JUDGMENTS OF THE ECHR AND THE CONSTITUTIONAL COURT

Denizhan HOROZGİL**

Özet: Bireyler çoğu zaman gerçekleştirdikleri veya gerçekleştirmedikleri eylemler nedeniyle hem bir suç karşılığı olarak ceza yaptırımıyla, hem de bir vergi kabahatinin karşılığı olarak idari yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Böylelikle bireyler, iki ayrı yargı kolunda ve birbirinden bağımsız olarak işleyen süreçlerle muhatap olabilmektedirler. Bireylerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan etkileme potansiyeline sahip olan ve çifte yargı veya ceza anlamına gelebilecek bu durum, *non bis in idem* ilkesi kapsamında gerek öğretide gerekse yüksek mahkeme kararlarında uzun süredir tartışılan bir konudur. Sözü edilen tartışmaya katkı sunması amacıyla yapılan bu çalışmada öncelikle suç ve kabahatler hakkında kavramsal bazı açıklamalara yer verilerek konuya giriş yapılmıştır. Daha sonra *non bis in idem* ilkesinin anlam ve unsurları genel olarak izah edilmiş ve ilgili ulusal ve uluslararası hukuk normları ile sözleşme hükümlerine değinilmiştir. Son olarak Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM) konu hakkında verdiği kararlar ayrıntılı biçimde ortaya konulmuş, konuya yaklaşım biçimleri ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Suç ve Kabahat, Ceza, İdari Yaptırım, Non Bis In İdem, Adil Yargılanma Hakkı

Abstract: Individuals could often face penalties for offenses and administrative sanctions for tax misdemeanors as a result of the actions they have taken or have not taken. Thus, individuals may have to deal with procedures that are ongoing in two separate branches of the judiciary. This scenario, which has the potential to directly impact fundamental rights and freedoms and to result in a double judgment or penalty, has been a controversial issue regarding the non bis in idem theory, both in doctrine and in high court decisions, for a long time. This study, aimed at contributing to the

* Bu yazı, araştırma ve yayın etiğine uygundur.

** Anayasa Mahkemesi Raportörü, denizhan.horozgil@anayasa.gov.tr, ORCID: 0000-0002-8783-2189, Makalenin Gönderim Tarihi: 07.05.2021, Kabul Tarihi: 07.05.2021

aforementioned issue, begins with the introductory section which contains some conceptual definitions of offenses and misdemeanors. Then, the definition and components of non-bis in idem principle are described and the corresponding legal norms and contractual provisions both in the national and international level are discussed. Last, resolutions taken by the Constitutional Court and the European Court of Human Rights (ECHR) on the issue are outlined in detail and the general approaches to the matter are assessed separately.

Keywords: Offense and Misdemeanor, Penalty, Administrative Sanction, Non Bis In Idem, Right to Fair Trial

GİRİŞ

İdari ceza hukuku ile genel ceza hukuku ayrımının 18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren teorik olarak benimsenmeye başlamasıyla birlikte kabahatlerin, dar anlamda suç olmaktan çıkarılması ve bu tür eylemlerin cezalandırılması için idareye yetki tanınması amaçlanmıştır.¹ Bunun sonucu olarak ortaya çıkan “kabahat” kavramı, “suç” kavramından ayrı bir anlam kazanmış, zamanla ülkelerin mevzuatlarında ayrıca düzenlenmeye başlamıştır.² Türk ceza ve ceza muhakemesi hukuku sisteminde de bu değişimin bir sonucu olarak 2005 yılında ayrı bir Kabahatler Kanunu çıkarılmış ve kabahatlere özgü birtakım normlar getirilmiştir. Bunun yanında bazı özel kanunlarda da ayrıca düzenlemeler yapılmış ya da var olan düzenlemeler korunmuştur. Mevzuatta yapılan söz konusu değişikliklerin ortaya çıkardığı birtakım uyumsuzluklar nedeniyle ya da yürütülen ceza politikasının bir sonucu olarak kişiler aynı fiilleri nedeniyle hem bir “suç” karşılığı olarak ceza yaptırımıyla hem de bir “kabahat” karşılığı olarak idari yaptırımla muhatap olabilmektedirler. Bu makalenin yazılmasındaki amaç da bilhassa vergi cezaları alanında ortaya çıkan bu tür uygulamaların, aynı eylem nedeniyle ikinci kez yargılanma veya mahkûm edilme yasağı anlamına gelen *non bis in idem* ilkesi karşısındaki durumunu ortaya koymak ve çözüm önerileri sunmaktır.

¹ Kayıhan İçel, “İdarî Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Y. 1984, C. 50, S. 1-4, s. 117; Fatih Selami Mahmutoğlu, Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995, s. 14; Mustafa Karabulut, İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 169.

² Tarihsel gelişimi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Mahmutoğlu, (1995), s. 14 vd.

Bu çerçevede çalışmada ilk olarak “kabahat” ve “idari yaptırım” kavramlarına, daha sonra *non bis in idem* ilkesinin genel olarak ne anlama geldiğine ve özellikle vergi cezalarıyla ilgili ulusal ve uluslararası hukuk normları çerçevesinde söz konusu ilkenin nasıl düzenlendiğine değinilecek; son olarak Anayasa Mahkemesi ve AİHM’in (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi) konuyla ilgili bazı kararları değerlendirilerek çalışma sonlandırılacaktır.

I. KABAHAHAT KAVRAMI

Suç, hukuka aykırı bir fiildir; buna karşılık her hukuka aykırı fiil suç değildir.³ Bu bakımdan kabahatler de hukuka aykırı fiillerdir. Esasa yönelik bu ilişki ve bunun yanında özellikle yukarıda değinildiği üzere 18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ortaya çıkan dekriminalizasyon⁴ politikalarıyla birlikte bazı fiillerin suç olmaktan çıkarılması sonucu suç ve kabahatler arasında niteliksel bir ayrım yapmak güç hale gelmiştir. Kabahatler Kanunu’nun genel gerekçesinde ise suç ve kabahat arasında niceliksel bir ayrım yapıldığı vurgulanmıştır.⁵ Ancak kimi zaman bir suçun karşılığı olarak öngörülen kısa süreli bir hapis cezası -ve hatta para cezasına çevrilen bir hapis cezası-, bir kabahat için öngörülen yüksek miktardaki bir para cezasından daha hafif kalabilmektedir.⁶ Bu bakımdan öğretilde, suç ve kabahat ayrımında esas alınacak ölçüt noktasında bir görüş birliğinin bulunmadığı;⁷ bu ayrım

³ Sulhi Dönmezer/Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, Cilt II, Beta Yayınevi, İstanbul, 1986, s. 11; Sahir Erman, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını (Maliye Enstitüsü Konferansları), Y. 1959, S. 5, s. 206.

⁴ Bazı fiillerin suç olmaktan çıkarılmasında genel olarak üç terimin kullanıldığı görülmektedir: Suç durumundan çıkarma (dekriminalizasyon), ceza durumundan çıkarma (depenalizasyon) ve kovuşturmadan ayrılma (diversiyon) (Köksal Bayraktar, “Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Y. 1984, C. 50, S. 1-4, s. 198).

⁵ “...esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayrım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır” (Hamide Zafer/Gülfem Pamuk/Kerim Çakır, Gerekçeli-Açıklamalı-İçtihatlı Kabahatler Kanunu, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014, s. 31).

⁶ Ali D. Ulusoy, İdari Yaptırımlar, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 45.

⁷ Guido Zanobini, “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Mes’esi” (Çeviren: Yılmaz Günel), AÜSBFD, Y. 1963, C. 18, S. 3, s. 309, 310; Sulhi Dönmezer/Sahir Erman, Na-

yapılırken amaçları, usulleri, nitelikleri ve/veya nicelikleri, öngörülen yaptırımların türleri, korudukları hukuksal değerler, manevi unsuru ya da sonuçları gibi çeşitli ölçütlerin kullanıldığı söylenebilir.⁸

Kabahat kavramı Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde; “*kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” şeklinde tanımlanmıştır.⁹ Bu tanım, kanunda öngörülen “yaptırımın türüne” göre kabahati suçlardan ayırmıştır. Böylelikle yukarıda yapılan açıklamalarla birlikte kabahat, karşılığında idari yaptırım uygulanmasının kanunda öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiil olarak tanımlanabilir.¹⁰ Kanun koyucunun ortaya koyduğu bu tanım kapsamında bir eylemin suç mu yoksa kabahat mi olarak tanımlanacağı konusunda devletin ceza politikasının etkili olacağını söylemek de yanlış olmayacaktır.¹¹

zari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, Cilt 1, Beta Yayınevi, İstanbul, 1987, s. 344; Sema Ayatar Kızılyar, “Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı”, Journal of Yasar University, Y. 2013, C. 8, Özel Sayı, s. 1648; Fatih Selami Mahmutoğlu, “Suç-Kabahat Ayrımı - İdari Ceza Hukuku'nun Temelleri”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 28 vd.

⁸ Zeynel T. Kangal, Kabahatler Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 38 vd.; Berrin Akbulut, Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s. 46 vd.; Yücel Oğurlu, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”, *Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 1999, C. 3, S. 1, s. 160 vd.; Ferhat Yıldız, “İdari Yaptırımların Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Y. 2014, C. 9, S. 95, s. 89 vd.

⁹ Sözü edilen hükmün Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine ve 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılığı iddiasını inceleyen Anayasa Mahkemesi, iptali istenen kuralda bahse konu Anayasa hükümlerine herhangi bir aykırılık tespit etmemiş ve iptal isteminin reddine karar vermiştir (karar için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/11/20091126-13.htm>, Erişim Tarihi: 13.02.2021).

¹⁰ Kangal, s. 2.

¹¹ Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında da bu durum, “Yasa koyucu idari para cezalarına ilişkin yasa kurallarını düzenlerken ceza politikası gereği birtakım tercihler ortaya koyarak yasal düzenlemeler yapabilir. Hangi eylemlerin idari para cezasını, hangilerinin adli para cezası ya da hapis cezasını gerektirdiği ve bu cezaların miktarı konusunda yasa koyucunun takdir hakkı bulunmakla beraber bu tercih serbestisi Anayasa'nın genel ve özel kuralları çerçevesinde olacaktır” ifadeleriyle vurgulanmıştır (AYM, E.2001/119, K.2004/37, 23.03.2004. Karar için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/07/20040721.htm#15>, Erişim Tarihi: 13.02.2021),

II. İDARİ YAPTIRIM KAVRAMI

İdarenin görevleri arasında kamu güvenliği ve düzeni, kamu sağlığı gibi çeşitli idari düzenleri korumak önemli bir yer tutar.¹² Bu koruma büyük ölçüde, sahip olduğu yaptırım uygulama yetkisiyle sağlanabilir.¹³ Bu yolla idare edilenler idari kararlara uymaya sevk edilirler.¹⁴ İdarece yaptırım uygulanması kişilerin bazı temel hak ve özgürlüklerini sınırlama potansiyeli taşıdığından söz konusu yaptırım uygulama yetkisinin idareye açıkça kanunlar tarafından tanınmış olması gerekir.¹⁵ Bu açıklamalar ışığında idari yaptırımı, kanunların açıkça yetki verdiği durumlarda idarenin doğrudan doğruya bir işlemiyle¹⁶ ve idare hukukuna özgü usullerle vermiş olduğu yaptırımlar olarak tanımlamak mümkündür.¹⁷

Anayasa Mahkemesi kararlarında da benzer şekilde idari yaptırım, “*idarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya uyguladığı yaptırımlar*” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁸ Danıştay da verdiği ka-

¹² Lûtfi Duran, İdare Hukuku Ders Notları, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1982, s. 254, 255.

¹³ Oğurlu, (1999), s. 151.

¹⁴ Kemal Gözler, İdare Hukuku, Cilt 1, Güncellenmiş 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 1197.

¹⁵ Bu husus Kabahatler Kanunu’nun 22. maddesinde “idari yaptırım kararı vermeye ilgili kanunda açıkça gösterilen” ifadeleriyle de vurgulanmıştır.

¹⁶ A. Şeref Gözübüyük/Turgut Tan, İdare Hukuku, Cilt 1, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 644. Yazarlara göre idari yaptırımın baskın kimliği onun bir idari işlem olmasıdır.

¹⁷ İl Han Özay, İdari Yaptırımlar, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3326, İstanbul, 1985, s. 35. Zanobini’ye göre idari müeyyide, “bizatihi idari emir ve talimatlara riayeti temin bakımından idari bir merci tarafından tesis edilen ceza”dır (Guido Zanobini, İdari Müeyyideler (Çeviren: Yılmaz Günel), Sevinç Matbaası, Ankara, 1964, s. 69). Öğretide idari yaptırımların çeşitli şekilde sınıflandırıldığı görülmektedir. Örneğin Ulusoy’a göre “yapılması gereken en doğru sınıflandırma öncelikle ‘idari cezaların’ ile ‘idari tedbirlerden’ ayrıştırılması; akabinde de idari cezaları kendi içinde Regülatif Cezalar, Kabahat Cezaları ve Disiplin Cezaları olarak üçe ayırmaktır” (Ulusoy, s. 11). Tan’a göre ise, “genel olarak idari yaptırımları içerikleri bakımından idari para cezaları ve diğer idari yaptırımlar olarak iki grupta toplamak yanlış olmaz” (Turgut Tan, “İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki Güvenceler”, Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 311).

¹⁸ Bkz. AYM, E.1996/48, K.1996/41, 23.10.1996 (<http://kararlariyeni.anayasa.gov.tr>, Erişim Tarihi: 13.02.2021); AYM, E. 2010/55, K. 2011/140, 20.10.2011 (<http://kararlariyeni.anayasa.gov.tr>, Erişim Tarihi: 13.02.2021).

rarlarda Anayasa Mahkemesi'nin bu tanımını benimsemiştir.¹⁹ Uyuşmazlık Mahkemesine göre ise, “kanunun öngördüğü bir ceza, idari bir organın eliyle uygulanabiliyorsa bu genel ceza hukukunun değil, idare hukukunun müeyyidesidir. Bu tür cezalar, uygulama alanı itibariyle, idarenin kamu düzeninin sağlanması ve korunması görev ve yükümlülüğünün yerine getirilmesi amacıyla yönelik bir hukuki müeyyide niteliğini taşımakta olup; idari ceza uygulaması, konusu olan suçun niteliği, uygulayan merci ve uygulanan usul ile hukuki sonuçları itibariyle adli ceza uygulamasından farklılık göstermekte ve hukuki müeyyideler, esasen gerçek anlamda bir ceza sayılmamaktadırlar”.²⁰

Kabahat karşılığı öngörülen idari yaptırımlar Kabahatler Kanunu'nun 16. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre idari yaptırımlar; idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir (m. 16/1). İdari tedbirler ise, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir (m. 16/2²¹).

Kabahatler karşılığında uygulanması öngörülen idari yaptırımlara kural olarak mahkemeler değil, kanunla yetkili kılınan idari merciler karar vermekte (m. 22)²²; söz konusu idari yaptırıma karşı ilgisinin kanun yoluna başvurması halinde ise incelemeyi hâkim veya mahkeme yapmaktadır.²³

İdari yaptırımların sadece idare hukukunun konusuna girmediği, caydırıcı ve cezalandırıcı niteliği²⁴ karşısında aynı zamanda ceza huku-

¹⁹ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E.2019/2197, K.2020/136, 29.1.2020; Danıştay 13. Daire, E.2020/2175, K.2021/1586, 27.4.2021; Danıştay 8. Daire, E.2017/7733, K.2021/2011, 1.4.2021 (UYAP).

²⁰ Uyuşmazlık Mahkemesi, E.2003/22, K.2003/25, 7.7.2003; Uyuşmazlık Mahkemesi, E.1998/10, K.1998/12, 6.6.1998 (Aktaran: Oğuz Sancakdar/Lale Burcu Önüt/Eser Us Doğan/Mine Kasapoğlu Turhan/Serkan Seyhan, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Seçkin Yayınevi, 9. Baskı, Ankara, 2020, s. 780).

²¹ Sözü edilen hükmün de Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine ve 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılığı iddiasını inceleyen Anayasa Mahkemesi, iptali istenen kuralda bahse konu Anayasa hükümlerine herhangi bir aykırılık tespit etmemiş ve iptal isteminin reddine karar vermiştir (karar için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/11/20091126-13.htm>, Erişim Tarihi: 13.02.2021).

²² Kabahatler Kanunu'nun 22. maddesinde söz konusu kural açıkça öngörülmüş; anılan Kanun'un 23. ve 24. maddelerinde ise istisnalara yer verilmiştir. Buna göre belirli hallerde Cumhuriyet savcısı ve mahkemelerin de idari yaptırım kararı verme yetkisi vardır.

²³ Kangal, s. 3.

²⁴ Tan, s. 311; Burcu Erdinç, “İdari Yaptırımların. Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, *Ankara Barosu Dergisi*, Y. 2012, S. 2, s. 251; Fey-

ku ilkeleriyle de ilişkili kabul edilmesi gerektiğini²⁵ ve bu çerçevede idare hukukuyla ceza hukukunun birbiriyle yakın ilişki içerisinde olduğunu belirtmek gerekir.²⁶ Gerçekten idari yaptırımlar genellikle idari para cezası veya herhangi bir şeyden men edilme şeklinde ortaya çıktığından ceza hukuku yaptırımlarına benzemektedirler.²⁷

Bazı durumlarda kişilerin işledikleri bir fiil hem bir suç hem de bir kabahatin; bazı durumlarda ise aynı anda birden fazla kabahatin konusunu oluşturabilmektedir. Bu aşamada çalışmamızda kabahat ve idari yaptırım kavramlarına dair yukarıda yapılan genel açıklamalar ışığında, kişilerin işledikleri tek bir eylemle aynı anda suç ve/veya kabahatlere ilişkin yargılama, ceza veya yaptırım süreçleriyle karşı karşıya kalmaları halinde uygulama ve tartışma alanı bulabilecek olan *non bis in idem* ilkesinin genel olarak ne anlama geldiğine ve özellikle vergi ceza hukuku alanında konuyla ilgili ulusal ve uluslararası hukuk normları çerçevesinde söz konusu ilkenin nasıl düzenlendiğine değinilecektir.

III. VERGİ CEZALARINDA “NON BIS IN IDEM” İLKESİ

A. GENEL OLARAK “NON BIS IN IDEM” İLKESİ

Bireylerin belirli bir eylemleri nedeniyle sürekli olarak ceza tehdidiyle karşı karşıya kalmalarının engellenmesi hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.²⁸ Bu kapsamda kişi ve hukuk güvenliği ilkelerinin bir görünümü olarak, bireylerin aynı eylem nedeniyle ikinci kez yargılanmamaları veya mahkûm edilmemeleri anlamına gelen *non bis in idem* ilkesinin,²⁹ fiilin aynılığı ve kişinin aynılığı biçiminde iki unsuru bulunmaktadır.³⁰ Kişinin aynılığı unsuru bakımından öğretide esaslı bir

yaz Gölcüklü, “İdari Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki”, *AÜSBFD*, Y. 1963, C. XVIII, S. 2, s. 117.

²⁵ Duran, s. 251.

²⁶ Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, I. Cilt, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966, s. 113; İlgin Özkaya Özlüer, “İdari Yaptırımların Özellikleri ve Çevre Kanunu”, *Ankara Barosu Dergisi*, Y. 2015, S. 2, s. 136.

²⁷ İl Han Özay, *Günüşünde Yönetim*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 739.

²⁸ Mustafa Özen, “Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2010, C. XIV, S. 1, s. 389.

²⁹ Yücel Oğurlu, “Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu ‘Ne Bis In Idem’ Kuralı”, *AÜHFD*, Y. 2003, C. 52, S. 2, s. 103.

³⁰ Erdener Yurtcan, *Kesin Hükmün Ceza Muhakemesini Önleme Etkisi*, İstanbul

görüş ayrılığı olmamasına karşın, fiilin aynılığıyla ilgili olarak farklı yaklaşımlar söz konusudur.³¹ Ancak fiilin aynılığı hakkındaki tüm görüşlerin ortak noktası, fiilin iddianamede anlatılan ve kamu davasına konu edilen fiilden bağımsız olmadığı, kapsamının iddianame ve dolayısıyla dava konusuyla çizildiğidir. Nitekim “ceza muhakemesi hukuku açısından fiil, maddi ceza hukuku anlamındaki fiil ile aynı anlamda olmayıp, şüphelinin suç fiili öncesindeki davranışlarını da bir bütün olarak kapsayan ve genel hayat tecrübesine göre iddianamede tanımlanan fiil ile bağlantılı, onunla bütünleşen bir olay teşkil eden davranışlar bütünüdür”.³²

Non bis in idem ilkesi kapsamında sanıkların aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanamamalarına “yatay kesinleşme”; aynı suçta birden fazla sanık olması durumunda her bir sanığın muhakemesinin ayrı yürütülmesine ise “dikey kesinleşme” denilmektedir.³³ Bu doğrultuda çalışmamızda yatay kesinleşme üzerinde duracağız.

B. İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI HUKUK NORMLARI

Non bis in idem ilkesi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne (AİHS) ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinde açıkça düzenlenmiştir.³⁴ Anılan Protokol’ün onaylanmasının uygun bulunmasına dair 6684 sayılı Ka-

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1973, s. 40, 41; Yener Ünver/Hakan Hakeri, Ceza Muhakemesi Hukuku, Cilt 3, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 1784. Ayrıca “konunun aynılığı”nın da bir unsur olduğunu ileri süren görüşler için bkz. Feridun Yenisey/Ayşe Nuhoğlu, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 774; Erol Cihan/Feridun Yenisey, “Ne Bis In Idem İlkesi”, Prof. Dr. Çetin Özek Armağanı, Galatasaray Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2004, s. 220.

³¹ Özen, s. 392.

³² Yenisey/Nuhoğlu, s. 774.

³³ Cihan/Yenisey, s. 219.

³⁴ Düzenleme şu şekildedir:

“1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm 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 olanak davanın yeniden açılmasını engellemez.

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

nun Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde 10.03.2016 tarihinde kabul edilmiş ve bu Kanun 25.03.2016 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Protokol 28.03.2016 tarihinde de Bakanlar Kurulu'nca onaylanmış ve 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Non bis in idem ilkesi Anayasa'da ise AİHS'deki düzenlemeye benzer şekilde somut ve bağımsız olarak düzenlenmemiştir.³⁵ Anayasa Mahkemesi, *non bis in idem* ilkesini, adil yargılanma hakkını düzenleyen Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında incelemektedir.³⁶

Yine 04.06.2003 tarihli ve 4868 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Birleşmiş Milletler Medenî ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin ilişik beyanlar ve çekince ile onaylanması Bakanlar Kurulu'nca 07.07.2003 tarihinde kararlaştırılmıştır. *Non bis in idem* ilkesi bu Sözleşme'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 14. maddesinin 7. bendinde de açıkça düzenlenmiştir.³⁷

Non bis in idem ilkesi 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 223. maddesinde kovuşturma evresine ilişkin olarak açıkça düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeye göre, aynı fiil nedeniyle aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilecektir. Ayrıca CMK'nın 172. maddesinin 2. fıkrası

³⁵ Nurettin Bilici/Funda Başaran Yavaşlar, "Non Bis In Idem ve Yasallık İlkesi", Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara, 2014, s. 52.

³⁶ AYM, Ünal Gökpınar, B. No: 2018/9115, 27.03.2019, (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Basvurular/tr/pdf/2018-9115.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2021). Kararın konuya ilişkin kısmı şu şekildedir:

"Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi, yukarıda değinildiği üzere bireylerin, haklarında yürütülen bir ceza yargılaması sürecinin varlığı hâlinde tekrar yargılanmamalarını veya cezalandırılmamalarını güvence altına almaktadır. Böylelikle adil yargılanma hakkı kapsamındaki cezai süreçler yönünden hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak hukuk güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesinde mündemiac olan aynı suç nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim ne bis in idem ilkesi Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'de ayrı bir hak olarak düzenlenmiş ise de AİHM kararlarında bu ilkenin adil yargılanma hakkı ile bağlantılı özel bir güvence olduğu vurgulanmıştır..." (§ 49).

³⁷ Düzenleme şu şekildedir:

"...7. Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkûm olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz."

sında, kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra, yeni delil meydana çıkmadıkça aynı fiilden dolayı kamu davası açılmayacağı düzenlenmiş ve anılan ilkenin güvenceleri soruşturma evresine ilişkin olarak da sağlanmıştır.

Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesi, bu Kanun'un genel hükümlerinin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağını düzenlemiştir. Diğer bir deyişle, mevzuatta dağınık halde bulunan ve karşılığında bir idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını öngörülen kabahatler hakkında da Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır.

Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinde düzenlenen “içtima” başlıklı 15. maddesi, *non bis in idem* ilkesi açısından önemli bir düzenlemedir.³⁸ Anılan maddenin 1. fıkrasına göre, bir fiille idarî para cezası gerektiren birden fazla kabahatin işlenmesi halinde en ağır idarî para cezası verilecektir. Nitekim konuyla ilgili içtihatlarında Danıştay, öncelikle verilen idari para cezalarına konu eylemlerin aynı olup olmadığını incelemekte; eylemlerin aynı olduğunu tespit etmesi halinde en ağır idari para cezasının uygulanması gerektiğini,³⁹ aksi halde ise

³⁸ “Madde 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 verinceye kadar fiil tek sayılır.

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

³⁹ “Tek fiile tek ceza bir genel hukuk ilkesi olup, bir kimsenin aynı fiilinden dolayı birden fazla yargılanamamasını ve cezalandırılmamasını ifade etmektedir. Bu ilke kural olarak idarî cezalar için de geçerlidir... Buna göre, aynı fiil nedeniyle iki ayrı idarî para cezası öngörülmüşse, bu cezaların her ikisi de uygulanamayacak ve sadece biri ve en ağırı uygulanacaktır... davacının otogaz LPG faaliyeti yaparken otogaz istasyonlarına tüplü ve dökme LPG ikmal yapmamakla yükümlü olduğu ve bu eylemin 5307 sayılı Kanun'un 5. maddesinin dokuzuncu fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendini ihlâl ettiği ve LPG'nin araçtan araca aktarılmasının doğal olarak bu fiilin işleniş biçimini oluşturduğu anlaşıldığından, işlediği bir fiil ile birden fazla kabahatin oluşmasına sebebiyet veren davacı hakkında en ağır idarî para cezasının verilmesi gerekirken anılan Kanun'un 16. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendi uyarınca dava konusu

ayrı ayrı ceza verilebileceğini belirtmektedir.⁴⁰

Bir fiille birden fazla işlenen kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından *başka idarî yaptırımlar* da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin ayrıca uygulanmasına karar verilecektir (Kaba-

339.814,00-TL idarî para cezasının davacıya ayrıca uygulanmak suretiyle Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasında yer alan fikrî içtima kuralının ihlâl edildiği anlaşılmaktadır." (Danıştay 13. Daire, E.2015/3710, K.2021/894, 11.3.2021, UYAP); "Aynı yapılara ilişkin aynı teknik inceleme raporlarındaki aynı eylem için davacıya 29.11.2012 tarihinde proje ve uygulama denetçiliği görevinden ayrılmasına ve teknik inceleme raporlarına göre idari yaptırımı gerektiren eylemin davacının kontrol elemanı olarak çalıştığı döneme ilişkin olmasına rağmen, hem proje ve uygulama denetçisi hem de kontrol elemanı olarak idari yaptırım uygulandığı, başka bir ifadeyle mükerrer (tek fiile iki kez) ceza verildiği anlaşılmıştır." (Danıştay 6. Daire, E.2020/1704, K.2021/3612, 11.3.2021, UYAP); "...dava konusu Kurul kararıyla davalı yanında müdahil şirketin votka ve cin pazarlarında ihlâl teşkil ettiği tespit edilen davranışlarının 16.02.2017 tarih ve 17-07/84-34 sayılı Kurul kararında rakı pazarında ihlâl oluşturduğu değerlendirilen ve idarî para cezası uygulanan davranışlarıyla aynı olduğu, aynı dönemde gerçekleştiği ve teşebbüsün genel stratejisinin parçası olarak bütünlük arz ettiğinden bahisle yeni bir idarî para cezası uygulanmasına yer olmadığına karar verilmesinde hukuka aykırılık; davanın reddi yönündeki İdare Mahkemesi kararına yönelik istinaf isteminin kabulüne ve dava konusu işlemin iptaline ilişkin temyize konu Bölge İdare Mahkemesi kararında hukukî isabet bulunmamaktadır." (Danıştay 13. Daire, E.2020/1941, K.2021/3508, 2.12.2020, UYAP).

⁴⁰ "...birden fazla fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde de birden fazla ceza verilmesi gerekmektedir.

Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirkete ait "U... TV" logosuyla yayın yapan kanalda 28.7.2011-4.11.2011 tarihleri arasında hafta içi her gün yayınlanan "Doktorunuz Sizinle" programına konuk olarak katılan "M... E..." isimli sağlık mensubunun reklamının yapıldığı, yine "Dr. M... E..." ait olduğu belirtilen bitkisel ürünlerin aldatıcı ve yanıltıcı reklamının yapılarak bitkisel ürünün ilaç olduğu izlenimi oluşturulduğu anlaşılmaktadır.

Meri mevzuatımıza göre sağlık mensupları ile özel sağlık kuruluşlarının reklamlarının yapılması ve bitkisel ürüne ilaç izlenimi verilmesi veya aldatıcı ve yanıltıcı reklamlarının yapılması yasak olup, ihlâl halinde idari yaptırım uygulanmaktadır.

Bu yönüyle olaya bakıldığında sağlık mensubunun reklamının yapılması bir fiil, bitkisel ürüne ilaç izlenimi verilmesi veya aldatıcı ve yanıltıcı reklamının yapılması ayrı bir fiildir.

Dolayısıyla olayda bir değil birden fazla fiil söz konusu olduğundan "fikrî içtima"nın uygulanmasına olanak bulunmamakta olup, işlenen her kabahat nedeniyle ayrı yaptırım uygulanması gerekmektedir.

Bu yüzden Radyo ve Televizyon Üst Kurulu tarafından, bitkisel ürünlerin izleyici tarafından satın alınmasının teşvik edildiği gerekçesiyle 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Kanunu'nun 9. maddesinin 3. fıkrasında yer alan "gizli ticari iletişime izin verilemez" ilkesi uyarınca, Reklam Kurulu'nca 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 16. maddesi uyarınca sağlık mensubunun reklamının yapılması nedeniyle ceza verilmiştir." (Danıştay 15. Daire, E.2013/13499, K.2014/3633, 13.5.2014, UYAP).

hatler Kanunu'nun 15/1. fıkrasının 2. cümlesi). Bu halde gerek hafif gerekse ağır olan idari para cezasını düzenleyen normda idari para cezası yanında başkaca idari yaptırımlara da yer verilmişse, hem ağır olan idari para cezası hem de diğer idari yaptırımlar uygulanacaktır. Bu durumda ise bir kişiye, aynı eylemi nedeniyle ağır olan idari para cezası yanında bir veya daha çok sayıda idari tedbir de uygulanması söz konusu olabilecek ve bu suretle *non bis in idem* kuralına aykırılık teşkil edebilecek durumlar ortaya çıkabilecektir.⁴¹

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrasına göre ise, bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilecektir. Böylelikle Kabahatler Kanunu'nda, kabahatlerin kendi içerisinde ve suçlarla kabahatler arasında da *non bis in idem* kuralının uygulanması açıkça öngörülmüştür.⁴² Nitekim bu hususa madde gerekçesinde de özellikle vurgu yapılmıştır.⁴³ Bu kapsamda kanun koyucunun suçlar arasında *non bis in idem* ilkesi uygularken ağır olan suçtan ceza vermeye yönelik iradesi, suçlar ve kabahatler arasında da genel olarak kendisini göstermiş ve TCK'nın 44. maddesiyle uyumlu bir düzenleme yapılmıştır. Kanun koyucu aynı zamanda, suçtan dolayı herhangi bir nedenle yaptırım uygulanamayan hallerde, kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabileceğini de düzenleyerek fiillerin yaptırımsız kalmamasını sağlamaya çalışmıştır.⁴⁴

⁴¹ Ulusoy, s. 114.

⁴² Kangal, s. 6, 250; Akbulut, s. 473. Söz konusu düzenleme öncesinde öğretide söz konusu ilkenin idare hukukunda sınırlı bir uygulama alanı bulacağı ve “idarenin bir şahsı değişik iki sıfatı ve durumu bakımından ele alıp, aynı fiilden dolayı kendisine iki ayrı müeyyide uygulaması hukuken mümkün” görülmekteydi (Özay, s. 63, 64); ayrıca bkz. Zanobini, (1964), s. 105-107.

⁴³ “Bir fiil, bazı durumlarda hem suç hem de kabahat oluşturabilir. Maddenin üçüncü fıkrası, bu hallere özgü ve fakat sadece içtima ile ilgili bir hüküm içermektedir. Bu gibi durumlarda kişi hakkında sadece suçtan dolayı ceza veya güvenlik tedbirine hükmedilebilecektir; fiilin kabahat oluşturması dolayısıyla ayrıca idari yaptırım uygulanamayacaktır. Böylece, ‘non bis in idem’ kuralına suçlarla kabahatler arasında da geçerlilik tanınmıştır. Ancak, suçtan dolayı ceza veya güvenlik tedbirine hükmedilemeyen hallerde, kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabilecektir.” (Erdener Yurtcan, Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2016, s. 376).

⁴⁴ “...hukuk kuralları, hiçbir zaman suç işleyen bir failin cezasız kalması sonucunu doğurmamalıdır. Ölçülülük ilkesi her zaman göz önünde tutulmalıdır. Yani ne suçlular cezasız kalmalı ne de iki defa cezalandırılmalıdır.” (Cihan/Yenisey, s. 224).

Buna karşılık mevzuatta, yukarıda genel olarak idari yaptırımlar yönünden bahsedilen ve Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinde düzenlenen ilkelerin istisnaları da öngörülmüş bulunmaktadır. Gerçekten 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 340. maddesinde özel bir "içtima" düzenlemesi vardır.⁴⁵ Bu düzenlemeye göre, VUK'ta yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. VUK'ta vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi, söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz. Yine bu düzenlemelere paralel olarak VUK'un 367. maddesinin 4. fıkrasında, "359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" şeklinde bir düzenleme de mevcuttur. Bilindiği gibi, anılan maddede değinilen vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları VUK'ta düzenlenen vergi kabahatleri olup; vergi ziyayı cezası VUK'un 341. ve 344. maddelerinde; usulsüzlük cezası ise 351-355. maddelerinde düzenlenmiştir. VUK'un 359. maddesinde ise bir vergi suçu olan "kaçakçılık suçları" düzenlenmiştir.

VUK'un 340. ve 367/4. maddesindeki düzenlemeler uyarınca, VUK'un 359. maddesi kapsamında bir kimseye kaçakçılık suçu nedeniyle ceza verilmiş olsa da bu kişiye -şartları oluşmuşsa- ayrıca vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası da verilebilecektir.⁴⁶ Diğer bir deyişle bu düzenlemeler, bir kimseye aynı eylemi nedeniyle hem vergi suçu hem

⁴⁵ Benzer şekilde 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 102/1. maddesinde, ilgili -kurumca dayanağı belirtilmek şartıyla- diğer kanunlarda aynı fiiller için idari para cezası öngörülmüş olsa dahi ayrıca 5510 sayılı Kanun'da belirtilen idari yaptırımların da uygulanacağı düzenlenmiştir. Yine 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 27. maddesinde, bu kanunda yazılı fiiller hakkında verilecek idari nitelikteki cezaların, bu fiiller için diğer kanunlarda yazılı cezaların uygulanmasına engel olmayacağı düzenlenmiştir (Kangal, s. 245).

⁴⁶ VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturduğu belirtilen eylemlerin büyük bölümü, vergi ziyayı oluşturmaya elverişli eylemlerdir; ancak, bu eylemler zorunlu olarak vergi ziyayı oluşturmazlar (Turgut Candan, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", T.C İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 283). Vergi ziyayı cezası verilebilmesi için, bu eylemlerin varlığı yeterli değildir; ayrıca, VUK'un 341. maddesinde tanımlanan anlamda verginin zamanında tahakkukunun yaptırılmamış veya noksan yaptırılmış olması da gereklidir.

de vergi kabahati cezası verilebileceğini öngörmüştür. Buna ek olarak VUK'un 367/son hükmünde, vergi suçlarına ilişkin ceza mahkemesi kararlarının, VUK'ta düzenlenen vergi kabahatlerinin karşılığı olan vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı; bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamadığı düzenlenmiştir. Bu durumda özellikle vergi ve ceza mahkemeleri arasında ne tür bir etkileşimin olacağı kanunda açıkça düzenlenmemiş, bu da öğretilerde eleştiri konusu olmuştur.⁴⁷

Yukarıda da değinildiği üzere Kabahatler Kanunu'nun 15/3. maddesinde, bir eylemin hem suç hem de kabahat oluşturması halinde sadece suç nedeniyle yaptırım uygulanacaktır. Bu durumda VUK'un 340. ve 367/4. maddeleri ile Kabahatler Kanunu'nun 15/3. maddesinin belirli durumlarda aynı konuda farklı düzenlemeler içerdiği sonucu ortaya çıkmaktadır.⁴⁸

Buna karşılık, VUK'un 336/1. maddesi uyarınca bir fiilin hem genel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyayı cezası gerektirmesi halinde sadece miktar itibarıyla ağır olan ceza verilecektir. Böylelikle iki ayrı kabahat fiili arasında da *non bis in idem* kuralı uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme Kabahatler Kanunu'nun 15/1. maddesinde yer bulan kanun hükmüne paralel bir düzenlemedir. Bununla birlikte anılan madde düzenlemesine VUK'un 353/2. maddesinde bir istisna ge-

⁴⁷ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2000, C. 49, S. 1-4, s. 85 vd.

⁴⁸ Bazı yazarlara göre ise, bu tür durumlarda vergi suç ve kabahatleri arasında *non bis in idem* ilkesinin uygulanma koşulları ve dolayısıyla bir çatışma yoktur: “... vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359. maddede hareket seçimlik olarak belirlenmiş olmasına rağmen somut olarak bir netice öngörülmemiştir... Ancak sırf hareket suçu olması nedeniyle bu suç vergi ziyayı kabahatinden ayrılır. Vergi ziyasında vergilendirme ile ilgili ödev niteliği taşıyan davranışların yapılmaması nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere verginin geri verilmesi neticesi aranır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile vergi ziyayı oluşturan ‘fiil’ aynı değildir. Bu iki fiil karşılığı uygulanan yaptırımlar sebep, sonuç, hukuksal dayanak, amaç ve usul açılarından da farklıdır... dolayısıyla bu durum *non bis in idem* ilkesinin uygulama alanında değildir...” (Recep Narter/Ercan Sarıcaoğlu, “Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2013, C. XVII, S. 1-2, s. 87-89). Ayrıca bkz. Yılmaz Hızlı, *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 32. Aksi yönde ise bkz. Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 86, 87.

tirilmiştir. Buna göre VUK'un 353. maddesinde yazılı olan "özel usulsüzlük cezası" gerektiren durumlarda fiil ayrıca vergi ziyayı cezası da gerektiriyorsa ayrıca o ceza da uygulanacaktır. Bu kapsamda VUK'un 353/2. maddesiyle *non bis in idem* kuralına da bir istisna getirilmiş⁴⁹ ve Kabahatler Kanunu'nun 15/1. maddesi ile aynı konuda farklı düzenlemeler öngörülmüştür.

Kanunlar arasındaki bu çatışmaya, *lex posterior* veya *lex specialist* esaslarından biri⁵⁰ uygulanarak çözüm aranabilir. Nitekim öğretide ağırlıklı olarak, özel bir kanun niteliğinde olduğundan bahisle VUK'un öncelikle uygulanması gerektiği düşünülmektedir.⁵¹ Buna karşılık bu çözümün Anayasa'nın 90. maddesinin bir gereği olarak aynı zamanda AİHS'e, ek protokollerine ve Anayasa'ya uygun bir çözüm de olması gerekir.⁵² Bu nedenle, yukarıda değinilen kanuni düzenlemeleri ve uygulamayı *non bis in idem* ilkesi kapsamında AİHM ve Anayasa Mahkemesi'nin konuya yaklaşım biçimleriyle değerlendirmek gerekmektedir.

Ancak AİHM ve Anayasa Mahkemesi'nin konuya yaklaşımına değinmeden önce belirtmek gerekir ki -idari yaptırımlardan farklı olarak- disiplin yaptırımları bakımından *non bis in idem* ilkesi geçerli değildir.⁵³ Nitekim 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 125/7⁵⁴ ve 131. maddeleri⁵⁵ gereğince memurun fiili hem bir disiplin yaptırımını hem de bir ceza yaptırımını gerektirmekteyse her ikisinin de uygulanması mümkündür.⁵⁶

⁴⁹ Ayşe Nil Tosun, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2017, C. 7, S. 2, s. 102.

⁵⁰ Adnan Güriz, *Hukuk Başlangıcı, Siyasal Kitabevi*, Ankara, 2017, s. 158; Alican Mert, "AİHM Kararlarında Vergi Kabahatleri" (Editör: Z. T. Kangal), *Kabahatler Hukuku Yazıları - I, On İki Levha Yayıncılık*, İstanbul, 2017, s. 287.

⁵¹ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 455; Ayhan Kılıç, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2014, Y. 5, S. 18, s. 305 vd.

⁵² Benzer yaklaşım için bkz. Ulusoy, s. 117.

⁵³ Oğurlu, (2003), s. 105; Ulusoy, s. 116.

⁵⁴ "Yukarıda yazılı disiplin kovuşturmasının yapılmış olması, fiilin genel hükümler kapsamına girmesi halinde, sanık hakkında ayrıca ceza kovuşturması açılmasına engel teşkil etmez."

⁵⁵ "Aynı olaydan dolayı memur hakkında ceza mahkemesinde kovuşturmaya başlanmış olması, disiplin kovuşturmasını geciktiremez.

Memurun ceza kanununa göre mahkûm olması veya olmaması halleri, ayrıca disiplin cezasının uygulanmasına engel olamaz..."

⁵⁶ Kangal, s. 6.

Bu noktada bir idari yaptırımın hangi durumlarda *non bis in idem* ilkesi kapsamında değerlendirilebileceğinin tespit edilmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle her idari yaptırım doğrudan ve koşulsuz bir biçimde *non bis in idem* ilkesinin güvencelerinden faydalanmayacaktır. Bunun için AİHM içtihatlarında belirli bazı koşulların gerçekleşmesi aranmıştır.

C. AİHM’İN KONUYA YAKLAŞIMI

AİHM’in *non bis in idem* ilkesinin düzenlendiği Sözleşme’ye Ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesini yorumladığı ilk grup davalardan biri *R.T./İsviçre* başvurusudur.⁵⁷ Bu olayda başvurusunun alkollü araç kullanma sebebiyle trafik bürosunca 1993 yılı Mayıs ayında dört aylığına ehliyeti alınmıştır. Bu tedbir idari yargı ve temyiz mercii tarafından 1995 yılı Aralık ayında onanmıştır. Aynı zamanda 1993 yılı Haziran ayında başvurucuya hapis cezası ile para cezası verilmiştir. AİHM, İsviçre makamlarının uyguladığı üç farklı cezanın “bütüncül bir etki” oluşturduğunu ve idari ve yargısal iki ayrı makam tarafından aynı zamanda uygulandığını belirterek ihlal olmadığı sonucuna varmıştır.

Benzer şekilde *Nilsson/İsveç* kararına⁵⁸ konu olayda başvurucuya trafik kuralı ihlalden ötürü (alkollü ve yasadışı araç kullanma) 50 saat kamu hizmeti cezası verilmiş ve daha sonra ayrıca ehliyetinin 18 ay süreyle geri alınmasına karar verilmiştir. AİHM söz konusu başvuruda “ehliyetin geri alınmasının” ilgili Protokol hükmü kapsamında bir “ceza” olarak kabul edilip edilmeyeceğini tartışmış ve “esas ve zaman yönünden yeterince yakın bağlantı” testini uygulamıştır. AİHM; ehliyetin 18 ay geri alınması şeklindeki tedbirin ağırlığının belirleyici olduğunu, bu tedbirin ilk mahkûmiyet kapsamında verilmediği için ayrı bir ceza olarak değerlendirilmesi gerektiğini, buna karşın farklı süreçlerde farklı iki makam tarafından farklı yaptırımlar uygulansa da başvurusunun alkollü araç kullanması sonucunda ehliyetin geri alınabileceğinin doğrudan ve öngörülebilir bir sonuç olduğunu, İsveç yasalarına göre ehliyetin geri alınması ile alkollü araç kullanma suçla-

⁵⁷ R.T./İsviçre, B. No: 31982/96, 30.05.2000 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-5334>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁵⁸ Nilsson/İsveç, B. No: 73661/01, 13.12.2005 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-72028>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

rı arasında, ehliyetin geri alınmasının alkollü araç kullanma suçlarına ilişkin yaptırımların *bir parçası* olduğunu düşünmeye yetecek kadar “esas ve zaman yönünden yakın bir bağlantı olduğunu” kabul ederek sürücü belgesinin geri alınmasının başvuru mahkum edildiği bir suçtan dolayı yeniden yargılandığı veya cezalandırıldığı anlamına gelmediği sonucuna varmış ve başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur.

AİHM, cezai bir “suç isnadı” olup olmadığının belirlenmesinde dikkate alınacak olan ve genellikle *Engel kriterleri* olarak bilinen üç kıstası benimsemektedir.⁵⁹ İlk kıstas, ulusal hukuk kapsamında suçun yasal anlamda sınıflandırılması; ikincisi suçun asıl mahiyeti ve üçüncüsü ise ilgili kişinin maruz kalması olası cezanın türü ve ağırlık derecesidir. İkinci ve üçüncü kıstaslar, birbirinin alternatifi olup birlikte uygulanması gerekli değildir. Ancak, bu durum, her kıstasın ayrı analizinin, cezai suçlamanın var olup olmadığı hakkında net bir sonuç vermesinin mümkün olmadığı durumlarda kıstasların birlikte kullanılması gerektiği yaklaşımını ortadan kaldırmaz.⁶⁰ Yukarıda belirtilen üçüncü ve son kriter olan cezanın türü ve ağırlığı bakımından AİHM, cezai sürecin sonunda öngörülen cezanın olası en yüksek miktarını da dikkate almaktadır.⁶¹

İzlenen ceza politikası gereği mevzuatta özellikle vergi suç ve kabahatlerine ayrı ayrı ve yüksek oranda hapis ve idari para cezaları öngörülmektedir. Bunun bir sonucu olarak *non bis in idem* ilkesine dayalı uyuşmazlıkların ağırlıklı uygulama alanlarından birini de bu tür yaptırımlar teşkil etmektedir. Gerçekten AİHM, örneğin vergi para cezalarının AİHS'nin 6. maddesi anlamında bir “suç isnadı” olduğunu ilk kez *Bendenoun/Fransa* kararında⁶² ortaya koymuştur. AİHM, *Jussila/*

⁵⁹ Engel ve Diğerleri/Hollanda, B. No: 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72; 08.06.1976 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57479>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁶⁰ Ezeh ve Connors/Birleşik Krallık, B. No: 39665/98, 40086/98; 09.10.2003 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61333>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁶¹ Campbell ve Fell/Birleşik Krallık, B. No: 7819/77, 7878/77; 28.06.1984, § 72 (<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57456>, Erişim Tarihi: 19.02.2021); Demicoli/Malta, B. No: 13057/87, 27.08.1991, § 34 (<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57682>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁶² Bendenoun/Fransa, B. No: 12547/86, 24.02.1994 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57863>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

*Finlandiya*⁶³ kararında da bu tespitini, bazı kriterlerini yeniden gözden geçirerek devam ettirmiştir.⁶⁴ Böylelikle Mahkeme, belirlenen kriterleri karşılaması halinde vergi para cezalarının Sözleşme'nin 6. maddesinde öngörülen güvencelerden yararlanacağını belirtmiş olmaktadır.

AİHM, *Ponsetti ve Chesnel/Fransa* kararında,⁶⁵ vergi hukukunda birlikte uygulanan idari para cezaları ile adli cezaların *non bis in idem* ilkesine aykırı olup olmadığını incelemiştir. Olayda başvuruçular bazı yıllara ilişkin gelir vergisi beyannamelerini zamanında vermemiştir. Bunun üzerine haklarında vergi tarh edilmiş, gecikme faizi uygulanmış ve idari para cezası kesilmiştir. Ayrıca başvuruçular hakkında bilerek beyanname vermedikleri için vergi kaçakçılığı suçundan da ceza davası açılmış, bunun sonucunda ise hapis ve adli para cezasına hükmedilmiştir. Mahkeme, kaçakçılığın kasten işlenebilen bir suç olduğunu; idari para cezası gerektiren mali suç içinse böyle bir şart aranmadığını ifade ettikten sonra, kaçakçılık suçu ile mali suçun *kurucu unsurlarının birbirinden farklı* olduğunu, yasaların söz konusu düzenlemelerinin aynı suçu düzenlemediğini belirterek söz konusu olayda 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi bakımından başvurunun kabul edilemez olduğuna oybirliğiyle karar vermiştir.⁶⁶ AİHM, *Rosenquist/İsveç* kararında⁶⁷ benzer gerekçelerle ve ayrıca söz konusu cezaların amaçlarının da farklı olduğunu belirterek başvuruçunun başvurusunu kabul edilemez bulmuştur.⁶⁸ Anılan kararında Mahkeme, vergi beyanamesi vermeyerek kaçakçılık suçu işleyen başvuruçuya hapis cezası yanında,

⁶³ Jussila/Finlandiya, B. No: 73053/01, 23.11.2006 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78135>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁶⁴ Söz konusu kriterlerin ayrıntılı değerlendirmesi için bkz. Billur Yaltı, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, No. 225, 2007, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/idari-vergi-cezası-davalarında-durusmasız-yargılanma-insan-hakları-avrupa-mahkemesi-ictihadında-bendenoun-kriterlerinden-jussila-kriterlerine/2041>, Erişim Tarihi: 13.02.2021, s. 7-20.

⁶⁵ Ponsetti ve Chesnel/Fransa, B. No: 36855/97, 41731/98; 14.09.1999 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-5637>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁶⁶ Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 159, 160; Begüm Dilemre Öden, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?”, 2015, <https://www.habererk.com/insan-haklari-ve-adalet/vergi-kacakligi-sucunda-hapis-cezası-kalktı-mi-h14896.html>, Erişim Tarihi: 19.02.2021, s. 2.

⁶⁷ Rosenquist/İsveç, B. No: 60619/00, 14.09.2004 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-66713>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁶⁸ Yaltı, (2006), s. 160.

ziyana sebep olduğu tutarın %40'ı oranında ek yükümlülük yüklenildiğini, hapis cezası gerektiren fiilden farklı olarak ek vergi ücretinin yüklenmesinde kasıt veya ağır ihmâl şartının aranmadığını, bu ücretin yüklenmesinin amacının ulusal vergi sisteminin ayakta tutulması için vergi yükümlülerinin kapsamlı ve doğru olgusal bilgi ve materyal sunma görevine etkin bir uyum sağlanması olduğunu ve bu amacın hapis cezasının amacından farklı olduğunu vurgulamıştır.

AİHM, *J.B./İsviçre* kararında⁶⁹ ise, vergi idaresi başvurusunun bazı yatırımlarda bulunduğunu ancak buna ilişkin tutarların vergilendirme dönemlerinde gösterilmediğini tespit etmiştir. Başvurucu söz konusu yatırımlarını ve bunları beyan etmediğini kabul etmiş ancak kendisinden istenmesine rağmen belgeleri idareye vermemiştir. Bu nedenle de hakkında, toplamda dört kez disiplin cezası uygulanmıştır.⁷⁰ AİHM, *non bis in idem* ilkesinin, nihai kararlar sonuçlandırılmış ceza yargılamasının tekrarının engellenmesini amaçladığını, başvurana kesilen ilk cezanın bilgi vermeyi reddetme nedeniyle kesildiğini, diğerinin ise başvuranın bilgi vermeyi reddetmeyi sürdürmesi nedeniyle ve ilkinden yaklaşık 21 ay sonra verildiğini, dolayısıyla cezalandırılan davranışların zaman ve içerik bakımından farklı olduğunu belirterek başvuruyu oybirliğiyle kabul edilemez bulmuştur.

AİHM, *Zolotukhin/Rusya* kararında⁷¹ *non bis in idem* ilkesi bakımından “aynı suç” kavramıyla ilgili yaklaşımları değerlendirmiş ve Sözleşme’nin, “birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğan ikinci suçun” yargılanmasını veya cezalandırılmasını yasakladığı sonucuna varmıştır. Mahkemeye göre bu konudaki araştırma, somut olgusal koşulları içeren olaya odaklanmalı, bu koşullar aynı sanıkla ilgili olmalı ve zaman ve yer bakımından birbirine ayrılmaz biçimde bağlı bulunmalıdır.⁷²

⁶⁹ J.B./İsviçre, B. No: 31827/96, 03.08.2001 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59449>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁷⁰ Öden, s. 3, 4.

⁷¹ Zolotukhin/Rusya, B. No: 14939/03, 10.02.2009 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-91222>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁷² Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 2015, S. 317, s. 87, 88.

Glantz/Finlandiya kararında ise AİHM, *Zolotukhin/Rusya* kararında ortaya koyduğu “aynı suç” yaklaşımını vergilendirme alanına uygulamıştır.⁷³ Böylelikle Mahkeme, vergi suç ve kabahatleri bakımından *non bis in idem* kuralına önceki içtihatlarından farklı bir yaklaşım getirmiştir. Anılan karara konu olayda, vergi idaresi, başvuruçunun belirli yıllar arasında şirketinden örtülü kâr payı elde ettiğini tespit etmiştir. Bunun üzerine başvuruçunun hakkında ek vergi tarh edilmiş ve verginin katları olarak uygulanan para cezası kesilmiştir. Ayrıca savcılık tarafından yolsuzluk ve gelirini eksik beyan ettiği için vergi kaçakçılığı suçundan da dava açılmış; bunun sonucunda 2 yıl 8 ay hapis cezasına hükmedilmiştir. AİHM’nin önündeki davada taraflar, her iki davanın başvuruçunun gelirini beyan etmemesinden kaynaklandığını ve dolayısıyla aynı olaylara dayandığını kabul etmişlerdir. Mahkeme, Finlandiya hukuk sistemine göre, ceza ve vergi davaları arasında esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki olduğunun söylenemeyeceğini; cezai ve idari yaptırımların farklı otoriteler tarafından verildiğini, bu otoritelerce verilen kararların birbirini etkilemediğini belirtmiştir. Mahkeme, iki tür yaptırımın da birbirinden bağımsız şekilde kesinleştiğini, mahkeme veya idare tarafından uygulanan yaptırımlardan hiçbirinin diğer mahkeme veya idare tarafından cezanın belirlenmesi sırasında dikkate alınmadığını ve merciler arasında hiçbir etkileşim olmadığını vurgulamıştır.⁷⁴ Ayrıca Mahkeme, Sözleşme’ye ek 7 No.lu

⁷³ *Glantz/Finlandiya*, B. No: 37394/11, 20.08.2014 (<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-162497>, Erişim Tarihi: 19.02.2021); Yaltı, (2015), s. 86.

⁷⁴ Mahkeme bu durumu ise şu şekilde açıklamıştır: “61. Mevcut davaya dönüldüğünde ve Sözleşmeye Ek 7 No’lu Protokol’ün 4 § 1. maddesine ihlal teşkil edecek şekilde mükerrerlik olup olmadığının tespitine ilişkin olarak, Mahkeme; başvuruçunun hem mahkûm edilmesinin hem de kendisine vergi sürşarjları yüklenmesinin, düşük vergi değerlendirmesine neden olacak şekilde vergi beyanı sırasında gelir hakkında bilgi sağlanmaması nedeniyle Finlandiya kanunlarında öngörülen yaptırımların bir parçası olduğunu kaydeder. Ancak, Finlandiya sistemi uyarınca, cezai ve idari yaptırımlar, birbiriyle alakalı olan yargılamalar olmaksızın, farklı yetkililer tarafından uygulanmaktadır: her iki dava da kendine özgü yolu izlemekte ve birbirlerinden bağımsız olarak kesinleşmektedir. Ayrıca, yaptırımlardan hiçbiri, diğer mahkeme veya makam tarafından yaptırımın ağırlığını değerlendirmede dikkate alınmamakta olup; ilgili merciler arasında da başka bir etkileşim söz konusu olmamaktadır. Daha da önemlisi, Finlandiya sisteminde vergi sürşarjları, başvuruçunun tutumu ve ceza davasında yapılan değerlendirmelerden bağımsız olarak ilgili vergi mevzuatınca başvuruçunun yükümlülüğünün incelenmesinin ardından uygulanmaktadır. Bu, Mahkemenin önceki davalarından, sürücü belgesine ilişkin olan R.T. ve Nilsson kararına ters düşmektedir. Bu kararda, ehliyetin alınmasına ilişkin karar, işlenen trafik suçu

Protokol'ün 4. maddesinin, "nihai" karar ile sonlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını engellediğini ve söz konusu maddenin eş zamanlı olarak yürütülen (paralel) davalar için engel teşkil etmediğini vurguladıktan sonra yaptığı incelemede, davalardan ilki olan vergi davasının 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleştiğini; ikinci dava olan ceza davasının ise 15 Aralık 2008 tarihinde açıldığını ifade etmiştir. Bu nedenle Mahkeme, bu iki davanın, ilk dava kesinleşene, yani 11 Ocak 2010 tarihine kadar eş zamanlı olarak devam ettiğini; ilk dava sonuçlanıp kesinleştikten sonra ikinci dava düşürülmediği ve ceza davasının kesinleştiği 18 Mayıs 2011 tarihine kadar devam ettiği için başvurucunun sırasıyla 11 Ocak 2010 ve 18 Mayıs 2011 tarihlerinde kesinleşen iki davada aynı suçtan iki kez mahkûm edildiğini ve Sözleşme'ye Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğini tespit etmiştir.

AİHM, *Lucky Dev/İsveç* kararında⁷⁵ da benzer yönde bir yaklaşım getirmiştir.⁷⁶

AİHM'in, *A ve B/Norveç* kararında⁷⁷ ise başvurucular, beyannamelerinde bazı gelirlerini beyan etmedikleri için ek vergi ve cezalara maruz kaldıklarını ve aynı ihmalleri sebebiyle ceza yargılaması sonucunda vergi kaçakçılığı suçundan da birer yıl hapis cezasıyla mahkûm

75 nedeniye verilmesi olası veya nihai bir mahkûmiyete doğrudan dayalıydı ve bu nedenle söz konusu suçun veya tutumun ayrı bir incelemesi söz konusu değildi. Bu nedenle, Finlandiya sistemine göre, ceza ve vergi davaları arasında esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki olduğu söylenemez" (Glantz/Finlandiya, § 61).
75 Lucky Dev/İsveç, B. No: 7356/10, 27.11.2014 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-148184>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

76 Tosun, s. 100. Anılan karara konu olayda, Haziran 2014 tarihinde vergi idaresi, gelir vergisi ve KDV iadesi bakımından başvurucu aleyhine yasal işlem başlatmış ve başvurucunun ek vergi ve sürşarj ödemesine hükmetmiştir. Başvurucu hakkında ayrıca, aynı vergi iade işlemlerinden kaynaklanan defter tutma ve vergi suçları nedeniyle de ceza davası açılmıştır. Ceza davasında başvurucu defter tutma suçundan suçlu bulunmuş olmasına rağmen vergi suçundan beraat etmiştir. Vergi davası ise başvurucunun beraati kesinleştikten sonra dokuz buçuk ay boyunca devam etmiştir. Mahkeme, başvurucu hakkındaki her iki davanın olaylarının en azından esas bakımından aynı olduğunu tespit etmiştir. Bu kapsamda Mahkeme, başvurucu hakkındaki ceza yargılaması nihai bir karar ile sonlandırıldıktan sonra vergi davasının sonlandırılmadığını, dokuz buçuk ay boyunca devam ettiğini ve ek vergilerin iptal edilmediğini; iki dava arasında, esas ve zaman bakımından, aynı yaptırım kapsamında değerlendirilebilecek ölçüde yakın bir bağlantı da söz konusu olmadığını belirterek Sözleşme'ye Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir;

77 A ve B/Norveç, B. No: 24130/11, 29758/11; 15.11.2016 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-168972>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

olduklarını ifade etmişlerdir.⁷⁸ Mahkeme, daha önceki içtihatlarında olduğu gibi *non bis in idem* ilkesinin esas olarak adil yargılanma hakkı ile ilgili olduğuna değindikten sonra *Zolotukhin* kararının gerçek anlamda mükerrer yargılama olmayan, tamamlayıcı bir usulle birleştirilmiş yargılamalar hakkında aydınlatıcı bir yol haritası sunmadığını vurgulamıştır. Mahkeme, *Zolotukhin* kararı öncesindeki ve sonrasındaki içtihatları göz önüne almış; özellikle “*idari ve adli yaptırımlara ilişkin yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı olup olmadığı*” tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Mahkemenin görüşüne göre, devletler, kişinin haksız davranışlarına karşı farklı ancak birbiriyle uyumlu prosedürler altında tamamlayıcı hukuki yaptırımlar uygulayabilmelidirler. Ancak, bu hukuki yaptırımların toplamı, kişi üzerinde aşırı külfet oluşturmamalıdır. Diğer bir deyişle Mahkeme, Sözleşme’ye Ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinin, farklı amaçlar doğrultusunda ve farklı merciler tarafından birbirine paralel usuller ve tamamlayıcı bir yaklaşım içerisinde ele alınmasını yasaklamadığını ifade etmiştir. Mahkeme, *Zolotukhin* ve diğer bazı kararlara konu olan yargılamaların birbirini tamamlayıcı amaç taşımadıklarını belirtmiştir. Bu bağlamda, Mahkemeye göre, özellikle davalı devletlerin iki yargılamanın esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğunu göstermesi gerekmektedir. Bunun anlamı ise, yargılamaların amaçlarının ve yargılamalarda kullanılan araçların esas bakımdan bütünlü ve zaman bakımından bağlantı olmasının yanında yargılamalar sonucunda ortaya çıkacak sonuçların muhatap kişi için ölçülü ve öngörülebilir olmasıdır.

A ve B/Norveç kararında Mahkeme, “*esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı*” testinin dört esaslı unsuru olduğunu belirtmiştir:

- i) Yargılamaların birbirini tamamlayıcı olup olmadıkları ve bu sebeple sosyal haksızlığın farklı yönlerini içerip içermedikleri,
- ii) Uygulamada ve hukuken mükerrer yargılamanın öngörülebilir sonuçlar doğurup doğurmadığı,

⁷⁸ Ahmet Emrah Geçer, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Vergi Cezalarında ‘Non bis in idem’ İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 2017, S. 350, s. 114.

- iii) İdareler arasında etkileşim sağlanarak bir idare tarafından tespit edilen maddi vakıaların diğer idare tarafından kullanılması yoluyla delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde mümkün olduğu kadar tekrarlardan kaçınılıp kaçınılmadığı,
- iv) Kesin hüküm teşkil eden ilk yargılama sonunda uygulanan yaptırımın sonraki yargılama sonucunda uygulanacak yaptırıma karar verilirken dikkate alınıp alınmadığı ve böylece başvurucunun aşırı bir yük altında bırakılıp bırakılmadığı.

AIHM, yukarıda belirlediği testi *A ve B/Norveç* davasındaki maddi vakıalara uygulamış; *Engel kriterleri* kapsamında başvuruçular aleyhine hükmedilen vergi para cezasının “cezai” olduğunu, *Zolotukhin* kararı kapsamında ise vergi para cezasına ilişkin yargılamanın “kesin hüküm” teşkil etmesinin ceza yargılamasını engelleyebilme potansiyelinin olduğunu tespit etmiştir. Ardından Mahkeme, dava konusu olayda mükerrer yargılama olup olmadığını; idari ve adli yargılama arasında bir ilişkinin bulunup bulunmadığını incelemiştir. Bu noktada Mahkeme, başvuruçular aleyhine hapis cezasına hükmedilirken daha önceden başvuruçulara kesilen vergi para cezalarının dikkate alındığını,⁷⁹ iki yargılamanın birbirine paralel sürdüğünü ve birbirini tamamladığını, bu sebeple öngörülebilir sonuçlar doğurduğunu tespit etmiştir. Bu nedenlerle Mahkeme, başvuruçuların adaletsiz veya orantısız bir yaptırıma maruz kalmadığına, yapılan iki yargılamanın esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğuna ve dolayısıyla ihlal olmadığını karar vermiştir.⁸⁰

D. ANAYASA MAHKEMESİNİN KONUYA YAKLAŞIMI

1. Norm Denetimi Kararlarında

Anayasa Mahkemesi, 1980 yılında verdiği bir kararında, *non bis in idem* ilkesinin Anayasada düzenlenmediği ve böylelikle bu prensibe uygun hareket edip etmemenin kanun koyucunun takdirine bırakıldığı sonucuna varmıştır.⁸¹

⁷⁹ A ve B/Norveç, § 152.

⁸⁰ Geçer, s. 118.

⁸¹ Bkz. AYM, E.1980/1, K.1980/25, 29.04.1980 (<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17084.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2021); Yaltı, (2015), s. 91.

Anayasa Mahkemesi norm denetimine ilişkin sonraki tarihli kararlarında ise,⁸² *non bis in idem* ilkesine aykırılık iddialarını Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesi çerçevesinde değerlendirmeye başlamıştır.⁸³ Nitekim 05.03.2015 tarihli bir kararında⁸⁴ Anayasa Mahkemesi, belirli bir düzeyde alkol alan ve almış olduğu alkolün etkisiyle emniyetli bir şekilde araç sevk ve idare edemeyecek hâlde olmasına rağmen araç kullanan sürücülerin, eylemlerinin hem kabahat hem de suç teşkil etmesi sebebiyle her iki yaptırım türü ile de cezalandırılıp cezalandırılmayacağı hususunu tartışmıştır. Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında, “*hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan ‘aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (ne bis in idem)’ ilkesi gereğince, kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, konu bakımından birbirine benzeseler dahi, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle aynı fiilin ayrı hukuk disiplinleri kapsamında farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması hukuk devleti ve ‘aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz’ ilkesine aykırılık teşkil etmez. Bu nedenle almış oldukları 1.00 promilin üzerindeki alkolün etkisiyle emniyetli bir*

⁸² Bkz. AYM, E.2008/114, K.2010/53, 01.04.2010: “Disiplin cezası almanın sonucu olarak ek ödemeden kesinti yapılması disiplin cezası niteliğinde olmayıp, kamu performans yönetiminde verimliliğin artırılmasını sağlamak için tercih edilmiş bir yöntem olduğundan aynı konu ya da eylem nedeniyle iki kez cezalandırma anlamına gelmez.” (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/07/20100706-3.htm>, Erişim Tarihi: 19.02.2021); AYM, E.2013/119, K.2013/141, 28.11.2013: “İtiraz konusu kuralda yer alan zorlama hapsi, bir suç karşılığı uygulanan ceza değildir. Zorlama hapsi, hukuki niteliği itibarıyla tedbir kararına uyma yükümlülüğünü yerine getirmeye zorlayan ve bu yükümlülüğün ihlali hâlinde öngörülen bir disiplin hapsidir. Bu nedenle zorlama hapsi, bir hapis cezası olmayıp, şiddet uygulayanı tedbirlere uymaya zorlayarak neticesi ağır suçların işlenmesinden önce suçun önlenmesini amaçlayan bir yaptırım olduğundan ceza kavramı dışında değerlendirilmesi gerekir. İtiraz konusu kuralda, zorlama hapsi yaptırımına bağlanan eylem, tedbir kararına uymama eylemi olup tedbir kararına aykırı davranan kişi kamu otoritesi tarafından verilen bir karara aykırı davranışı için zorlama hapsi yaptırımı ile karşılaşmaktadır. Kişinin tedbir kararına aykırı davranışı, aynı zamanda bir suç oluşturuyor ise bu durum, hukuk düzeninin koruduğu farklı hukuksal menfaatlerin ihlali sonucunu doğuracağından mükerrer cezalandırmadan söz edilemez... itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.” (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327-12.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁸³ Yaltı, (2015), s. 91.

⁸⁴ Bkz. AYM, E.2014/124, K.2015/24, 05.03.2015 (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150612-22.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

şekilde araç sevk ve idare edemeyecek hâlde olmalarına rağmen araç kullanan sürücülerin, idari para cezası yanında, ayrıca ceza yaptırımıyla da cezalandırılmalarını öngören kuralın Anayasa'ya aykırı bir yönü bulunmamaktadır” şeklindeki gerekçeyle iptal istemini reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesi 31.05.2017 tarihli bir kararında⁸⁵ da benzer şekilde, hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan *non bis in idem* ilkesinin sadece ceza davalarına ilişkin olduğunu, bu nedenle aynı fiilden dolayı ceza soruşturması yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmediğini belirterek, izinden dönmeyen veya iki günden fazla bir süre geçtikten sonra dönen hükümlüler hakkında farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem disiplin cezası hem de ceza yaptırımı verilebilmesinde Anayasa'nın 2. maddesine aykırılık olmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi 12.07.2017 tarihli kararında ise,⁸⁶ araçların yük taşımalarına ilişkin ölçü ve esasları belirleyen bir kuralın iptali istemini incelemiş ve öncelikle iptal istemine konu kuralın, araçlarının yük taşırken azami yüklü ağırlığı aşmaları durumunda *göndereni* ve *işleteni* ayrı ayrı ve eşit miktarda idari para cezası ile sorumlu tuttuğunu, kuralda “işleten ile gönderenin aynı olması” durumunda aynı ihlal nedeniyle işleten ve gönderenin sorumlu olduğu miktarların toplamı kadar idari para cezası uygulanmasının öngörüldüğünü belirtmiştir. Daha sonra Anayasa Mahkemesi, kuralın lafzı dikkate alındığında “gönderen” ve “işleten” için öngörülen ceza miktarlarının “toplamı”nın esas alınmasının, işleten ve gönderenin hukuka aykırı fiillerine bağlanan iki ayrı cezanın birlikte uygulanması ve dolayısıyla aynı kişinin iki kere yaptırıma tabi tutulması sonucunu doğurduğunu tespit etmiştir. Bu nedenle, *non bis in idem* ilkesine uygunluk yönünden kuralın yol açtığı söz konusu mükerrerliğin “aynı fiil”den kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunun irdelenmesi gerektiğini ifade eden Anayasa Mahkemesi, “işleten ile gönderenin aynı olması” halinde ortada bir “gönderen”in varlığından söz edilemeyeceğini, zira bu durumda kişinin “kendi yükünü taşıdığını” ifade etmiştir. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu kuralda öngörülen cezanın uygulan-

⁸⁵ Bkz. AYM, E.2017/28, K.2017/107, 31.05.2017 (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/06/20170623-16.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁸⁶ Bkz. AYM, E.2017/95, K.2017/119, 12.07.2017 (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/08/20170825-10.pdf>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

masına neden olan hareketlerin, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütün oluşturduğundan hukuki anlamda “tek bir fiil” olarak değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamış; bir kişinin (işleten) “aynı fiil” nedeniyle iki kere cezalandırılması sonucunu doğuran itiraz konusu kuralın, *non bis in idem* ilkesine ve dolayısıyla Anayasa’nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine aykırı olduğunu tespit ederek söz konusu kuralı iptal etmiştir.

2. Bireysel Başvuru Kararlarında

Anayasa Mahkemesi, Türkiye’nin Sözleşme’ye ek 7 No.lu Protokol’e taraf olmadığı dönemde verdiği bireysel başvuruya ilişkin kararlarında, *non bis in idem* ilkesinin kanunlar düzeyinde düzenlendiğini, ancak bu ilkeye Anayasa’da yer verilmediğini belirterek, o dönemde (başvuru tarihi itibarıyla) Türkiye’nin taraf olmadığı bir Protokolde düzenlenen ve Anayasal bir norm statüsünde olmayan “aynı suçtan iki kez yargılama ve cezalandırma yapılamayacağı” ilkesinin ihlali iddialarından kaynaklanan başvuruların “konu bakımından yetkisizlik” nedeniyle bireysel başvuru kapsamında incelenemeyeceğine karar vermiştir.⁸⁷ Ayrıca Anayasa Mahkemesi, söz konusu hakkın ihlal edildiği iddiasının adil yargılanma hakkı kapsamında da incelenemeyeceğini belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi’ne göre aksi bir yaklaşım, belirtilen ilkenin Sözleşme ile teminat altına alınanlardan farklı bir hak olarak Sözleşme’ye ek 7 No.lu Protokol içinde düzenlenmesiyle ve devletlerin anılan Protokol’e taraf olmamak suretiyle ortaya koydukları iradeyle bağdaşmaz.⁸⁸

⁸⁷ AYM, VİP Bilgi İşlem ve Otomasyon Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti, B. No: 2014/6918, 25.12.2015, § 5: “Sözleşme’ye ek (7) numaralı Protokol’ün 4. maddesi, hiç kimsenin 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 yargılanamayacağını ve mahkûm edilemeyeceğini öngörmektedir. Öte yandan, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 44. ile 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 172/2. ve 223. maddelerinde bu ilkenin sağladığı güvenceye eşdeğer güvencelere yer verilmeyle birlikte, aynı suçtan iki kez yargılama ve cezalandırma yapılamayacağı ilkesine Anayasa’da yer verilmemiştir. Bu durumda, Türkiye’nin taraf olmadığı bir Protokolde düzenlenen, Anayasal bir norm statüsünde olmayan aynı suçtan iki kez yargılama ve cezalandırma yapılamayacağı ilkesinin ihlali iddialarından kaynaklanan başvurular bireysel başvuru kapsamında incelenemez (Sebahat Tuncel, B. No: 2012/1051, 20.02.2014, § 52)” (UYAP).

⁸⁸ AYM, İffet İnci Gültekin, B. No: 2013/9585, 09.03.2016, §§ 45, 46: “...başvurucu-

Daha önce de değinildiği gibi Türkiye açısından, Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi, başvuru (ihlal iddiası) tarihi 01.08.2016 tarihin-den önce olan bireysel başvuruları -inceleme tarihi bu tarihten sonra olsa dahi- aynı şekilde konu bakımından yetkisizlik nedeniyle incelememektedir.⁸⁹ Nitekim 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesi uyarınca, kişiler Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, AİHS ve buna ek "Türkiye'nin taraf olduğu protokoller" kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilecek; aynı Kanun'un 46. maddesi uyarınca bireysel başvuru yoluna ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle *güncel ve kişisel* bir hakkı doğrudan etkilenenler gidebilecektir. Bu nedenlerle başvuru tarihi itibarıyla bu koşulların sağlanmadığı durumlarda Anayasa Mahkemesi konu bakımından yetkisizlik kararı verebilecektir.⁹⁰

nun, aynı suçtan iki kez yargılandığı yönündeki iddiasının adil yargılanma hakkı altında incelenmesi de mümkün değildir. Aksi bir yaklaşım, belirtilen ilkenin Sözleşme'yle teminat altına alınanlardan farklı bir hak olarak Ek 7 No.lu Protokol içerisinde düzenlenmesiyle ve devletlerin anılan Protokol'e taraf olmamak suretiyle ortaya koydukları iradeyle bağdaşmaz... Açıklanan nedenlerle başvurunun bu kısmının konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir." (UYAP). Aksi yönde görüş için bkz. Yaltı, (2015). s. 91. Yazar'a göre "...BM Sözleşmesinde non bis in idem adil yargılanma hakkının bir parçası olarak değerlendirilmiştir. İHAS bağlamında, eski Komisyonun, 7. Protokolün uluslararası hukuk alanında yürürlüğe girmesinden önce adil yargılanma hakkına ilişkin 6'ncı maddeyi bir kişinin aynı suçtan iki defa yargılanıp ceza alamayacağını kapsar şekilde yorumladığı izlenimi verem kabul edilebilirlik kararları verdiği ifade edilmektedir. İHAM'ın de benzer yaklaşımının olduğu; Mahkemenin Nikitin davasında non bis in idem ilkesini adil yargılanma hakkının bir görünümü olarak tanımladığı belirtilmektedir. Anayasal düzen açısından non bis in idem ilkesini adil yargılanma hakkının içeriği çerçevesinde değerlendirmeyi engelleyen bir durum yoktur". Ancak hemen belirtmek gerekir ki, Protokol 01.08.2016 tarihinden itibaren Türkiye açısından yürürlüğe girmiş olduğundan, non bis in idem ilkesi artık bireysel başvuru yolu bakımından güvenceye bağlanan haklardan biri haline gelmiştir.

⁸⁹ AYM, Hüma Bayoğlu, B. No: 2014/13229, 26.12.2017, § 17: "...Protokol'ün Türkiye açısından 1.8.2016 tarihinde yürürlüğe girdiği göz önünde bulundurulduğunda, başvuruya konu ihlal iddiası tarihi itibarıyla anılan Protokol Türkiye açısından yürürlükte olmadığından başvuru hukukunun hak iddiasının Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanının dışında kaldığı anlaşılmaktadır." (UYAP).

⁹⁰ Tolga Şirin, Bireysel Başvuru Usul Hukuku, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-7, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, Ankara, 2018, s. 46, 47.

Anayasa Mahkemesi, Protokol’ün yürürlüğe girdiği 01.08.2016 tarihinden önce yapılan *ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti.* başvurusunda *non bis in idem* ilkesini tartışmıştır.⁹¹ Anılan karara konu olayda başvuru, kendisine yüklenen fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması nedeniyle, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceğini, kesilen vergi cezasının iptaline ilişkin açtığı davada mahkemenin ceza davası sürecini beklemeden talebini haksız olarak reddettiğini belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi, “aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı”nın Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesinin gereklerinden olduğunu belirtmiş; Kabahatler Kanunu’nun “İçtima” kenar başlıklı 15/3. maddesine değinmiştir. Daha sonra Mahkeme, ceza hukuku ve kabahatler hukukunun öngördüğü yasak ve yaptırımların farklı hukuki yarar, konu ve unsurlara ilişkin olabildiğini; bu hallerde “aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama” hakkından bahsedilemeyeceğini; KDV para cezasına ilişkin vergisel kabahatin koruduğu hukuksal değer ile sahte olduğu ileri sürülen faturalara ilişkin ceza hukuku kapsamındaki “suç”un koruduğu hukuksal değerlerin farklılık arz ettiğini; farklı iki disipline ait iki dava olması nedeniyle aynı “suçtan” dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama durumunun söz konusu olmadığını belirtmiş;⁹² söz konusu şikayetin kanun yolu şikayeti vasfında olduğunu ve bu bakımdan derece mahkemesi kararlarında bariz takdir hatası veya açık keyfilik de bulunmadığını ifade ederek bireysel başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

⁹¹ AYM, ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2014/72, 25.03.2015 (UYAP).

⁹² “Farklı yargı kollarına” tabii olma üzerinden yapılan bu tespit öğretide haklı olarak eleştirilmiştir (Kangal, s. 418). Yazara göre, kararda idari yaptırımı uygulayanın vergi mahkemesi değil idare olduğu göz ardı edilmiş ve birçok kararda yapılmayan bir ayrıma gidilerek yargı yolunun aynı olması halinde ne yapılacağı hususu belirsiz bırakılmıştır. Ayrıca yazara göre, söz konusu uyuşmazlıkta “Anayasa Mahkemesi, idari yaptırımın tüzel kişiye, ceza yaptırımının da fiili gerçekleştiren gerçek kişiye yönelik olduğu, böylece aynı kişiye uygulanmış iki farklı cezanın bulunmadığı şeklinde basit bir gerekçeye dayanabilirdi” (a.g.e., s. 418). Nitekim Anayasa Mahkemesi yeni tarihli bir kararında, “idari süreç sonunda vergi cezasının başvuru yetkilisi olduğu Şirket aleyhine, adli süreç sonunda mahkûmiyet kararının başvuru aleyhine verilmesi nedeniyle başvuru ihlal iddiasının aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi kapsamına girmediği anlaşılmaktadır” şeklindeki gerekçeyle başvuruyu kabul edilemez bulmuştur (AYM, Mehmet Turgay Özbekler, B. No: 2017/20779, 11.03.2020).

Protokol'ün yürürlüğe girdiği 01.08.2016 tarihinden sonra yapılan bireysel başvurular yönünden ise Anayasa Mahkemesi, öncelikle *non bis in idem* ilkesinin hangi anayasal hak kapsamında güvenceye alındığını tartışmıştır.⁹³ Nitekim Anayasa Mahkemesi'nce bireysel başvuru kapsamında denetimin yapılabilmesi için Protokol'de yer alan güvencelerin aynı zamanda Anayasa'da da güvenceye bağlanmış olması gerekir. Anayasa koyucu bireysel başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesi'nin denetim yetkisini, Sözleşme veya Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller ile Anayasa'nın ortak koruma alanına giren hak ve özgürlükler ile sınırlandırmıştır.

Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Adil yargılanma hakkı, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde hukuk devleti ilkesinin gözetilmesini gerektirmektedir. Bu noktada hukuk devletinin gereklerinden birini de hukuk güvenliği ilkesi oluşturmaktadır.⁹⁴ Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Bu bağlamda yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun olarak kişilerin lehine sonuçlanan ve kesin hüküm güvencesinden yararlanan cezai süreçlerin yok sayılması ve bunların tekrarlanması hukuk güvenliği ilkesini zedeler. Bunun yanında aleyhe sonuçlansa bile kişiler hakkında işletilmiş ve tamamlanmış cezai süreçlerin tekrarlanması ve bir haksızlık için ikinci bir kez ceza uygulanması hukuka olan güvenin kaybolmasına, hukuk devletinin güvencesi altında bulunduğu duygusunun yitirilmesine yol açabilir. Bir kimsenin daha önce yargılandığı ve cezalandırıldığı hukuka aykırı bir eylem nedeniyle yeniden takibata uğraması veya cezalandırılması, yaptırım uygulanmasıyla elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin menfaatleri arasında kurulması gereken adil dengeyi zedeleyerek cezalandırmanın birey üzerinde aşırı bir külfete dönüşmesine yol açar.⁹⁵

⁹³ AYM, Ünal Gökpınar, §§ 43-50.

⁹⁴ Bkz. AYM, E.2008/50, K.2010/84, 24.06.2010 (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/10/20101022-11.htm>, Erişim Tarihi: 19.02.2021) ve 20.09.2012 tarihli, E.2012/65, K.2012/128 sayılı Kararları (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130418-10.htm>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁹⁵ AYM, Ünal Gökpınar, § 48.

Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi, yukarıda değinildiği üzere bireylerin, haklarında yürütülen bir ceza yargılaması sürecinin varlığı hâlinde tekrar yargılanmamalarını veya cezalandırılmamalarını güvence altına almaktadır. Böylelikle adil yargılanma hakkı kapsamındaki cezai süreçler yönünden hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak hukuk güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesinde mündemiç olan aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim *non bis in idem* ilkesi Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'de ayrı bir hak olarak düzenlenmiş ise de AİHM kararlarında bu ilkenin adil yargılanma hakkı ile bağlantılı özel bir güvence olduğu vurgulanmıştır.⁹⁶ Yine bazı uluslararası sözleşmelerde de *non bis in idem* ilkesinin açık bir biçimde adil yargılanma hakkının bir güvencesi olarak kabul edildiğine yukarıda değinilmişti.⁹⁷

Anayasa Mahkemesi *non bis in idem* ilkesini Ünal Gökpınar başvurusu hakkında verdiği kararda da tartışmıştır.⁹⁸ Söz konusu karara konu olayda, başvurucuya vergi mahkemelerinin nitelendirmesine göre «komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme” fiili nedeniyle vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları uygulanmıştır. Bunun yanında başvurucunun sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle ceza davası açılmış ve yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilmiştir. Anayasa Mahkemesi, kararında, idari ve adli süreçler yönünden korunan farklı hukuki değerlerin olmasının veya kabahat ve suç olarak farklı nitelendirmelerin yapılmasının, ihlal edilen eylemin tek olduğu gerçeğini değiştirmeyeceğini vurgulamıştır. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, şikâyeteye konu her iki takibatın aynı kişi hakkında ve aynı vergilendirme dönemleriyle ilgili olarak yürütüldüğünü; bu kapsamda başvurucunun -idari veya adli- cezai süreçlere neden olan hareketlerinin, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturması sebebiyle hukuki an-

⁹⁶ Nikitin/Rusya, B. No: 50178/99, 15.12.2004 (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61928>, Erişim Tarihi: 19.02.2021).

⁹⁷ Bkz. yukarıda “İlgili Ulusal ve Uluslararası Hukuk Normları” bölümü.

⁹⁸ Karar bilgileri için bkz. dn. 37.

lamda “aynı fiil” olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi, belirlediği bu ilkeler kapsamında somut olayda “farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak” hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine ve dolayısıyla adil yargılanma hakkına aykırı bir yön bulunmadığı sonucuna varmıştır.⁹⁹

IV. DEĞERLENDİRME, SONUÇ VE ÖNERİLER

A. AİHM’İN KONUYA YAKLAŞIM BİÇİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda, genel olarak kabahat ve idari yaptırım kavramları, *non bis in idem* ilkesinin ne anlama geldiği, ulusal ve uluslararası düzenlemelerdeki yeri ile AİHM ve Anayasa Mahkemesi’nin konuya yaklaşım biçimi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

AİHM, idari yaptırımlarla ilgili olarak *non bis in idem* ilkesini tartıştığı kararlarında kriterlerini süreç içerisinde geliştirmiş ve kısmen değiştirmiş olsa da son dönemlerde verdiği birçok kararda, getirdiği bu kriterler çerçevesinde somut olayı bir teste tabi tutmakta ve sonucuna göre karar vermektedir.

AİHM, yukarıda değinilen kararlarında idari yaptırımlar ile suçlar arasında *non bis in idem* ilkesiyle ilgili olarak “birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğma” ve cezai ve idari yaptırım süreçleri arasında “esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı” kriterlerini göz önüne almaktadır. “Birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğma” ölçütü bakımından AİHM, somut olgusal koşulları içeren olaya odaklanılmasının, bu koşulların aynı sanıkla ilgili olmasının ve zaman ve yer bakımından birbirine ayrılmaz biçimde bağlı bulunmasının gerektiğini belirtmekte ve bu tür bir durumda Sözleşme’nin, ikinci suçun yargılanmasını veya cezalandırılmasını yasakladığı sonucuna varmaktadır.¹⁰⁰ Mahkeme, mükerrer yargılama olmadığına ikna olmak için ise iki yargılama arasında “esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı” ölçütünün bulunması

⁹⁹ AYM, Ünal Gökpınar, §§ 55-57.

¹⁰⁰ Zolotukhin/Rusya, § 84.

gerektiğini ifade etmekte ve bu ölçütün anlamının, yargılamaların amaçlarının ve yargılamalarda kullanılan araçların esas bakımından bütünlü ve zaman bakımından bağlantılı olmasının yanında yargılamalar sonucunda ortaya çıkacak sonuçların muhatap kişi için ölçülü ve öngörülebilir olması olduğunu vurgulamaktadır.¹⁰¹ Mahkeme bu araştırmaları yaparken de özellikle, ilgili ülkenin hukuk sistemi içerisinde cezai ve idari yaptırımların farklı otoriteler tarafından verilip verilmediğini, bu otoritelerce verilen kararların birbirini etkileyip etkilemediğini, mükerrer yargılamanın öngörülebilir sonuçlar doğurup doğurmadığını ve ilgili otoritelerden birisi tarafından uygulanan yaptırımların diğer otorite tarafından cezanın belirlenmesi sırasında dikkate alınıp alınmadığını araştırmaktadır.

AİHM böylelikle suç ve kabahatler bakımından, birbirinden “haberdar” ve birbiriyle “etkileşimde olan”, birbirinin verdiği yaptırımları “gözeten” otoritelerce “öngörülebilir ve tamamlayıcı” bir mükerrer yargılama veya cezalandırmanın *non bis in idem* ilkesini ve dolayısıyla Sözleşme’ye ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesini ihlal etmeyeceğini ortaya koymuştur.¹⁰²

Öğretide AİHM’in, yargılamalar arası etkileşimsizliği neden adil yargılanma hakkı kapsamında değil de *non bis in idem* yasağı içinde değerlendirdiğinin anlaşılamadığı bir eleştiri olarak ileri sürülmüştür.¹⁰³ Bu noktada, yargılamalar arası etkileşimsizliğin kural olarak ve genel çerçevede adil yargılanma hakkı kapsamında kaldığı açıktır. Buna karşılık, yargılamalar arasındaki her etkileşimsizlik, “çifte yargılama” sonucunu doğurmayabilir. Bu nedenle yargılamalar arasındaki bir etkileşimsizlik halinde, kişilerin aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmaları ya da cezalandırılmaları sonucu ortaya çıkıyorsa, adil yargı-

¹⁰¹ A ve B/Norveç, §§ 130, 152.

¹⁰² Buna karşılık özellikle *non bis in idem* ilkesine istisna getirilen vergi suç ve kabahatleri bakımından de facto ve de jure olarak, gerek idari makamlar ile ceza mahkemeleri gerekse vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasında genel bir “etkileşimsizlik”ten söz etmek yanlış olmayacaktır. Aynı yönde bkz. Akkaya, s. 89, 90, 95; Yaltı, (2015), s. 90. Ayrıca bu görüşü destekler nitelikte olan VUK’un 367/son maddesi şöyledir: “Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını (vergi ziyai, usulsüzlük) uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz”.

¹⁰³ Barış Bahçeci, “İham İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2018, C. 67, S. 2, s. 274.

lanma hakkına nazaran daha özel bir düzenleme olan ve Sözleşme'ye ek Protokol'de düzenlenen *non bis in idem* ilkesi kapsamında bir değerlendirme yapılması yönündeki AİHM uygulamasının daha yerinde olduğu söylenebilir.

B. ANAYASA MAHKEMESİ'NİN KONUYA YAKLAŞIM BİÇİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ, SONUÇ VE ÖNERİLER

Anayasa Mahkemesi'nin norm denetimi ve bireysel başvuru kararlarındaki konuya yaklaşım biçimi değerlendirildiğinde ise, *non bis in idem* ilkesinin Anayasa'nın hangi maddesi kapsamında güvence altına alındığıyla alakalı bir yeknesaklık sağlanamadığı söylenebilir. Nitekim Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında bu ilkeyi Anayasa'nın 2. maddesi kapsamında "hukuk devleti ilkesi"; bazı kararlarında ise 36. maddesi kapsamında "adil yargılanma hakkı" çerçevesinde incelemiştir. Dahası, yukarıda da değinildiği gibi 1980 tarihli bir kararında Anayasa Mahkemesi, bu ilkenin Anayasa'da düzenlenmediği, böylelikle bu prensibe uygun hareket edip etmemenin kanun koyucunun takdirine bırakıldığı sonucuna varmıştır. Buna karşılık Anayasa Mahkemesi'nin son kararlarında da vurgulandığı gibi bahse konu ilkenin anayasal bir güvenceye bağlandığı, gerek uluslararası düzenlemelerde düzenlendiği yerler ve gerekse niteliği itibarıyla, hukuk devleti ilkesine nazaran daha özel bir düzenleme olan adil yargılanma hakkı kapsamında incelenmesinin daha doğru olduğu; ancak, söz konusu ilkenin bağımsız bir fıkra veya madde halinde anayasal bir güvence altına alınmasının ise daha yerinde olacağı belirtilmelidir.

Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol, Türkiye'de 01.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olduğundan bu ilkenin uygulanmasına ilişkin bireysel başvuru kararları ancak son dönemlerde verilebilmiştir. Özellikle Ünal Gökpinar kararında Anayasa Mahkemesi *non bis in idem* ilkesini tartışmıştır. Söz konusu karar incelendiğinde ise AİHM'in konuyla ilgili verdiği bir kısım içtihatlarla ve getirdiği kriterlere ilkel olarak yer verildiği görülmüştür. Nitekim Anayasa Mahkemesi, AİHM'in aynı fiile ilişkin olarak ayrı süreçler izlenerek aynı konuda farklı yaptırımların uygulandığı durumlarda bu süreçler arasında zaman yönünden ve maddi olarak yeterince yakın bir bağlantı bulunması gerektiğine, farklı süreçler arasında bu yönlerden yeterince yakın bağlantının bulunduğu durumlarda başvuruçunun iki kere yargılan-

mış veya cezalandırılmış sayılmayacağına karar verdiğini ifade etmiştir.¹⁰⁴ Buna ek olarak Anayasa Mahkemesi, olaya uygulayacağı ilkeleri belirlerken, *non bis in idem* ilkesine uygunluk yönünden müdahalenin yol açtığı söz konusu mükerrerliğin “aynı fiil”den kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunun da irdelenmesi gerektiğini belirtmiş;¹⁰⁵ somut olayda her iki takibatta da, özünde aynı olgulara dayanan tek bir fiilin söz konusu olduğu sonucuna ulaşmıştır. Buna karşın Anayasa Mahkemesi, kararında da kısmen yer verdiği AİHM içtihatlarında yer alan “yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı” testini kararında uygulamamış; yargılamalar arasında etkileşim olup olmadığını, mükerrer yargılamanın öngörülebilir sonuçlar doğurup doğurmadığını ve ilgili yargılamalardan birisi tarafından uygulanan yaptırımların diğer otorite tarafından cezanın belirlenmesi sırasında dikkate alınıp alınmadığını tartışmamıştır. Bunun yerine Anayasa Mahkemesi sadece, “farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirilmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmadığı” gerekçesiyle ihlal olmadığı kararı vermiştir.

Yine Anayasa Mahkemesi, *ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti.* kararında da benzer şekilde, ceza hukuku ve kabahatler hukukunun öngördüğü yasak ve yaptırımların farklı hukuki yarar, konu ve unsurlara ilişkin olabildiğini; bu hallerde “aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama” hakkında bahsedilemeyeceğini belirtmiştir.¹⁰⁶

Esasında Anayasa Mahkemesi’nin “korudukları farklı hukuki yararlar” bakımından verdiği bu karar, AİHM’in konuya ilişkin ilk zamanlarda verdiği *Rosenquist/İsveç* kararıyla¹⁰⁷ uyumludur. Nitekim AİHM anılan kararında, söz konusu cezaların amaçlarının farklı olduğunu belirterek başvurusunun başvurusunu kabul edilemez bulmuştur. Ancak AİHM, yukarıda da ayrıntılı biçimde değinildiği üzere bu içtihadını özellikle *Zolotukhin/Rusya*, *Glantz/Finlandiya*, *Lucky Dev/İsveç* ile *A ve B/Norveç* kararlarında değiştirmiş; “esas ve zaman ba-

¹⁰⁴ AYM, Ünal Gökpınar, § 34.

¹⁰⁵ AYM, Ünal Gökpınar, § 53.

¹⁰⁶ Karar bilgileri için bkz. dn. 92.

¹⁰⁷ Karar bilgileri için bkz. dn. 68.

kımından yeterli miktarda yakın bağlantı” testini uygulamaya başlamıştır. Açıklanan nedenlerle ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti.ve Ünal Gökpınar kararlarında Anayasa Mahkemesi’nin konuya yaklaşım biçiminin, AİHM’in istikrar kazanan ve güncel içtihatlarıyla uyumlu olduğunu söylemek pek mümkün görünmemektedir. Yine Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu kararlarında “korunan farklı hukuki yararlar”ın ne olduğu da açıklanmamış, derinlemesine bir incelemeye tabi tutulmamıştır.¹⁰⁸

Mevzuatta *non bis in idem* kuralına istisna getirilen bazı özel düzenlemeler dışında Kabahatler Kanunu’nun 15. maddesi açık bir hüküm getirmekte ve *non bis in idem* kuralının kabahatler ile suçlar ve yine kabahatlerin kendi içerisinde geçerli olduğunu açıkça düzenlemektedir. Sorun, özellikle bu kurala kimi bazı özel yasalarla getirilen istisnai hükümler sonucu ortaya çıkmaktadır. Söz konusu bu durum kişilerin bazı temel hak ve özgürlüklerine bir müdahale potansiyeli taşımaktadır. Bu nedenle gerek Anayasa Mahkemesi’ne ve gerekse sonrasında AİHM’e yapılacak “*non bis in idem* ilkesine aykırılık” başvurularının muhtemel miktarı göz önüne alınarak ilk aşamada, AİHM’in “suç isnadı” kriterlerini karşılayan idari yaptırımlar ile suç yargılamalarını yürüten idare, vergi ve idare mahkemeleri veya ceza mahkemelerinin, yürüttükleri idari veya cezai soruşturma ya da yargılamalar esnasında birbirleriyle etkileşim halinde olmaları, gerekirse bir diğer davanın sonucunu “bekletici mesele” yapmaları,¹⁰⁹ olguları ortaya koyarken ve delil değerlendirmesi yaparken birbirlerinden yararlanmaları ve herhangi bir yaptırım kararı verirken daha önce diğer makamlarca verilen yaptırımları da dikkate almaları, yerinde bir “tatbiki” çözüm olacaktır. Bu durumda ilgili idare ve mahkemeler ya da daha geniş anlamda kamu gücünü elinde bulunduran organlar her somut olayı ayrı bir değerlendirmeye tabi tutmalı, yukarıda söz edilen kriterleri ayrı ayrı somut olaya uygulamalı ve sonucuna göre karar vermelidirler. Nitekim Sözleşme’ye ek 7 No.lu Protokol 01.08.2016 tarihinden itibaren Türkiye’de yürürlüğe girmiş ve bunun sonucunda iç hukuk kuralı haline dönüşmüştür. Anayasa’nın 90/5. maddesi uyarınca temel hak ve özgürlüklere ilişkin olan 7 No.lu Protokol hükümleri

¹⁰⁸ Kangal, s. 418.

¹⁰⁹ Akkaya, s. 96.

ile kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkarılabilecek uyumsuzluklarda 7 No.lu Protokol hükümlerinin esas alınması gerektiğinden AİHM’in, 7 no.lu Protokol’ün uygulanmasına ilişkin kararlarının Türk idarelerince ve mahkemelerince dikkate alınması gerekmektedir.¹¹⁰ Ancak sonuç olarak bu çözümün “uygulamada birlik” sağlanması bakımından tek başına yeterli olmayacağı; soruna daha kalıcı bir çözüm için bu hususta mevzuatta istisnai hükümler gözetilmeksizin, 7 No.lu Protokol ve AİHM içtihatları çerçevesinde getirilen ve çalışmamızda ele alınan ölçütleri gözetilen yasal düzenleme ve değişiklikler yapılması gerektiğini de ayrıca belirtmemiz gerekir.

Kaynakça

Kitaplar

- Akbulut Berrin, Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.
- Dönmezer Sulhi/Erman Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, Cilt 11, Beta Yayınevi, İstanbul, 1986.
- Dönmezer Sulhi/Erman Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, Cilt 1, Beta Yayınevi, İstanbul, 1987.
- Duran Lûtfi, İdare Hukuku Ders Notları, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1982.
- Gözler Kemal, İdare Hukuku, Cilt 1, Güncellenmiş 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.
- Gözübüyük A. Şeref / Tan Turgut, İdare Hukuku, Cilt 1, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.
- Güriz Adnan, Hukuk Başlangıcı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2017.
- Hızlı Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.
- Kangal Zeynel T., Kabahatler Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.
- Karabulut Mustafa, İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- Mahmutoğlu Fatih Selami, Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995.
- Onar Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, I. Cilt, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966.
- Özay İl Han, Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.
- Özay İl Han, İdari Yaptırımlar, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3326, İstanbul, 1985.

¹¹⁰ Mert, s. 323; Geçer, s. 118, 119.

- Rençber Altan, Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Sancakdar Oğuz/Önüt Lale Burcu/Doğan Eser Us/Turhan Mine Kasapoğlu / Seyhan Serkan, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Seçkin Yayınevi, 9. Baskı, Ankara, 2020.
- Senyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- Şirin Tolga, Bireysel Başvuru Usul Hukuku, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-7, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, Ankara, 2018.
- Ulusoy Ali D., İdari Yaptırımlar, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.
- Ünver Yener/Hakeri Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Cilt 3, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.
- Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.
- Yenisey Feridun/Nuhoğlu Ayşe, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- Yurtcan Erdener, Kesin Hükümün Ceza Muhakemesini Önleme Etkisi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1973.
- Yurtcan Erdener, Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu ve Yorumu, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2016.
- Zafer Hamide/Pamuk Gülfem/Çakır Kerim, Gereççeli-Açıklamalı-İçtihatlı Kabahatler Kanunu, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014.
- Zanobini Guido, İdari Müeyyideler (Çeviren: Yılmaz GÜNAL), Sevinç Matbaası, Ankara, 1964.

Makaleler ve Kitap Bölümleri

- Akkaya Mustafa, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2000, C. 49, S. 1-4, s. 85-96.
- Ayatar Kızılyar Sema, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı", *Journal of Yasar University*, Y. 2013, C. 8, Özel Sayı, s. 1637-1667.
- Bahçeci Barış, "İham İctihadında Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2018, C. 67, S. 2, s. 253-278.
- Bayraktar Köksal, "Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Y. 1984, C. 50, S. 1-4, s. 197-212.
- Bilici Nurettin/Başaran Yavaşlar Funda, "Non Bis In Idem ve Yasallık İlkesi", Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara, 2014, s. 49-72.
- Candan Turgut, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", T.C İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 245-284.
- Cihan Erol/Yenisey Feridun, "Ne Bis In Idem İlkesi", Prof. Dr. Çetin Özek Armağanı, Galatasaray Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2004, s. 219-224.

- Erdinç Burcu, “İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, *Ankara Barosu Dergisi*, Y. 2012, S. 2, s. 239-276.
- Erman Sahir, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını (Maliye Enstitüsü Konferansları), Y. 1959, S. 5, s. 205-226.
- Geçer Ahmet Emrah, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Vergi Cezalarında ‘Non bis in idem’ İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 2017, S. 350, s. 108-120.
- Gölcüklü Feyyaz, “İdari Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki”, *AÜSBFD*, Y. 1963, C. XVIII, S. 2, s. 115-182.
- İçel Kayıhan, “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Y. 1984, C. 50, S. 1-4, s. 117-131.
- Kılıç Ayhan, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2014, Y. 5, S. 18, s. 299-348.
- Mahmutoğlu Fatih Selami, “Suç-Kabahat Ayrımı - İdari Ceza Hukuku’nun Temelleri”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 27-42.
- Mert Alican, “AİHM Kararlarında Vergi Kabahatleri” (Editör: Z. T. Kangal), Kabahatler Hukuku Yazıları - I, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 281-328.
- Narter Recep/Sarıcaoğlu Ercan, “Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2013, C. XVII, S. 1-2, s. 73-99.
- Oğurlu Yücel, “Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu ‘Ne Bis In Idem’ Kuralı”, *AÜHFD*, Y. 2003, C. 52, S. 2, s. 101-124.
- Oğurlu Yücel, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”, *Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 1999, C. 3, S. 1, s. 143-194.
- Öden Begüm Dilemre, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?”, 2015, <https://www.habererk.com/insan-haklari-ve-adalet/vergi-kacakciligi-sucunda-hapis-cezasi-kalkti-mi-h14896.html>, Erişim Tarihi: 19.02.2021.
- Özen Mustafa, “Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2010, C. XIV, S. 1, s. 389-417.
- Özkaya Özlüer Ilgın, “İdari Yaptırımların Özellikleri ve Çevre Kanunu”, *Ankara Barosu Dergisi*, Y. 2015, S. 2, s. 123-186.
- Tan Turgut, “İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki Güvenceler”, Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 309-326.
- Tosun Ayşe Nil, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y. 2017, C. 7, S. 2, s. 96-104.
- Yaltı Billur, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, No. 225, 2007, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/idari-vergi-cezasi-davalarinda-durusmasiz-yargilanma-insan-haklari-avru>

pa-mahkemesi-ictihadinda-bendenoun-kriterlerinden-jussila-kriterlerine/2041, Erişim Tarihi: 13.02.2021, s. 7-20.

Yaltı Billur, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 2015, S. 317, s. 85-92.

Yıldız Ferhat, "İdari Yaptırımların Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması", *Terazi Hukuk Dergisi*, Y. 2014, C. 9, S. 95, s. 87-94.

Zanobini Guido, "İdari Ceza Hukukunda Kıstas Mes'elesi" (Çeviren: Yılmaz GÜNAL), *AÜSBFD*, Y. 1963, C. 18, S. 3, s. 301-318.

Mahkeme Kararları

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E.2019/2197, K.2020/136, 29.1.2020.

Danıştay 13. Daire, E.2020/2175, K.2021/1586, 27.4.2021.

Danıştay 8. Daire, E.2017/7733, K.2021/2011, 1.4.2021.

Danıştay 13. Daire, E.2015/3710, K.2021/894, 11.3.2021.

Danıştay 6. Daire, E.2020/1704, K.2021/3612, 11.3.2021.

Danıştay 13. Daire, E.2020/1941, K.2021/3508, 2.12.2020.

Danıştay 15. Daire, E.2013/13499, K.2014/3633, 13.5.2014.

Uyuşmazlık Mahkemesi, E.2003/22, K.2003/25,7.7.2003.

Uyuşmazlık Mahkemesi, E.1998/10, K.1998/12, 6.6.1998.

AYM, E.1996/48, K.1996/41, 23.10.1996.

AYM, E. 2010/55, K. 2011/140, 20.10.2011.

AYM, E.1980/1, K.1980/25, 29.04.1980.

AYM, E.2008/114, K.2010/53, 01.04.2010.

AYM, E.2013/119, K.2013/141, 28.11.2013.

AYM, E.2014/124, K.2015/24, 05.03.2015.

AYM, E.2017/28, K.2017/107, 31.05.2017.

AYM, E.2017/95, K.2017/119, 12.07.2017.

AYM, E.2008/50, K.2010/84, 24.06.2010.

AYM, E.2012/65, K.2012/128, 20.09.2012.

AYM, Ünal Gökpinar, B. No: 2018/9115, 27.03.2019.

AYM, VİP Bilgi İşlem ve Otomasyon Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti, B. No: 2014/6918, 25.12.2015.

AYM, İffet İnci Gültekin, B. No: 2013/9585, 09.03.2016.

AYM, Hüma Bayoğlu, B. No: 2014/13229, 26.12.2017.

AYM, ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2014/72, 25.03.2015.

AYM, Mehmet Turgay Özbekler, B. No: 2017/20779, 11.03.2020.

AIHM, Glantz/Finlandiya, B. No: 37394/11, 20.08.2014.

AIHM, R.T./İsviçre, B. No: 31982/96, 30.05.2000.

AIHM, Nilsson/İsveç, B. No: 73661/01, 13.12.2005.

- AİHM, Engel ve Diğerleri/Hollanda, B. No: 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72; 08.06.1976.
- AİHM, Ezeh ve Connors/Birleşik Krallık, B. No: 39665/98, 40086/98; 09.10.2003.
- AİHM, Campbell ve Fell/Birleşik Krallık, B. No: 7819/77, 7878/77; 28.06.1984.
- AİHM, Demicoli/Malta, B. No: 13057/87, 27.08.1991.
- AİHM, Bendenoun/Fransa, B. No: 12547/86, 24.02.1994.
- AİHM, Jussila/Finlandiya, B. No: 73053/01, 23.11.2006.
- AİHM, Ponssetti ve Chesnel/Fransa, B. No: 36855/97, 41731/98; 14.09.1999.
- AİHM, Rosenquist/İsveç, B. No: 60619/00, 14.09.2004.
- AİHM, J.B./İsviçre, B. No: 31827/96, 03.08.2001.
- AİHM, Zolotukhin/Rusya, B. No: 14939/03, 10.02.2009.
- AİHM, Lucky Dev/İsveç, B. No: 7356/10, 27.11.2014.
- AİHM, A ve B/Norveç, B. No: 24130/11, 29758/11; 15.11.2016.
- AİHM, Nikitin/Rusya, B. No: 50178/99, 15.12.2004.

İnternet Kaynakları

- <https://hudoc.echr.coe.int/>
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>
<https://www.resmigazete.gov.tr>
<https://www.tbmm.gov.tr>
UYAP Bilişim Sistemi