

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2019/4

Karar Sayısı : 2021/78

Karar Tarihi: 4/11/2021

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURANLAR:

1. İstanbul 7. Vergi Mahkemesi (E.2019/4)
2. Bursa 17. Asliye Ceza Mahkemesi (E.2019/84)

İTİRAZLARIN KONUSU: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun;

A. 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değiştirilen 340. maddesinin,

B. 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin;

1. (b) fıkrasının,

2. Son paragrafının,

C. 5728 sayılı Kanun'un 280. maddesiyle değiştirilen 367. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarının (anılan maddeye 29/4/2021 tarihli ve 7318 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen dördüncü fıkra nedeniyle beşinci ve altıncı fıkralarının),

Anayasa'nın 2., 11. ve 90. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi talebidir.

OLAY: Resen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali ile sahte faturaları ticari işletmesine ait ticari defterlerinin gider hanesine kaydetmek suretiyle kullandığı iddia olunan sanığın vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle açılan davalarda itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkemeler, iptalleri için başvurmuştur.

I. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKÜMLERİ

Kanun'un itiraz konusu kuralların da yer aldığı;

1. 340. maddesi şöyledir:

"Suçlarda birleşme:

Madde 340- (Değişik: 22/7/1998-4369/10 md.) Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.”

2. 359. maddesi şöyledir:

“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359- (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

3. 367. maddesi şöyledir:

“Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul:

Madde 367- (Değişik: 23/1/2008-5728/280 md.)

(Değişik birinci fıkra: 23/7/2010-6009/13 md.) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle uttila hasil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

(Ek dördüncü fıkra:29/4/2021-7318/5 md.) 359 uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

II. İLK İNCELEME

A. E.2019/4 Sayılı Başvuru Yönünden

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Recep KÖMÜRCÜ, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ’in katılımlarıyla 17/1/2019 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

B. E.2019/84 Sayılı Başvuru Yönünden

2. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ASLAN, Engin YILDIRIM, Hasan Tahsin GÖKCAN, Serdar ÖZGÜLDÜR, Recep KÖMÜRCÜ, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Kadir ÖZKAYA, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ ve Yıldız SEFERİNOĞLU'nun katılımlarıyla 24/7/2019 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında öncelikle uygulanacak kural ve sınırlama sorunları görüşülmüştür.

3. Anayasa'nın 152. ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, o dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi hâlinde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükümlerin iptalleri için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikteki kurallardır.

4. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 213 sayılı Kanun'un 340. maddesinin ikinci fıkrası ile 359. maddesinin (b) fıkrasının iptalini talep etmiştir.

5. Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilecek fiiller 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde üç fıkra hâlinde düzenlenmiştir. Bu fiillerin bir kısmı anılan Kanun'un 359. maddesinin itiraz konusu (b) fıkrasında sayılmıştır. Anılan kuralın birinci cümlesinde; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koymak veya hiç yapıtlar koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ya da sahte belgeleri kullanmak fiillerinin kaçakçılık suçunu oluşturduğu, bu fiilleri işleyenlerin üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı düzenlenmiştir. Kuralın ikinci cümlesinde ise sahte belgenin tanımı yapılmıştır.

6. Bakılmakta olan dava, sahte faturaları ticari defterlerine kaydetmek suretiyle kullandığı iddia olunan sanığın vergi kaçakçılığı suçundan 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrası uyarınca cezalandırılması talebine ilişkindir. Bu itibarla Kanun'un 359. maddesinin itiraz konusu (b) fıkrasının birinci cümlesinin diğer vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen "*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yapıtlar koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler...*" kısmının bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle kuralın bu kısmına ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir.

7. Öte yandan Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "*...üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*" ibaresi ile sahte faturanın

tanımının yapıldığı ikinci cümlesi, bakılmakta olan davaya konu sahte fatura kullanma biçimindeki vergi kaçakçılığı suçunun yanı sıra bakılmakta olan davada uygulanma imkânı olmayan diğer vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemeler yönünden de geçerli ortak kural niteliğindedir. Dolayısıyla kurala ilişkin esas incelemenin bakılmakta olan davanın konusu gözetilerek anılan fıkranın birinci cümlesinde yer alan “...veya bu belgeleri kullananlar, ...” ibaresi ile sınırlı olarak yapılması gerekir.

8. Açıklanan nedenlerle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun;

A. 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun’un 10. maddesiyle değiştirilen 340. maddesinin ikinci fıkrasının esasının incelenmesine,

B. 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun’un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin (b) fıkrasının;

1. Birinci cümlesinde yer alan “...veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” ibaresi ile ikinci cümlesinin esasının incelenmesine, esasa ilişkin incelemenin “...veya bu belgeleri kullananlar, ...” ibaresi ile sınırlı olarak yapılmasına,

2. Kalan kısmının itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından bu kısma ilişkin başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE,

OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. BİRLEŞTİRME KARARI

9. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun’un 10. maddesiyle değiştirilen 340. maddesinin ikinci fıkrası ile 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun’un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin (b) fıkrasının iptallerine karar verilmesi talebiyle yapılan itiraz başvurusuna ilişkin E.2019/84 sayılı davanın aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle E.2019/4 sayılı dava ile birleştirilmesine, esasının kapatılmasına, esas incelemenin 2019/4 sayılı dosya üzerinden yürütülmesine 4/11/2021 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

IV. ESASIN İNCELENMESİ

10. Başvuru kararı ve ekleri, Raportörler Elif KARAKAŞ ve Fatih TORUN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin raporlar ile Raportör Abdullah TEKBAŞ tarafından hazırlanan ek rapor, itiraz konusu kanun hükümleri, dayanılan ve ilgili görülen Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A. Genel Açıklama

1. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Vergi Kabahatleri Hakkında Genel Bilgiler

11. Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergiye ilişkin yükümlülüklerin uyulmasını sağlamak üzere çeşitli kanunlarda vergi suç ve kabahatlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

12. Esas olarak 213 sayılı Kanun'da yer alan vergi suç ve kabahatlerine ilişkin düzenlemelerle şekli ve maddi vergisel yükümlülüklerle aykırı davranışlar cezalandırılarak bir yandan kamu düzeni diğer yandan vergisel idari düzen sağlanmaya çalışılmaktadır. Anılan Kanun'un 359. maddesinde kaçakçılık suçları, 362. maddesinde vergi mahremiyetinin ihlali suçu, 363. maddesinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçu olmak üzere çeşitli suçlar düzenlenmiştir. Bunların yanı sıra 341. maddede vergi ziyayı, 351. ve 352. maddelerde usulsüzlük, 353., 355. ve mükerrer 355. maddelerde ise özel usulsüzlük kabahatleri öngörülmüştür.

13. Kanun'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ağırlıklarına göre dört grupta toplanarak düzenlenmiş olup bunlar kayıt, defter ve belge düzenine ilişkindir.

14. Her bir grupta yer alan fiiller için çeşitli sürelerde hapis cezaları öngörülmüştür. Bu suçların soruşturması Cumhuriyet savcılığınca, kovuşturması ceza mahkemesince yürütülmektedir. Kanun'un 367. maddesine göre soruşturma, vergi incelemesi sonrasında oluşturulan vergi inceleme raporuna dayalı vergi suçu raporu ve idarenin mütalaasının Cumhuriyet başsavcılığına iletilmesi ile başlamaktadır. Ancak suçun işlendiğinin diğer yollarla öğrenilmesi durumunda idareden inceleme istenmektedir. İdarenin mütalaa dava şartı olduğundan her iki hâlde de mütalaa alınması gerekmekte, mütalaa alınmaksızın kovuşturma aşamasına geçilememektedir.

15. Kaçakçılık suçu kasten işlenebilen bir suç olup kastın yokluğunda manevi unsurun bulunmaması nedeniyle ceza verilemeyecektir.

16. Kanun'da aksine hüküm bulunmadıkça kaçakçılık suçunun işlenebilmesi için vergi ziyayı biçiminde bir neticenin (zararın) gerçekleşmesi gerekli değildir. Bu itibarla kaçakçılık suçu kural olarak hareket (tehlike) suçu olarak nitelendirilmekte olup suç oluşturan fiilin hareket unsurunun gerçekleştirilmesiyle suç tamamlanmaktadır.

17. Kaçakçılık suçu ancak gerçek kişiler tarafından işlenebilir. Dolayısıyla gerçek kişiler dışındakilerin (tüzel kişiler, tüzel kişiliği olmayan oluşumlar) mükellef veya vergi sorumlusu olması durumunda kaçakçılık suçunun bunların temsilcileri, çalışanları gibi gerçek kişilerce işlenmesi söz konusu olabilecektir.

18. Vergi ziyayı kabahati, Kanun'un 341. maddesinde *mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi* biçiminde tanımlanmıştır. 344. maddede ise mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezasının kesileceği, vergi ziyasına 359. maddede yazılı

fiillerle sebebiyet verilmesi hâlinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

19. Kabahat niteliğindeki bir diğer fiil olan usulsüzlük ise Kanun'un 351. maddesinde "*vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesi*" olarak tanımlanmıştır. Usulsüzlükler, 352. maddede I. ve II. derece usulsüzlükler şeklinde derecelendirilmiş olup bunlara uygulanacak idari para cezaları tarifeler hâlinde belirlenmiştir.

20. Bir diğer kabahat niteliğindeki özel usulsüzlük hâlleri ise *usulsüzlüklere* göre daha nitelikli fiillerdir. Özel usulsüzlük hâllerini oluşturan fiiller Kanun'un 353., 355. ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiş olup her bir özel usulsüzlük fiili için değişen miktarlarda nispi veya maktu idari para cezaları öngörülmüştür.

21. Vergi kabahatleri gerek vergi incelemesi gerekse diğer yollarla vergi idaresi tarafından tespit edilmekte ve cezalandırılmaktadır. Ayrıca vergi kabahatleri kasten işlenebileceği gibi taksirle de işlenebilmektedir.

22. Verginin ziyaa uğratılması şartı arandığından vergi ziyayı kabahati netice kabahatidir. Kabahatin işlenmiş sayılabilmesi için verginin zamanında beyan edilmemesi, eksik beyan edilmesi gibi hâllerle kayba uğratılması gerekmektedir. Buna karşın usulsüzlüklerde vergi kaybı biçiminde bir zarar şartı aranmamakta, kabahat olarak tanımlanan hareketin gerçekleşmesiyle kabahat işlenmiş sayılmaktadır.

23. Vergi kabahatleri kural olarak vergi mükellefleri veya sorumlularınca işlenebilmekle birlikte bazı hâllerde diğer kişilerin de vergi kabahati işlemesi söz konusu olabilmektedir.

24. Kaçakçılık suçu ve vergi kabahati olarak belirlenen fiillerin bağlantısız olarak işlenebilmesi söz konusu olabileceği gibi bağlantılı olarak işlenebilmesi de mümkündür. Bağlantı, faili dikkate alan subjektif bağlantı biçiminde ya da fiili dikkate alan objektif bağlantı biçiminde gerçekleşebilir. Subjektif bağlantı durumunda aynı fail tarafından aynı fiil ile veya farklı fiillerle bağlantılı olarak kaçakçılık suçu ve vergi kabahatleri işlenebilmektedir. Örneğin gerçek kişi mükellef tarafından çift defter kullanma durumunda, aynı fiil ile hem kaçakçılık suçu hem de vergi ziyayı kabahati işlenmiş olacak; sahte belge düzenlenerek satış yapıp buradan elde edilen gelirin beyan edilmemesi durumunda ise farklı fakat bağlantılı fiiller ile kaçakçılık suçu ve vergi ziyayı kabahati işlenmiş olacaktır. Objektif bağlantı durumunda ise farklı failer tarafından gerek aynı mükellefiyet kapsamında gerekse farklı mükellefiyetler kapsamında bağlantılı olarak vergi kaçaklığı suçu ve vergi kabahatleri işlenebilmektedir. Örneğin tüzel kişi mükellefin temsilcisi tarafından çift defter tutulması durumunda, aynı fiil ile hem vergi kaçaklığı suçu hem de vergi ziyayı kabahati işlenecek ancak kaçakçılık suçu bakımından temsilci cezalandırılacakken vergi ziyayı kabahati dolayısıyla verilen vergi cezası, 213 sayılı Kanun'un 333. maddesi gereğince tüzel kişilik adına kesilecektir. Bu durumda suç ve kabahat aynı fiil ile işlenmiş olsa da failer farklılaşmış olacaktır.

25. Vergi kaçaklığı suçu ile vergi kabahatleri arasında belirtilen bağlantıların varlığı suçlarda içtima (birleşme), tekrür, cezalandırma süreçleri arasında bağlantı gibi

hususlara ilişkin düzenlemeler yapılmasını gerektirmiş; itiraz konusu kurallar da bu kapsamda ihdas edilmiştir.

2. Aynı Fiilden Dolayı Birden Fazla Yargılanmama veya Cezalandırılmama (Ne Bis İn İdem) İlkesi

26. Anayasa’da aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama (ne bis in idem) ilkesi açıkça düzenlenmemiştir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi (AYM) önceleri hukuk devleti ilkesinin temel ilkeleri arasında yer aldığı kabul ettiği bu ilkeyi, *Ünal Gökpınar* kararında hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi konusundaki kendi içtihadından hareketle ve bazı uluslararası hukuk metinlerine referansla Anayasa’nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak görmüştür (*Ünal Gökpınar* [GK], B. No: 2018/9115, 27/3/2019, § 50). Kişilerin haklarında yürütülen ve kesinleşen bir ceza yargılaması sürecinin ardından tekrar yargılanmalarını veya cezalandırılmalarını güvence altına alan aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi ile adil yargılanma hakkı kapsamındaki cezai süreçler yönünden hukuki güvenliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne ek 7 No.lu Protokol’de ayrı bir hak olarak düzenlenmiş olmasına rağmen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarında bu ilkenin adil yargılanma hakkı ile bağlantılı özel bir güvence olduğu vurgulanmıştır. Bazı uluslararası sözleşmelerde de aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi açık bir biçimde adil yargılanma hakkının bir güvencesi olarak kabul edilmiştir (*Ünal Gökpınar*, § 49).

27. Konuya ilişkin uluslararası belgeler de dikkate alınarak aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi şöyle tarif edilebilir: *Hiç kimse, ceza yargılamasında kesin/kesinleşmiş bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir fiilden dolayı ceza yargılaması kapsamında yeniden yargılanamaz veya cezalandırılmaz.* Bu tarife göre ilkeye aykırılık sonucuna varılabilmesi için gerçekleşmesi gereken bazı koşullar vardır. Bu koşullar şunlardır:

- “Ceza” ile ilgili bir yargılama sürecinin olması.
- Bu sürecin kesin/kesinleşmiş mahkumiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olması.
- Tekrar (yeniden) “ceza” ile ilgili bir yargılama sürecinin işletilmesi.
- Farklı yargılama süreçlerinin aynı fiile ilişkin olması.
- İlkenin istisnalarından birinin olmaması.

28. Birinci ve üçüncü koşul bakımından “ceza” ile ilgili yargılama süreçlerinin her durumda teknik olarak ceza yargılaması hukuku anlamında bir süreç olarak öngörülmüş olması şart olmayıp bu kavram anayasal anlamda özerk bir yoruma tabidir. Nitekim AYM norm denetimi ve bireysel başvuru kararlarında, Anayasa’nın 36. ve 38. maddelerini yorumlayarak “ceza” kavramının idari vergi cezalarını da kapsadığını belirtmiştir (bkz. AYM,

29. İkinci koşul bakımından *mahkûmiyet* ya da *beraat* hükmünden ne anlaşılması gerektiği AYM tarafından özerk olarak yorumlanmalıdır. Bu bağlamda aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin koruduğu menfaat; “ceza” yaptırımına bağlanmış olan bir eyleme ilişkin isnadın esası incelenerek kişinin cezai sorumluluğu hakkında olumlu ya da olumsuz verilmiş kesin/kesinleşmiş bir karardan sonra tekrar/yeniden yargılanmaması ve cezalandırılmamasıdır. Dolayısıyla özerk yorum çerçevesinde “ceza” olarak nitelendirilen bir yaptırma ilişkin yargılamada delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti sonrası kişinin ilgili suçu işlediği ya da işlemediği yönünden değerlendirme içeren bir kararın aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi anlamında mahkûmiyet ya da beraat kararı olarak nitelendirilmesi gerekir. Bununla birlikte isnadın esası incelenmeden verilen, kişinin cezai sorumluluğuyla ilgili tespit içermeyen kararlar, örneğin zaman aşımı nedeniyle verilen düşme kararı ya da kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar söz konusu ilke kapsamında beraat kararı olarak nitelendirilemez. *Kesin olma/kesinleşme* de AYM’nin özerk yorumuna tabidir. Bu kavramlardan anlaşılması gereken ilgili kararın kanun yolu öngörülmemesi nedeniyle verildiği anda kesin olması veya olağan kanun yolları tüketilerek ya da bunlara başvuru için öngörülmüş sürelerde başvuru yapılmadan geçirilerek kesinleşmiş olmasıdır.

30. Üçüncü koşul bakımından *iki kere (kez)* cezalandırma ve *tekrar (yeniden)* cezalandırma birbirinden farklıdır. İlke bir kişiye aynı fiilden dolayı iki kere ceza verilmemesini değil kişinin aynı fiilden dolayı tekrar (yeniden) yargılanmamasını ve bu yargılamaya bağlı olarak cezalandırılmamasını gerektirir. Dolayısıyla kişinin aynı fiilden dolayı aynı yargılama süreci içinde birden fazla yaptırma maruz kalması tek başına ilkeyi zedelemeyebilir. Zira bu durumda ortada “ceza” ile ilgili birden fazla süreç bulunmamaktadır.

31. Dördüncü koşul bakımından aranması gereken *aynı suç* değil *aynı fiildir*. Nitekim AYM, Ünal Gökpinar kararında suçun unsurları arasındaki farklılıkların incelenmesine gerek görülmediğine ve süreçlere kaynaklık eden fiilin/olgunun aynılığının dikkate alınması gerektiğine işaret etmektedir (Ünal Gökpinar, § 56). Suç ve kabahatlerin aynı fiille işlenip işlenmediğinin tespiti için fiile ilişkin zamansal, mekânsal ve olgusal aynılığın sağlanması gerekmektedir. Aynı fiilden söz edilebilmesi için birden fazla takibat ya da cezaya kaynaklık eden olguların *bire bir aynı veya maddi olarak (büyük ölçüde) aynı* olgular olması ve aynı zamanda ve mekânda gerçekleşmesi gerekmektedir. Tek bir fiilin cezaya ilişkin iki farklı düzenlemede aynı biçimde ele alınması durumunda *birebir aynı* olma hâliinden, düzenlemelerde bazı farklılıklar bulunmakla birlikte bu farklılıkların önemsiz olması hâliinden *maddi olarak (büyük ölçüde) aynı* olma hâliinden söz edilebilecektir (benzer yönde AİHM, *Zolotukhin/Rusya* [BD], B. No: 14939/03, 10/02/2009, §§ 78-84, 97; *A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 108).

32. İlk dört koşulun birlikte gerçekleşmesi halinde ilkeye aykırılık oluşur. Bununla birlikte uluslararası hukukta ilkeye istisna teşkil edebilecek bazı özel durumlar öngörülmüştür. Bunlar Anayasa’nın anılan ilke bağlamında yorumunda da dikkate alınmalıdır. Bu kapsamda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne Ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer verilen, Türk hukukunda kanunlarda kabul edilen *yeni delil ortaya çıkması ve davanın sonucunu etkileyebilecek esash bir kusurun varlığı* ilk iki

istisnai durum olarak değerlendirilebilir. Üçüncü istisnai durum ise AİHM içtihatları ile geliştirilen (şeklen birden fazla olsalar bile) cezaya ilişkin süreçlerin *bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı bir biçimde yürütülmesidir* (AİHM, *A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 130).

33. Üçüncü istisnai duruma ilişkin olarak (özellikle aynı fiile ilişkin farklı hukuk disiplinleri kapsamında yürütülen cezaya ilişkin süreçler bağlamında) -AİHM içtihadında ortaya konulara benzer şekilde (*A ve B/Norveç*, §§ 132, 134)- şu kriterlerin dikkate alınması gerekir:

- Birden fazla sürecin hukuka aykırı aynı fiilin farklı yönlerini ele almak üzere birbirini *tamamlayıcı farklı amaçlar takip edip etmediği*;

- Aynı fiile ilişkin birden fazla sürecin yürütülebileceğinin *öngörülebilir* olup olmadığı;

- Birden fazla süreç arasında mümkün olduğunca *delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespitinde yeterli etkileşim sağlanıp sağlanmadığı*, bu kapsamda birden fazla bağımsız süreç yürüttüldüğü izlenimi verecek şekilde herhangi bir tekrarın oluşmasından kaçınılıp kaçınılmadığı, özellikle farklı yetkili makamlar tarafından bir süreçte tespit edilen olguların diğer süreçte de kullanılmasına özen gösterilip gösterilmediği;

- Kişilerin, haklarında yürütülen birden fazla süreç sonunda tek bir süreç yürütülmüş olsaydı karşılaşacakları külfete göre aşırı bir külfet yüklenmesini önlemek için *ilk olarak kesinleşen süreçte uygulanan yaptırımın sonradan kesinleşende dikkate alınıp alınmadığı*;

- Yukarıda unsurlarına yer verilen maddi yönden bağlantının sağlanması hâlinde her iki sürecin *zaman yönünden de bağlantılı* olup olmadığı (Bu bağlamda bir sürecin diğer sürecin tamamlanmasından sonra makul bir süre içerisinde sonlandırılıp sonlandırılmadığının değerlendirilmesi gerekir).

B. İtirazların Gerekçeleri

34. Başvuru kararlarında özetle; itiraz konusu kurallar ile vergi hukuku mevzuatında aynı fiilin hem suç hem de kabahat olarak nitelendirilmesi nedeniyle vergi mükelleflerine idari nitelikli vergi cezası yaptırımının yanı sıra adli nitelikli hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanabildiği, bu yaptırımlara ilişkin davalardan birinin vergi mahkemesinde diğerinin ise ceza mahkemesinde yürütülüp farklı yargılama usullerine tabi olduğu, anılan mahkemeler arasında herhangi bir etkileşimin olmadığı, bu nedenle aynı fiilden kaynaklanan yargılamalar sonucunda verilen kararların birbiriyle çelişmeleri hâlinde dahi geçerli olduğu, bu durumun hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 11. ve 90. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C. Kanun'un 340. Maddesinin, 359. Maddesinin Son Paragrafının ve 367. Maddesinin Dördüncü Fıkrasının (Anılan Maddeye 7318 Sayılı Kanun'un 5. Maddesiyle Eklenen Dördüncü Fıkra Nedeniyle Beşinci Fıkrasının) İncelenmesi

1. Genel Açıklama

35. Ceza hukukunda içtima (gerçek içtima) “Kaç fiil varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar ceza vardır.” ilkesine dayanmakta olup her suçun ayrı ayrı cezalandırılmasını ifade etmektedir. Ceza kanunlarında bu genel kurala istisnalar konulduğu görülmektedir. 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen bileşik suç (mad. 42), zincirleme suç (mad. 43/1), aynı neviden fikri içtima (mad. 43/2) ve farklı neviden fikri içtima (mad. 44) gerçek içtimanın istisnalarındandır.

36. İçtimaya ilişkin istisnalardan biri olan farklı neviden fikri içtima 5237 sayılı Kanun'un 44. maddesinde “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” denilmek suretiyle düzenlenmiştir. Bu kurala göre işlenen tek fiil nedeniyle birden fazla suçun oluşması durumunda her biri için ayrı ayrı ceza uygulanmayacak, cezalardan ağır olanı uygulanacaktır.

37. Benzer biçimde 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasında da “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.” denilmek suretiyle kabahatler bakımından farklı neviden fikri içtima ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Buna göre bir fiil ile işlenen birden fazla kabahat için birden fazla idari para cezasının uygulanmasının gerekmesi hâlinde farklı neviden fikri içtima kuralı benimsenerek yalnızca en ağır idari para cezasının uygulanması öngörülmüştür.

38. Anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında ise suçlar ve kabahatler bakımından farklı neviden fikri içtima düzenlemesine yer vermiştir. Bu fıkra “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hâllerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.” denilmek suretiyle hem suç hem de kabahat oluşturan bir fiil için sadece suçun yaptırımının uygulanacağı, suçun yaptırımının uygulanmadığı hâllerde kabahatin yaptırımının uygulanacağı belirtilmiştir.

39. Vergi hukukundaki kabahatler bakımından farklı neviden fikri içtimaya ilişkin olarak 213 sayılı Kanun'un 336. maddesinde, vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük kabahatinin tek fiille işlenmesi hâlinde 5326 sayılı Kanun'un 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasıyla benzer bir düzenleme yapılarak cezalardan ağır olanının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre örneğin vergi beyannamesinin zamanında verilmemesi hâlinde hem birinci derece genel usulsüzlük kabahatine hem de vergi ziyayı kabahatine neden olmaktadır. Bu durumda her iki kabahat için belirlenmiş cezalardan ağır olanı uygulanacaktır.

40. Tekerrir ise daha önce suç/kabahat işleyen ve cezası kesinleşen bir kimsenin kanunda öngörülen süreler içinde yeniden suç/kabahat işlemesi hâlinde cezanın artırılması sonucunu doğuran bir kurumdur.

41. 5237 sayılı Kanun'un 58. maddesinin (1) numaralı fıkrasında “*Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekrerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.*” denilmek suretiyle tekrerrüre ilişkin genel esaslar düzenlenmiştir.

42. 5326 sayılı Kanun'da tekrerrüre ilişkin bir düzenleme bulunmamakla birlikte bazı özel kanunlarda bu yönde düzenlemelere yer verilmiştir. Bu kapsamda 213 sayılı Kanun'da vergi kabahatleri ile ilgili olarak 339. maddede “*Vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyası cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz. / Birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır.*” denilmek suretiyle tekrerrüre ilişkin düzenleme yapılmıştır.

2. Anlam ve Kapsam

43. 213 sayılı Kanun'un itiraz konusu 340. maddesinin birinci fıkrasında Kanun'da yazılı vergi ziyası cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekrerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği öngörülmüştür.

44. İçtima konusunda anılan maddenin itiraz konusu ikinci fıkrası, 359. maddenin itiraz konusu son paragrafı ve 367. maddenin itiraz konusu dördüncü (7318 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle aynı maddeye eklenen dördüncü fıkraya nedeniyle beşinci) fıkralarında da bu doğrultuda düzenlemelere yer verilmiştir. 340. maddenin ikinci fıkrasında vergi cezası ile cezalandırılan fiillerin -aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde- vergi cezası kesilmesinin söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmayacağı, 359. maddenin itiraz konusu son paragrafında kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının 344. maddede yazılı vergi ziyası cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği ve 367. maddenin itiraz konusu dördüncü (7318 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle aynı maddeye eklenen dördüncü fıkraya nedeniyle beşinci) fıkrasında 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin vergi ziyası cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel olmayacağı belirtilmiştir.

45. Bu itibarla itiraz konusu kurallarla kaçakçılık suçu ile vergi kabahatlerinin bağlantılı olarak işlenmesi hâlinde bunlara ilişkin cezaların ayrı ayrı uygulanacağı, bunlardan ağır olanının uygulanıp diğerinin uygulanamaması biçiminde fikri içtima yapılmayacağı kabul edilmiştir. Bu bağlamda kurallarla suç ve kabahatlerin aynı fiille işlenmesi hâlinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacağına ilişkin 5326 sayılı Kanun'un 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasına istisna getirilmiştir.

46. Kanun'un itiraz konusu 340. maddesinin birinci fıkrasında ayrıca vergi ziyası cezası ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçlarının cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezalar arasında tekrerrürün söz konusu olmayacağı, bu cezaların tekrerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

47. 359. maddenin itiraz konusu paragrafında “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” denilmektedir. Anılan paragrafta yer alan “...işleyenler hakkında...” ibaresinden kuralın, aynı kişiye hem kaçakçılık suçu nedeniyle bu suç için öngörülen cezanın hem de vergi ziyai kabahati nedeniyle bu kabahat için öngörülen idari yaptırımın uygulanmasına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.

48. Kanun’da yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceğine ilişkin itiraz konusu 340. maddenin birinci fıkrasında zikredilen içtima ve tekerrür kurumları da aynı kişinin cezalandırılmasında dikkate alınan kurumlardır.

49. Vergi suçları ile vergi kabahatlerinin bağlantılı olarak işlenmesi hâlinde vergi kabahatlerine ilişkin yargılama idari yargı teşkilatı içinde yer alan vergi mahkemeleri nezdinde yürütülecek iken vergi suçlarına ilişkin yargılama adli yargı teşkilatı içinde yer alan ceza mahkemeleri tarafından yürütülecektir.

3. Anayasa’ya Aykırılık Sorunu

50. 6216 sayılı Kanun’un 43. maddesi uyarınca kurallar, ilgileri nedeniyle Anayasa’nın 36. maddesi yönünden incelenmiştir.

51. Anayasa’nın 36. maddesinin birinci fıkrasında “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir” hükmüne yer verilme suretiyle iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır.

52. Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmekte ve bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmesi anlamını taşımaktadır.

53. Söz konusu ilkelerin yukarıda belirtilen özelliklerinin sonuç ve yansımalarından biri, yürürlükteki hukuk kurallarına uygun şekilde haklarındaki yargılama kesin hükümlerle sona eren kişilerin aynı fiil nedeniyle tekrar yargılanma tehdidi altında kalmasının önlenmesidir. Aynı fiilden dolayı yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi de kaynağını bu düşünceden almakta olup anılan ilkeye göre kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz.

54. Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanma veya cezalandırma sürecine ilişkin yukarıda belirtilen (§ 27) şartların varlığı aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

55. Söz konusu ilke bakımından ceza ile ilgili bir yargılama sürecinin olması ve yeniden ceza ile ilgili bir yargılama sürecinin işletilmesi şartları her iki sürecin de ceza ile

ilgili olmasını gerektirmektedir. İtiraz konusu kurallara konu cezalandırma ve yargılama süreçlerinden biri kaçakçılık suçu için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin diğeri ise vergi kabahatleri için öngörülen idari para cezalarına ilişkindir. Bu cezalara ilişkin süreçlerden hangisinin daha önce başlayacağına dair kesin bir düzenleme ve uygulamada belirlilik bulunmamaktadır. Dolayısıyla hangisi önce başlarsa başlasın hem ilk başlayan sürecin hem de bu sürecin kesinleşmesinden sonra başlayan sürecin konusunun cezai nitelikte olması gerektiğinden her iki yaptırımın da cezai nitelikte olup olmadığının ortaya konulması gerekmektedir.

56. Kaçakçılık suçu için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların cezai niteliği konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi, yukarıda da ifade edildiği gibi (bkz. § 28) değişik kararlarında vergi kabahatleri için vergi idaresince uygulanan idari para cezalarının da cezai nitelikte olduğu sonucuna varmıştır. Dolayısıyla her iki yaptırımın da cezai nitelikte olduğu anlaşılmaktadır.

57. 213 sayılı Kanun'da, çift defter kullanma fiilinde olduğu gibi kaçakçılık suçu ve vergi kabahatleri bakımından zamansal, mekânsal ve olgusal aynılığın (bkz. § 31) sağlandığı dolayısıyla kaçakçılık suçu ile vergi kabahatlerinin aynı fiille işlenebildiği bazı haller düzenlenmiştir.

58. İtiraz konusu kurallarla esas olarak kaçakçılık suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmanın vergi kabahatleri için idari para cezası ile cezalandırılmaya engel olmayacağı, bu cezaların içtima hükümlerine göre birleştirilmeyeceği hüküm altına alınmakta dolayısıyla aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesi hususları düzenlenmektedir. "*Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama*" ilkesi belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamamaktadır. Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Buna göre, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini dışlamayıp sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kuralların *aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama* ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.

59. Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 36. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Zühtü ARSLAN bu görüşe katılmamıştır.

Hasan Tahsin GÖKCAN 340. maddenin birinci fıkrası, 359. maddenin son paragrafı ve 367. maddenin dördüncü (7318 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle aynı maddeye eklenen dördüncü fıkra nedeniyle beşinci) fıkrası yönünden bu görüşe katılmamıştır.

Kuralların Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususlar Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında ele alınmış olduğundan Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kuralların Anayasa'nın 11. ve 90. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

Ç. Kanun'un 359. Maddesinin (b) Fıkrasının Birinci Cümlesinde Yer Alan "...veya bu belgeleri kullananlar,..." İbaresinin İncelenmesi

60. 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrasının birinci cümlesinde vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenlerin veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanların ya da hiç yaprak koymayanların veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenleyenlerin veya bu belgeleri kullananların üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı öngörülmüş olup anılan cümlede yer alan "...veya bu belgeleri kullananlar, ..." ibaresi itiraz konusu kuralı oluşturmaktadır.

61. Hukuk devletinde ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar, Anayasa'ya aykırı olmamak üzere ülkenin sosyal, kültürel yapısı, ahlaki değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimlerini gözönüne alan suç ve ceza politikasına göre belirlenir. Kanun koyucu, izlediği suç ve ceza politikası gereği cezalandırma yetkisini kullanırken ceza hukukuna ilişkin anayasal ilkelere bağlı kalmak koşuluyla toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunun hangi tür ve ne ölçüdeki ceza yaptırımını ile karşılanacağı, nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici sebep olarak kabul edilebileceği konularında takdir yetkisine sahiptir. Kanun koyucunun bu konudaki tercih ve takdirinin yerindeliğinin incelenmesi, anayasal denetimin kapsamı dışında kalmaktadır (AYM, E.2019/74, K.2020/29, 12/6/2020, § 14).

62. Bununla birlikte kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik*, başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olması, *gereklilik* başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olması ve *orantılılık* ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kurala uyulmaması nedeniyle kanun koyucu tarafından öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında da *ölçülülük ilkesi* gereğince makul bir denge bulunması zorunludur.

63. İtiraz konusu kurala vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin sahte olarak düzenlenmiş şekillerinin kullanılmasının cezai yaptırıma bağlanması suretiyle vergi düzeninin sağlıklı biçimde işleminin ve böylece verginin doğru şekilde tespiti ile tahsilinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.

64. Vergi düzeninin sağlıklı biçimde işleminin hizmet eden belgelerin sahte olarak düzenlenmiş şekillerinin kullanımının cezai yaptırıma bağlanmasının vergi kanunlarında gösterilen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi ya da bu yükümlülükler aykırı davranışlarda bulunulması konularında caydırıcı etkide bulunacağı gözetildiğinde kuralın anılan amaca ulaşma bakımından elverişli ve gerekli olmadığı söylenemez.

65. Kuralda; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin sahte olarak kullanılması fiili, 213 sayılı Kanun kapsamında seçimlik hareketli suç olarak öngörülen vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına yol açan hareketlerden birini teşkil etmekte olup bu fiili işleyenlerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi kaçakçılığı suçunun toplumsal etkisi,

tehlikeliliği, vergi düzenine olan zararı ve işlenme oranı gözönünde bulundurulduğunda belirlenen ceza aralığının ağır ya da orantısız olduğu da söylenemez. Buna göre kuralla kişilere aşırı bir külfet yüklendiğinin söylenemeyeceği, bu bağlamda suç ile ceza arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği, dolayısıyla kuralın orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı anlaşılmıştır.

66. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir.

Kuralın Anayasa'nın 11. ve 90. maddeleriyle ilgili görülmemiştir.

D. Kanun'un 367. Maddesinin Beşinci Fıkrasının (Anılan Maddeye 7318 Sayılı Kanun'un 5. Maddesiyle Eklenen Dördüncü Fıkra Nedeniyle Altıncı Fıkrasının İncelenmesi)

1. Anlam ve Kapsam

67. Kural, ceza mahkemesi kararlarının 213 sayılı Kanun'un "Dördüncü Kitap İkinci Kısım"ında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmayacağını, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağını düzenlemektedir.

68. Kuralda yer alan "...bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezaları..." ibaresi vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarına, "...vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler..." ibaresi ise Kanun'un 365. maddesi uyarınca vergi idaresi birimlerine işaret etmektedir. Buna göre bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin olarak ceza yargılaması sırasında ve sonucunda ceza mahkemesince verilen kararlar vergi idaresini bağlamayacak, aynı şekilde vergi idaresi tarafından verilen kararlar da ceza hâkimini bağlamayacaktır.

69. Kuralın gerekçesinde "...açılmış olan bir kamu davasında, örneğin belgede sahtecilik suçunun manevi unsurunun oluşmadığı gerekçesiyle sanıklar hakkında beraat kararı verilmiş olabilir. Ancak, bu belgelerin düzenlenmesi suretiyle bir vergi ziyana sebebiyet verilmiş olabilir. Belgede sahtecilik suçunun manevi unsurunun oluşmadığı gerekçesiyle beraat kararının verilmiş olmasına rağmen, vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması dolayısıyla idari para cezası olarak vergi cezası verilebilmelidir. Keza, Maliye Bakanlığı ile arasında anlaşma bulunmayan kişiler tarafından basılan örneklerin kullanılması suretiyle fatura düzenlemiş olması dolayısıyla kişi hakkında cezaya hükmedilmiş olabilir. Ancak, düzenlenen fatura gerçek bir ticari ilişkiyi yansıtmış ve dolayısıyla, bir vergi ziyana sebebiyet verilmemiş olabilir. Bu nedenle, 359 uncu maddenin (c) bendindeki suç oluşturduğu gerekçesiyle mahkumiyete rağmen, şayet bu örnekler kullanılmak suretiyle fatura düzenlenmiş olması dolayısıyla vergi ziyai doğmamışsa idari para cezası olarak vergi cezası verilmez." şeklindeki örneklere yer verilerek kurala açıklık getirilmiştir.

70. Öte yandan gerekçede kuralın mutlak olmadığı ifade edilerek "...Bir ticari ilişkide tutulan defter ve kayıtların sahte olmadığı, defter ve kayıtların gerçek bir ticari ilişkiyi yansıttığı ve içerikleri bakımından doğru olduğu gerekçesiyle beraat kararı vermiş olan ceza mahkemesinin kesinleşmiş hükmü, bu belgelere konu ticari ilişkiler dolayısıyla vergi ziyana

sebebiyet verildiği gerekçesiyle idari para cezası olarak vergi cezası verilmesine engel teşkil eder.” açıklamasına yer verilmiştir. Gerekçede ayrıca maddi gerçeği araştıran ceza mahkemesinin bu bağlamdaki hükmünün sadece vergi mevzuatı uygulayıcıları tarafından değil vergi mahkemeleri tarafından da gözönünde bulundurulması gerektiği ifade edilmiştir.

2. Anayasa’ya Aykırılık Sorunu

71. 6216 sayılı Kanun’un 43. maddesi uyarınca kural, ilgisi nedeniyle Anayasa’nın 36. maddesi yönünden incelenmiştir.

72. Kuralla vergi idaresince yürütülen vergi cezalarının tespiti ve uygulanması süreci ile ceza mahkemesince yürütülen yargılama/cezalandırma süreci arasında karşılıklı bağlamazlığa ilişkin düzenleme yapıldığı görülmektedir.

73. Karşılıklı bağlamazlığa ilişkin bu kural, sadece aynı fail tarafından aynı fiil ile işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatleri ile ilgili olmayıp farklı fiillerle veya farklı faillerce bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatleri ile de ilgili bulunmaktadır. Kapsamdaki bu hâller farklı değerlendirmeleri gerektirdiğinden, idarenin kararları ile mahkeme kararları arasındaki bağlamazlığa ilişkin kuralın belirtilen durumlar için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

74. Aynı fail tarafından aynı fiil ile işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin durumlarda Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan *aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama* ilkesine aykırılığın oluşabilmesi için yukarıda da belirtildiği üzere yargılanma süreçlerine ilişkin birtakım şartların da gerçekleşmesi gerekmektedir. Anılan sürece ilişkin iki şarttan ilki *yargılama/cezalandırma sürecinin kesin/kesinleşmiş mahkûmiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olması*, ikincisi ise, *tekrar (yeniden) ceza ile ilgili bir yargılama/cezalandırma sürecinin işletilmesidir*.

75. Ne şekilde tespit edildiği veya öğrenildiği önem taşımaksızın kaçakçılık suçunun takibatı vergi incelemesinin yapılmasını gerektirmektedir. Vergi incelemesi sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği kanaatine varılmışsa idare tarafından düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaa Cumhuriyet başsavcılığına iletilir. 213 sayılı Kanun’un 367. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kaçakçılığı suçunda mütalaa alınması dava şartı olduğundan Cumhuriyet savcısı tarafından iddianame düzenlenerek kamu davası açılabilmesi için vergi idaresinden mütalaa alınması gerekmektedir. Mütalaa Cumhuriyet savcısı için bağlayıcı olmayıp soruşturma neticesinde kovuşturmayaya yer olmadığına karar verilebileceği gibi iddianame de düzenlenebilir.

76. Vergi inceleme raporunun ilgili vergi dairesine bildirilmesi üzerine raporda tespiti yapılan kabahatler bakımından ceza kesme işlemleri başlatılacaktır. Anılan Kanun’un 364. maddesinde vergi cezalarını gerektiren olayların vergi dairesince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunacağı, 365. maddesinde ise vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği hüküm altına alınmıştır. Cezalandırma süreci sonucunda kişinin ilgili kabahati işlediği ya da işlemediği konusunda vergi dairesince verilen karar cezai niteliktedir.

77. Kaçakçılık suçundan veya vergi kabahatlerinden dolayı başlatılan cezalandırma süreçlerinden birinin kesinleşmek suretiyle sona ermesinden sonra diğerinin başlaması ya da anılan süreçlerden birinin kesinleşmesinden önce başlayan diğer sürecin ilk sürecin kesinleşmesinden sonra da işlemeye devam etmesi durumunda yeniden yargılama/cezalandırma söz konusu olabilecektir. Nitekim vergi kabahatine ya da kaçakçılık suçuna ilişkin süreçlerden birisi kesinleştiğinde diğer sürecin işlemeye devam etmesi ihtimal dahilindedir. İtiraz konusu kural bu yönden bir engel getirmemektedir. Ancak yukarıda da ifade edildiği gibi (§§ 32-33) süreçlerin bir bütünü parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesi hâlinde birden fazla yargılama veya cezalandırma aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesini ihlal etmeyecektir. Bunun için süreçlerin maddi yönden ve zaman yönünden yeterince yakın bir bağlantı içinde yürütülebileceğinin kuraldan anlaşılabilmesi gerekmektedir.

78. Farklı yargılama/cezalandırma süreçlerinin tamamlayıcı amaçlar taşıyıp taşıyamaması hukuk düzeninin farklı disiplinleri tarafından hukuka aykırı fiilin farklı yönlerine odaklanılıp odaklanılmadığıyla ilgilidir. Kaçakçılık suçunda amaç genel olarak suçu oluşturan hukuka aykırı fiilleri işleyenleri cezalandırmak, bu yolla kişileri bu eylemleri işlemekten caydırmak, suç olarak düzenlenen her bir fiilin yasaklanmasıyla kamu düzenini korumaktır. Buna karşın, vergi kabahatleri nedeniyle yargısal bir karar olmaksızın idare hukuku usullerine göre uygulanan idari yaptırımların amacı, vergisel idari düzeni korumak, bu kapsamda mükellef ve sorumluların vergi kanunlarındaki yükümlülüklerine aykırı davranışlarına etkin ve caydırıcı yaptırım uygulamaktır. Bu bakımdan özünde aynı fiile ilişkin olmakla birlikte farklı hukuki değerleri koruyan biri adli, diğeri idari iki ayrı cezalandırma usulünün tamamlayıcı amaçlar izlediği söylenebilir.

79. 213 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinde vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri ile bu süreçler sonunda uygulanacak cezaların yeterli belirlilikte düzenlendiği gözetildiğinde bu süreçlerin öngörülebilir olduğu anlaşılmaktadır.

80. Aynı fiil ile işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri esas olarak vergi incelemesine dayanmaktadır. Vergi inceleme raporundaki tespitler üzerine düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaanın Cumhuriyet başsavcılığına iletilmesiyle adli süreç başlamakta, vergi inceleme raporunun vergi dairesine iletilmesiyle de idari cezalandırma süreci başlamaktadır. Bu başlangıç aşamasında her iki süreçte de idare tarafından sunulan deliller aynıdır.

81. Buna karşılık başlangıç aşamaları sonrasında yargılama süreçleri tamamen birbirinden bağımsız olarak yürütülmekte olup süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarı oluşmasını engelleyecek bir etkileşime gerek dava konusu kuralda gerekse diğer kurallarda yer verilmemiştir.

82. Öte yandan vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçlerinin vergi incelemesi sonunda düzenlenen raporlara dayanılarak başlatılması nedeniyle başlangıç aşamasında idarenin ve ceza muhatabının karşılıklı olarak delillerini sunmaları aşamasında kısa bir dönem için süreçler paralel yürümekte ise de aradaki etkileşimsizliğin sonucu olarak süreçlerin sonuçlandırılmasında zamansal farklılıkların ortaya çıkabildiği anlaşılmaktadır.

83. Bu itibarla aynı fiille işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine yönelik yürütülen yargılama/cezalandırma süreçlerinde, herhangi birinin diğerinden önce kesinleştiği ve birlikte başlayan ve başlangıçta bir süre paralel devam eden süreçlerin sonrasında zamansal bakımdan tamamen bağlantısız bir biçimde yürütülmesinin mümkün olduğu görülmektedir. İtiraz konusu kural ile yargılama/cezalandırma süreçlerinde verilen kararların karşılıklı olarak karar verici birimleri bağlamayacağı hüküm altına alınmakla bu bağlantı eksikliği daha da pekiştirilmiştir. Bunun da ötesinde kuralın gerek idare ve gerekse yargı organlarının bu eksikliğin giderilmesini ve süreçlerin bir bütünün parçası olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmesini sağlamaya imkân tanımadığı görülmektedir.

84. Öte yandan her iki yargılama sonucunda hükmolunan toplam cezanın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşturmasının engellenmesi amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınıp alınmadığı, bu konuda her iki süreci yürüten kamu otoritelerinin birbirleriyle etkileşime girip girmedikleri hususunun da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda her iki sürecin de cezalandırma ile sonuçlandığı durumlarda ortaya çıkan sonucun kişi üzerinde orantısız bir külfete yol açması durumunda tamamlayıcılık unsuru ve dolayısıyla maddi yönden bağlantı zayıflayabilir.

85. Bu itibarla aynı fail tarafından aynı fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri sonucunda uygulanacak yaptırım konusunda herhangi bir şekilde ve seviyede bağlantı kurulmasını sağlayacak güvencelere yer vermeyen kural, söz konusu süreçlerin hakkaniyete uygun yürütülmesini engelleyebilecek niteliktedir. Zira kural kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşmasını engellemek amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınmasını engellemekte, süreçler arasında etkileşime izin vermemekte ve ilgili kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskinin arttığı hallerde dengeleyici mekanizmaların uygulanabilmesine imkân tanımamaktadır.

86. Farklı failer veya farklı fiiller ile bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin cezalandırma ve yargılama süreçleri de itiraz konusu kuralın kapsamında yer almaktadır.

87. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı maddi adaleti değil şekli adaleti temin etmeye yönelik güvenceler içermektedir. Adil yargılanma hakkı temel olarak yargılama sürecinin ve usulünün hakkaniyete uygun olarak yürütülmesini teminat altına almakta (*M.B. [GK]*, B. No: 2018/37392, 23/7/2020, § 80), bu nedenle yargılama/cezalandırma sürecinde bu sürece tesir edebilecek hususların dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda süreçler arasında yeterli bağlantının sağlanması da gerekebilecek aksi takdirde adil yargılanma hakkının güvencelerini ihlal eden sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında yeterli bağlantının sağlanmaması halinde de gerekçeli karar hakkı (bu konuda bkz. *Mehmet Okyar*, B. No: 2017/38342, 13/2/2020), masumiyet karinesi gibi adil yargılanma hakkı güvenceleriyle bağdaşmayacak şekilde kararlar verilebilecektir.

88. Usul güvencelerine ilişkin yeterli bağlantının sağlanmasından sonra bağlantılı olarak işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve

mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılması da mümkün değildir. Dolayısıyla bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturabileceği anlaşılmaktadır.

89. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 36. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Kadir ÖZKAYA, Yıldız SEFERİNOĞLU, Basri BAĞCI ve İrfan FİDAN bu görüşe katılmamışlardır.

Kural, Anayasa'nın 36. maddesine aykırı görülerek iptal edildiğinden ayrıca Anayasa'nın 2. maddesi yönünden incelenmemiştir.

Kuralın Anayasa'nın 11. ve 90. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

V. HÜKÜM

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun;

A. 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değiştirilen 340. maddesinin;

1. Birinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE Zühtü ARSLAN ile Hasan Tahsin GÖKCAN'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2. İkinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE Zühtü ARSLAN'ın karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA,

B. 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin;

1. (b) fıkrasının birinci cümlesinde yer alan "...veya bu belgeleri kullananlar,..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE OYBİRLİĞİYLE,

2. Son paragrafının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE Zühtü ARSLAN ile Hasan Tahsin GÖKCAN'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

C. 5728 sayılı Kanun'un 280. maddesiyle değiştirilen 367. maddesinin;

1. Dördüncü fıkrasının (Anılan maddeye 29/4/2021 tarihli ve 7318 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen dördüncü fıkra nedeniyle beşinci fıkrasının) Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE Zühtü ARSLAN ile Hasan Tahsin GÖKCAN'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

2. Beşinci fıkrasının (Anılan maddeye 7318 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen dördüncü fıkra nedeniyle altıncı fıkrasının) Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE Kadir

ÖZKAYA, Yıldız SEFERİNOĞLU, Basri BAĞCI ile İrfan FİDAN'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

4/11/2021 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Selahaddin MENTEŞ

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. Mahkememiz çoğunluğu tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (Kanun) 340. maddesinin, 359. maddesinin son paragrafının ve 367. maddesinin dördüncü (bilahare yapılan ekleme nedeniyle beşinci) fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve reddine karar verilmiştir.

2. İptali istenen kurallar, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçunu düzenleyen 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceğini, vergi cezası kesilmesinin 359. maddeye göre takibat yapılmasına (m. 340), kaçakçılık suçunu işleyenlere bu suçtan ceza verilmesinin 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının uygulanmasına (359/son) ve 359. maddede yazılı suçlardan cezalara hükmedilmesinin vergi ziyai veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına (367/5) engel teşkil etmeyeceğini öngörmektedir.

3. Kurallar esas itibarıyla farklı yargılama/cezalandırma süreçlerine konu vergi kabahatleri nedeniyle uygulanan idari para cezası ile kaçakçılık suçuna uygulanan hürriyeti bağlayıcı cezanın birbirine engel teşkil etmeyeceği, bunlara ilişkin yargılamanın ayrı yapılacağı ve cezaların içtima edilemeyeceğini düzenlemektedir. Çoğunluk kararında da belirtildiği üzere, kurallarla "*aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesi hususları düzenlenmektedir*" (§ 58).

4. Öncelikle Anayasa'nın 36. maddesinde mündemiç olan "*aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama*" (*ne bis in idem*) ilkesinin kapsamı ve temel unsurlarına ilişkin olarak çoğunluk kararında yer alan açıklamalara aynen katıldığımı ifade etmek isterim (§§ 26-33). Anılan ilkenin istisnalarının bulunduğu, bu kapsamda belli kriterlerin sağlanması halinde birden fazla yargılama ve cezanın uygulanmasını dışlamadığı bilinmektedir. Buna göre birden fazla yargılama veya cezalandırma süreçlerinin (1) birbirini *tamamlayıcı* farklı amaçlar izlemesi, (2) *öngörülebilir* olması, (3) aralarında delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespitinde yeterli *etkileşim* sağlanması, (4) sonunda tek bir sürece oranla *aşırı bir külfet yüklenmemesi* ve (5) *zaman yönünden* de bağlantılı olması durumunda *ne bis in idem* ilkesine aykırılık olmayabilecektir (§ 33).

5. Bu şartların gerekliliği konusunda çoğunlukla hemfikir olmakla birlikte bunların mevcut kurallar yönünden varlığı noktasında çoğunluğa katılma imkânı olmamıştır. Çoğunluğa göre kurallarla öngörülen farklı süreçlerin "*bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması halinde*" söz konusu anayasal ilkeye aykırılık olmayacaktır (§ 58).

6. Esasen sorun tam da buradadır. İtiraz konusu kurallar bir bütün olarak ve kanun koyucunun tercih ettiği sistemin bir parçası olarak değerlendirilmediği için isabetli olmayan bir sonuca ulaşılmıştır. İptali istenen kuralların mantığına uygun olarak, Kanun'un 367. maddesinin son fıkrası gereğince iki ayrı yargılama veya cezalandırma sürecinin sonunda verilen mahkeme kararları birbirini etkilemeyecektir. Başka bir ifadeyle ceza mahkemesi kararları, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin kararlarına etkili olamayacağı gibi, bu makam ve mercilerin kararları da ceza hakimini bağlamayacaktır.

7. Mahkememiz bizim de katıldığımız gerekçelerle bu *kuralı ne bis in idem* ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi karşılıklı bağlamazlığa ilişkin bu kuralın yukarıda belirtilen kriterlerden tamamlayıcılık ve öngörülebilirlik açısından sorun teşkil etmemekle birlikte, *etkileşim, aşırı külfet yüklememe* ve *zaman bakımından bağlantı* kriterlerini sağlamadığını belirtmiştir (§§ 71-89).

8. Bu gerekçelerin aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesine ilişkin itiraz konusu kurallar için de geçerli olduğu açıktır. Belirtmek gerekir ki, karşılıklı bağlamazlığa ilişkin kuralın iptali itiraz konusu diğer kuralları Anayasa'ya uygun hale getirmemiştir. Zira iki ayrı yargılama/cezalandırma sürecinin sonunda verilen kararların karşılıklı bağlamazlığına son verilmesi, gerekli güvenceleri sağlamak için yeterli değildir.

9. Sözgelimi kararların karşılıklı bağlayıcı olduğu durumlarda bile iki farklı yargılama/cezalandırma süreci zaman bakımından bağlantılı olarak yürütülemeyebilir. Başka bir ifadeyle vergi cezasına ilişkin yargılama kesinleştikten sonra ceza yargılaması başlayabilir.

10. Daha önemlisi aynı fiil ile işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri başlangıç aşamalarından sonra tamamen birbirinden bağımsız olarak yürütülmektedir. Karşılıklı bağlamazlığa ilişkin kuralın iptali, söz konusu farklı süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarı oluşmasını engelleyecek bir etkileşimi tek başına sağlayamayabilir.

11. Söz konusu etkileşim eksikliğini giderecek bir düzenleme de söz konusu değildir. Esasen çoğunluk kararında da iptal edilen kuralla “*yargılama/cezalandırma süreçlerinde verilen kararların karşılıklı olarak karar verici birimleri bağlayamayacağı hüküm altına alınmakta bu bağlantı eksikliği daha da pekiştirilmiştir*” (§ 83) demek suretiyle bu eksikliğin varlığı kabul edilmiştir.

12. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere karşılıklı bağlamazlığa ilişkin kuralın iptali, farklı süreçlerin maddi yönden ve zaman bakımından yeterince yakın bir bağlantı içinde yürütülebilmesinin önündeki engellerden birini kaldırmış olabilir. Ancak bu yeterli değildir. Yukarıda belirtilen kriterlerin/güvencelerin de sağlanması gerekirdi. Halbuki ne itiraz konusu kurallar ne de diğer kurallar *ne bis in idem* ilkesini ihlal etmeyecek güvencelere yer vermiştir.

13. Diğer yandan itiraz konusu kuralların farklı süreçlerin bağlantılı yürütülmesine ilişkin *güvencelerin sağlanması halinde* Anayasa'ya aykırılık teşkil etmeyeceği şeklinde bir anlamda “*şartlı red*” kararının isabetli olmadığını düşünüyorum. Anayasallık denetiminde yapılması gereken söz konusu güvencelerin sağlanıp sağlanmadığının incelenmesidir. Kuralın bu güvenceleri dışlamadığından hareketle sonuca ulaşmak isabetli olmayabilir. Kuşkusuz bir güvenceyi *dışlamamak* farklı ona yer vererek sağlamak farklıdır.

14. Son olarak belirtmek gerekir ki, kanun koyucunun konuya ilişkin tercihini ifade eden itiraz konusu kurallar bir bütün olarak ele alınıp gerekli güvenceler sağlanmadığı gerekçesiyle iptal edilmiş olsaydı, meselenin bir bütün olarak ele alıp yeniden değerlendirilmesine fırsat verilebilirdi. Bunun yerine kuralların iptal edilmemesi yoluna gidilmesi, ayrı süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmesine yönelik gerekli ve yeterli güvenceler sağlanmadan uygulanabilmesinin yolunu açmıştır.

15. Açıklanan gerekçelerle, kuralların Anayasa'nın 36. maddesine aykırı olduğunu ve iptal edilmesi gerektiğini düşündüğünden çoğunluğun aksi yöndeki kararına katılmıyorum.

Başkan
Zühtü ARSLAN

KARŞIOY GEREKÇESİ

1. Bu davada Mahkememizin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 240/1., 359/son ve 7318 sayılı Kanunla değişik 367/5. maddelerinin iptal isteminin reddine ilişkin çoğunluk kararına katılmadım. Bu konudaki gerekçelerimin ortaya konulabilmesi için öncelikle tartışmanın merkezinde olan *ne bis in idem ilkesinin* kapsamına ve daha sonra incelenen kurallar bakımından ilkenin uygulanmasına ve iptal nedenlerine ilişkin görüşlerime aşağıda yer verilecektir.

A. HUKUKUMUZDA NE BIS İN İDEM İLKESİ VE POZİTİF DAYANAKLARI

2. Mükerrer yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı ya da mükerrer yargılama/cezalandırma yasağı şeklinde ifade edilebilecek olan ne (non) bis in idem ilkesi Anayasamızda açıkça düzenlenmemiştir. Fakat bu durum Anayasanın ve hukuk sistemimizin, bir fiilin ancak bir kez yargılanacağı temeline dayanan ilkenin Roma hukukundan itibaren uygulanan kadim bir usul ilkesi olduğu gerçeğini dışladığı anlamına gelmez. Uluslararası insan hakları belgelerinde ise bu ilke özel olarak güvence altına alınmıştır. 4/6/2003 tarihli ve 4868 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan 1966 tarihli Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 14. maddesinin 7. fıkrasında; "*Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkum olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz.*" ifadesiyle ilkeyi güvence altına almıştır. 6684 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan (ve Türkiye Açısından 1.8.2016 tarihinde yürürlüğe giren) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 No.lu Protokol'ün "*Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı*" başlıklı 4. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkralarında ise ilke ve istisnalarına yer verilmiştir:

"1. Hiç kimse, bir devletin hukukuna ve ceza muhakemesi usulüne uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı, aynı devletin yargı yetkisi içindeki ceza yargılamaları kapsamında yeniden yargılanamaz veya cezalandırılmaz.

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

3. Ek Protokol'ün bu hükmü ikinci kez yargılama yasağı konusunda Sözleşmeye taraf devletlere bir takdir yetkisi tanımamaktadır. Devletler mevzuatlarını bu ilkeye uygun düzenlemekle yükümlüdür. AİHM düzenlemenin amacını şöyle ifade etmektedir: "*7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amacı, "nihai" bir kararla sonuçlandırılan yargılamaların tekrarını yasaklamaktır* (Tsonyo Tsonev - Bulgaristan (2), No: 2376/03, 14.4.2010, par. 53; Sergey Zolotukhin-Rusya, No: 14939/03, 10.2.2009, par. 107). **Kararın nihailiği** olağan kanunyollarının tüketilmesini veya bu yola başvurulmadan sürenin geçmesini ifade eder. İlk kararın nihailiğinin (kesinliğin) tespitinde olağanüstü kanun yollarının varlığı veya bu yollara başvurulmuş olması dikkate alınmaz. Mahkemeye göre aynı fiil nedeniyle iki kez yargılama yapılarak ceza verilmesi adaletsiz bir uygulamadır; "*7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin*

amacı, bir kişinin suç sayılan aynı davranıştan dolayı iki kez kovuşturulması veya cezalandırılmasının adaletsizliğini önlemektir.” (AİHM Bajcic-Hırvatistan, 8 Ekim 2020, No: 67334/13, par. 26). Yine Mahkemeye göre “7 No’lu Protokol’ün 4. maddesi, iki kez yargılanmama hakkıyla sınırlı değildir, iki kez cezalandırmama hakkını da kapsar (AİHM Lucky Dev-İsveç, No: 7356/10, 27.2.2015, par. 58-59 ve Franz Fischer / Avusturya, no. 37950/97, § 29, 29 Mayıs 2001). Öte yandan Mahkeme hukuk sistemlerinde farklı amaçlarla aynı veya yakın fillerin farklı yaptırımlar öngörülmesini ve bunlara ilişkin yargılama süreçlerinin yürütülmesinin mümkün olduğunu, fakat süreçler arasında bağlantı kurulması gerektiğini kabul etmektedir; “... aynı suçla ilgili bir karar kesin olduğunda, bir kişi hakkında daha fazla cezai işlem yapılması yasaktır. Bununla birlikte, 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesi, bu nihai karar verilmeden önce birkaç eş zamanlı yargılamanın yürütülmesini engellemez” (AİHM Lucky Dev-İsveç, No: 7356/10, 27.2.2015, par. 58-59; AİHM Bajcic-Hırvatistan, 8 Ekim 2020, No: 67334/13, par. 26, 39). Öte yandan Ek 7 nolu Protokol’ün 4. maddesinin ikinci fıkrasında ilkenin istisnaları kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeden anlaşılmaktadır ki ikinci kez yargılanmama hakkı, cezai nitelikteki kesinleşmiş bir kararın yargılamanın yenilenmesi yoluyla canlandırılması karşısında da güvence sağlamaktadır. Başka deyişle istisna kapsamına girmeyen hallerde yargılamanın iadesi yoluyla aynı fiil hakkında ikinci kez yargılama yapılması güvenceye aykırı olacaktır. Bununla birlikte maddede sayılan istisnalar kapsamına girmese dahi, kesinleşen kararda sanık aleyhine yapılmış adli hataların düzeltilmesi için yargılamanın yenilenmesi şartlarının akit devletlerce sanık lehine genişletilmesinin adalet ve hakkaniyet ilkelerine uygun olacağı ve Sözleşmeye aykırı düşmeyeceği değerlendirilmelidir.

4. Kişiler arasındaki uyuşmazlığın hukuken bağlayıcı bir kesin hükümle sonuçlandırılarak hukuki istikrarın ve hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesi yönünden devletin yükümlülükleri içerisindedir. Bu nedenle Anayasamız açısından ikinci kez yargılama/cezalandırma yasağının ilk olarak hukuki öngörülebilirlik ve hukuk güvenliği ilkelerinin bir gereği olan kesin hükmün otoritesi-dokunulmazlığı ilkesi bağlamında hukuk devleti kapsamında güvence altında olduğu söylenmelidir (bkz. Saim Üstündağ, Medeni Yargılama Hukuku, C. I-II, 7.B. İstanbul 2000, s. 694; KURU Baki/ ARSLAN Ramazan/ YILMAZ Ejder, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 23. B., Ankara 2012; s. 665; Hamide Özkaya Ferendeci, Kesin Hükmün Objektif Sınırları, İstanbul 2007, s. 14, 98; Hamit Yelken, Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Yargısal Denetimi, AYBÜ SBE Ankara 2022, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 281). Kesin hükmün bağlayıcılığı ve otorite etkisi kamu düzenine ilişkin olduğundan (“Kesin hüküm, hem bireyler hem de devlet için hukuki durumda bir kararlılık ortaya koyar. Bununla, hukuki güvenlik ve yargı erkine güven sağlandığından kamu yararı ile doğrudan ilgilidir.” HGK 5.2.2003, E.30-K.57) ikinci kez yargılamayı önleyen bir dava şartı olarak mahkemelerce re’sen dikkate alınmalıdır. Bu nedenle hukuk devleti açısından hukuki güvenlik ilkesi bağlamında sağlanan güvencenin kapsamının yalnızca ceza yargılamalarını değil, hukuk yargılamalarını da kapsadığı düşünülmelidir. Diğer bir anlatımla ikinci kez yargılama yasağı, kesin hükmün dokunulmazlığı ilkesinin ceza yargılamasına yansıyan biçimi olarak da ifade edilebilir. Doktrin ve uygulamada ise Sözleşme uygulaması dolayısıyla ilkenin adil yargılanma hakkının cezai nitelikteki yargılamalara ilişkin özel bir güvencesi olduğu kabul edilmektedir. Nitekim AYM de kararlarında bu ilkeyi önce Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesiyle bağlantılı olarak değerlendirmişken (bkz. AYM 5.3.2015, 2014/124 E. – 2015/24 K.) sonraki kararlarında (bkz. AYM Ünal Gökpinar, B. No: 2018/9115, 27.3.2019 ve karşıya konu bu kararda (2019/4 – 2021/78, par. 59) adil yargılanma hakkı (AY m. 36) kapsamında

incelemiştir. Öte yandan anayasal bir temelinin bulunduğu kabul edilmesi durumunda ilkenin bir yargılama usulü kuralı olmasından öte, anayasa yargısında ölçü norm olarak önemli bir işlevi olacağı açıktır. Başka deyişle bu ilke uygulamada yargılama usulüyle ilgili olarak bir güvence işlevi görürken, maddi veya şekli cezai nitelikli kuralların güvenceye aykırı biçimde düzenlenmesini önleme işlevi yönüyle yasama organına da bir sınır çizmektedir.

5. Öte yandan ceza yargılaması hukukunda ilkenin pozitif bir dayanağının bulunduğu görülmektedir. 5271 sayılı CMK'nın 223. maddesinin 7. fıkrasında, "*Aynı fi il nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir*" şeklindeki düzenleme ile ilkeye aykırı uygulamaların önü alınmak istenmiştir. Fakat bu kural aynı fiilin farklı disiplinler yönünden yargılanması ve yaptırma bağlanması karşısında bir güvence sunmamaktadır. Diğer yandan Ceza Kanununda yer alan içtima kuralları da aşağıda ayrıca değinileceği üzere dolaylı da olsa ilkeyle bağlantılıdır. Bu anlamda 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 15/3. maddesinde aynı fiilin suç teşkil etmesi durumunda yalnızca suçtan dolayı yaptırım uygulanacağı belirtilmiş ve bir fiil ile birden fazla kabahat işlendiğinde ise en ağır idari para cezasının uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Vergi Usul Kanununun 336. maddesinde de bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi durumunda yalnızca en ağır cezanın verileceği hükmü yer almaktadır. Yine TCK'nın 9. maddesindeki düzenleme nedeniyle Türkiye'de işlenen suçlar ile yabancı ülkede işlenen bazı suçlar yönünden ve insanlığa karşı işlenen suçlarda (m.13/1-3) iç hukukumuzdaki düzenlemeler yabancı mahkeme kararları karşısında ne bis in idem ilkesinin güvencelerini sağlamaktan uzaktır. Ceza Kanununun 11/2. maddesinde ise ilkenin sağladığı güvenceye uygun bir düzenleme yapılmıştır. Buna karşın 12/2. maddeye göre, yabancı ülkede Türkiye'nin zararına işlenen suçta non bis in idem ilkesi geçerli olmazken, bir Türkün zararına işlenmesi halinde ilke geçerli olacaktır. Anayasanın 90. maddesi gereğince bir iç hukuk kuralı niteliğinde bulunan Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi (CYMDAS)'nin 53. maddesinde ise ilkenin uygulanmasını daraltır biçimde, ne bis in idem etkisinin doğabilmesi için; beraat kararı verilmesi veya mahkûmiyet hükmünün kısmen veya tamamen infaz edilmeye başlanması gerektiği belirtilmiştir. İlkenin gözetildiği diğer bir Sözleşme, Ceza Kovuşturulmasının Aktarılması Konusunda Avrupa Sözleşmesi'nin 35. maddesidir.

6. Ne bis in idem ilkesi, bir kişinin aynı fiil nedeniyle yargılandıktan (hüküm kesinleştikten) sonra ikinci kez yargılanmasını ve cezai hüküm kurulmasını yasaklamaktadır. Başka deyişle kural olarak bir kimse bir fiille yargılanıp, kanunda öngörülen yaptırım veya yaptırımlara kesin olarak mahkum edildikten veya beraat ettikten sonra aynı fiilden dolayı ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz. Aynı fiil nedeniyle ikinci kez yargılanma hukuki güvenliği ortadan kaldırdığı gibi ikinci kez cezalandırma boyutuyla anayasal *kusur ilkesini* (bkz. aşağıda par.15) de ihlal eder. Çünkü kusur ilkesi gereği hiç kimse kusuruyla orantısız bir cezaya mahkum edilmemelidir. Dolayısıyla ilke, aynı fiil nedeniyle ikinci kez yargılama yapıp hüküm kurulmasına ve cezalandırılmasına karşı bir güvence sağlamaktadır. Bununla birlikte yargılamanın yenilenmesini gerektiren nedenlere (yeni bir delilin sonradan ortaya çıkması veya yargılamada esaslı bir kusurun tespit edilmesine) bağlı olarak yapılacak yargılamalar ilkeyi ihlal etmez. Fakat ilkeyle çatışmaya neden olan temel sorunlardan biri aynı fiil hakkında suçtan başka idari yaptırımların da öngörülmüş olmasıdır.

7. Çoğunluk kararında da belirtildiği üzere ne bis in idem ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için; 1- cezai nitelikte bir yargılama süreci bulunmalı, 2- bu süreç kesin ya da kesinleşmiş bir mahkumiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmalı, 3- bundan sonra *aynı fiille* ilgili olarak cezai nitelikte yeni bir yargılama süreci işletilmeli ve 4- olayda ilkenin istisnalarından biri bulunmamalıdır. İlke, bir fiil isnadıyla yargılanıp mahkumiyet veya beraat şeklinde bir hüküm kurulduktan sonra aynı fiilin yeni bir yargılamaya ve yaptırım uygulanmasına konu yapılmasına karşı güvence sağlamaktadır. Fakat bu ilke aynı fiile ilişkin farklı hukuksal düzenlemelere dayalı ikili bir yargılama sürecinin uygulanmasını mutlak olarak önlememekte, ancak yargılamalar arasında yakın bağlantı kurulması ve etkileşimin sağlanması gerekmektedir (AİHM Bajcic-Hırvatistan, 8 Ekim 2020, No: 67334/13, par. 39; A ve B – Norveç, No: 24130/11 ve 29758/11, 15, 11. 2016; Oliveira-İsviçre, No: 25711/94, 30.7.1998, par. 25-29; AİHM Glantz-Finlandiya, No: 37394/11, 20.8.2014, p. 61-62). Anayasa Mahkemesi de bu davada Çoğunluk gerekçesinin 29. Paragrafında ifade edildiği üzere iki yargılamaya ilişkin “*süreçlerin bir bütünün parçası olacak şekilde bağlantılı bir biçimde yürütülmesi*” durumunda ilkenin ihlal edilmeyeceğini kabul etmektedir. Bu nedenle farklı hukuki değerleri koruma amacıyla düzenlenen ve unsurları da aynı olmayan kuralların ihlali nedeniyle bir cezai yargılama tamamlanmadan diğerinin de başlaması ve süreçlerin bağlantılı biçimde yürütülmesi durumunda ilkenin ihlal edildiği söylenemez. Başka bir anlatımla ilke suç ve kabahat şeklinde farklı unsurları kapsayan kuralların düzenlenmesine ve bu kuralların ihlaliyle ilgili olarak aynı veya yakın yargısal süreçleri kapsayan soruşturma ve kovuşturmanın yürütülmesini önlemektedir.

8. İlkenin uygulanmasında gözetilecek **ilk kriter her iki yargılamanın da cezai nitelikte olmasıdır**. Bu açıdan özel veya genel ceza kanunlarında yer alıp özgürlüğü bağlayıcı cezayı veya adli para cezasını gerektiren yaptırımların tabi olduğu ceza yargılaması usulünün uygulandığı yargısal süreçlerin cezai nitelikte bulunduğu şüphe bulunmamaktadır. Kriter açısından sorun, suç yargılamasına temel alınan bir fiile ilişkin olarak ayrıca yürütülmesi gereken disiplin veya kabahat yargılamaları bakımından ortaya çıkmaktadır. Bu konudaki bir başvuruda, aynı idari soruşturma kapsamında başvuruçunun hem disiplin cezası ile cezalandırılması hem de görev yerinin değiştirilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası incelenmiştir. AYM “*aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin (ne bis in idem) Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı çerçevesinde anayasal güvence altında olduğuna*” işaret ettikten sonra disiplin cezası ve naklen atama işlemi şeklindeki müdahalelerin bu hak kapsamında *cezai süreç* olarak nitelendirilemeyeceğine karar vermiştir (*Abdulhakim Şendül*, B. No: 2017/26742, 17/11/2021, par. 39, 51). Disiplin yaptırımları yönünden AİHM'nin yaklaşımı da bu yöndedir (bkz. muhasebecilik görevinden geçici uzaklaştırma yaptırımı hakkında Luksch / Avusturya, No: 37075/97, 21 Kasım 2000; avukatlık yapma hakkını kaybetme hakkında Klein / Avusturya, No: 57028/00, 4.5.2006). Buna karşın AYM bireysel başvuruya ilişkin kararlarında (AİHM kararları gibi) vergi idaresi tarafından uygulanan ve kabahat niteliğinde bulunan idari para cezalarının *cezai nitelikte* bulunduğunu kabul etmiştir (bkz. Ünal Gökpınar, B.No: 2018/9115, 27.3.2019, p. 54-56). Kabahat olarak nitelenen fiiller belirli bir faaliyet veya hizmete ilişkin alanın disiplin altına alınması amacıyla çeşitli kanunlarda düzenlenmektedir. Suçların ve kabahatlerin yargılama usulleri de farklıdır. Bu tür düzenlemeler belirli bir alanın veya faaliyetin disiplin altına alınması ve hukuk düzenine uyumun sağlanmasını amaçladığından toplumsal bir ihtiyacı da karşılamaktadır. Aynı fiil hakkında olsa dahi kimi durumda bunlardan birisi hakkında takibat yapılamamış veya yapılmamışsa diğeri ile ilgili kovuşturmanın sürdürülmesi mümkün olmaktadır. Kimi kabahat

düzenlemeleri ise suç oluşturan fiilin farklı bir boyutunu, aşamasını düzenleyebilmektedir. Bunlar bakımından sorun olmayabilir. Fakat fiillerin suç ve kabahat için tam olarak aynı olduğu örneklerde ikinci kez yargılama yasağına aykırılığın varlığı araştırılmalıdır.

9. **İkinci kriter** *fiilin-olgunun aynı (idem) olmasıdır*. Ek protokol'de “bir suçtan dolayı” ibaresi kullanılmış ise de AİHM bu kavramı özerk yorum ilkesiyle ibareyi ‘aynı fiil’ (birden fazla takibata neden olan aynı olgular) olarak anlamaktadır (A ve B – Norveç, par. 114, 140). AİHM ilkeyle ilgili içtihadını geliştirdiği Zolotukhin kararında *aynı fiil* kriterini tartışırken, *aynı olay veya olgulara dayanan*, zaman, yer ve kişi bakımından aynılık taşıyan ve aynı harekete bağlı olarak gerçekleşen fiillerin aynı olduğunun kabul edilmesi gerektiğine karar vermiştir (Sergey Zolotukhin-Rusya, No: 14939/03, 10.2.2009, par. 84). Örneğin bir kişiye saldırıp kasten yaralama suçundan yargılanıp mahkum edilen failin bu mahkumiyet kararından sonra aynı fiille ilgili olarak nitelikli yaralama suçundan dolayı başka bir mahkeme tarafından da yargılanarak cezalandırılması dolayısıyla Ek 4 nolu Protokol’un 4. maddesinin ihlal edildiğine karar verilmiştir (AİHM *Maresti - Hrvatiстан*, No: 55759/07, 25.6.2009, par. 63-64).

10. AİHM vergi yaptırımlarıyla ilgili olarak verginin eksik beyanı ile muhasebeleştirme kurallarına aykırılığın farklı fiiller olduğunu ifade etmiştir (Kiiveri-Finlandiya, No: 53753/12, 10.2.2015). Fakat aynı olgulara dayandığı takdirde vergi kaçakçılığı suçu ile idari ceza öngörülen fiillerin aynı fiil olduğu kabul edilmelidir. Nitekim Mahkeme bir kararında bu duruma işaret etmiştir (AİHM *Österlund- Finlandiya*, No: 53197/13, 10.2.2015). Mahkeme diğer bir olayda; gelirini 500.000 Euro az beyan ettiği için hileli vergi ziyat suçu nedeniyle 2 yıl 8 ay hapis cezasına mahkum edilip ayrıca 214.000 Euro vergi cezası hükmedilen başvurucu hakkındaki kararında vergi kaybını önlemeyi amaçlayan ve aynı fiil ile oluşan iki kuralın ihlaline ilişkin yargılama süreçlerinin birbirinden bağımsız olarak ve cezanın belirlenmesi için etkileşim içinde olmaksızın yürütülmesi nedeniyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine karar verilmiştir (AİHM *Glantz-Finlandiya*, No: 37394/11, 20.8.2014, p. 61-62). Görüldüğü üzere Mahkeme bu kararında aynı fiille ilgili iki kural olmasını veya iki ayrı yargılama sürecinin yürütülmesini ihlal nedeni olarak görmemiştir. İhlali oluşturan hususun, aynı fiile ilişkin yargılama süreçlerinin birbirinden bağımsız ve özellikle yaptırımların belirlenmesi açısından bir etkileşime girilmeksizin yürütülüp sonuçlandırılması olduğu vurgulanmıştır. Diğer bir olayda vergi mükellefi hakkında defter tutmama suçu, nitelikli vergi suçu ve ek vergi cezası şeklindeki üç yaptırım uygulanması tartışılmıştır. Mahkeme adli nitelikteki iki suçun unsurlarının farklı olması nedeniyle bunlar yönünden ilkenin söz konusu olmayacağını, fakat nitelikli vergi suçu ile ek vergi cezasına dair kuralların aynı unsurlara sahip olduğunu, iddianameye konu eylem ile vergi cezasına esas olayların aynı ticari gelirin ve KDV'nin beyan edilmemesine dayandığını, vergi suçundan beraat kararı verilmesine karşın ek vergi yaptırımına ilişkin kovuşturmanın dokuz buçuk ay daha devam ettiğini, böylece başvuranın beraat ettiği suçtan tekrar yargılanmış olduğunu belirterek ihlal kararı vermiştir (AİHM *Lucky Dev-İsveç*, No: 7356/10, 27.2.2015, par. 53-55, 61-64).

11. **Üçüncü kriter**, *mükerrer yargılamanın (bis) varlığıdır*. AİHM trafikte alkollü araç kullanmaktan dolayı mahkum edilmesinin bir sonucu olarak infaz sürecinde sürücü belgesinin geri alınması yaptırımı (tedbirin) uygulanmasının cezai niteliğini kabul etmekle birlikte ikinci yargılama niteliğinde olmadığına karar vermiş ve başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur (Nilsson / İsveç, No. 73661/01, 13.12.2005). Başka bir olayda misafir

olduğu evde bir kişiyi yaralayan sanık hakkında belediye tarafından konuta izinsiz girme ve yaralama fiilleri nedeniyle idari para cezası verilmiş, itiraz edilmeden kesinleşen bu cezadan sonra fail hakkında aynı fiiller nedeniyle ceza davası açılmış ve kasten yaralama suçundan mahkumiyet kararı verilmiştir. AİHM bu olayda ise ikinci yargılama nedeniyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine karar vermiştir (*Tsonyo Tsonev / Bulgaristan (no. 2), No: 2376/03, 14.4.2010, par. 52-57*). İzlanda aleyhine başvurunun konusu vergi beyan edilmemesi fiili nedeniyle idari ceza ve vergi suçundan ayrı yargılamaların yapılmasıdır. Mahkeme bu yargılamalar arasında bağlantı kurulmadan ikinci kez yargılama yapılması nedeniyle ihlal kararı vermiştir (AİHM *Johannesson ve Diğerleri - İzlanda, No: 22007/11, 18.5.2017*). Buna karşın hisse satışı gelirin beyan edilmemesi nedeniyle idari para cezası ve vergi kaçakçılığı suçundan mahkumiyet kararı verilmesiyle sonuçlanan yargılamalar arasında bağlantı kurulması nedeniyle ihlalin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır (AİHM *A ve B - Norveç, No: 24130/11 ve 29758/11, 15.11.2016*). Bu konuda diğer bir örnek Gushchin ve Gaskarov – Rusya kararıdır (AİHM No: 22581/15 ve 28251/15, 25.2.2020). Bu olayda başvuran Guschchin 6 Mayıs 2012 günü katıldığı toplantı ve gösteri yürüyüşünde polisin emrine uymadığı için 15 gün İdari Suçlar Kanununun 19. maddesine aykırılık nedeniyle sulh ceza mahkemesince 8 Mayıs 2012 tarihinde 15 gün hapis cezasına mahkum edilip cezası infaz edildikten sonra, aynı eylem sırasında polis kordonunu kırdığı ve taş ve cam şişe fırlattığı iddialarıyla 6.12.2013'te tutuklanmış, yargılama sonunda 2 yıl 6 ay hapis cezasına mahkum edilmiştir. Mahkemede ve kanun yolu incelemesinde ikinci kez yargılama yasağı ihlali iddiası reddedilmiştir. AİHM bu başvuruda **başvuranın**, süreçler arasında gerekli bağlantıdan yoksun şekilde iki farklı davada farklı makamlar tarafından aynı veya büyük ölçüde aynı davranış nedeniyle yargılanıp cezalandırıldığını tespit ederek Ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir (par. 9-20, 85-90).

12. İstisna; yargılama süreçleri arasında yeterince yakın bağlantı kurulması:

Yukarıda idari yaptırımlar ve kabahat hukukunun toplumsal bir ihtiyaç olduğundan söz etmiştik. Fakat aynı alana ilişkin farklı düzenlemelerin varlığı mükerrer yargılama-cezalandırma riskini doğurmaktadır. Bununla birlikte yargılamalar arasında yakın bir bağlantı kurulması, bu riski ortadan kaldırmabilecektir. Sözleşme uygulaması bakımından AİHM; aynı olgu ve fiile ilişkin cezai nitelikteki farklı yargılamalar arasında “yeterince yakın bir bağlantı kurulmuş olması” durumunda mükerrer yargılama yasağının ihlal edilmeyeceğini kabul etmektedir. AİHM çoğu kararında suç veya idari yaptırım içeren cezai nitelikteki yargılama beraat veya mahkumiyet kararıyla sonuçlanıp kesinleştikten sonra aynı olgunun diğer bir kuralın ihlali iddiasıyla yargılanması durumunda arada yakın bağlantı kurulmadığını kabul etmiştir. Başka bir anlatımla bağlantı kriteri, ilk kovuşturma sonuçlanmadan önce başlayıp nihayete erdirilen ikinci yargılamalar bakımından söz konusu olmalıdır. Dolayısıyla ilk yargılama kesinleştikten bir süre sonra ikinci takibatın başlatılması halinde iki yargılama arasında yakın bağlantı kurulduğu söylenemeyecektir. Bu yaklaşım, öncesinde başlatılan takibatın ilk karar kesinleştikten sonra devam ettirilmesi durumunda iki kez yargılama yasağının ihlal edildiğinin kabulünü gerektirmektedir. Nitekim Mahkeme'nin bu yaklaşımla verdiği ihlal kararları bulunmaktadır (örn.; *Rinas / Finlandiya, No: 17039/13, 27.1.2015; Österlund / Finlandiya, No: 53197/13, 10.2015; Nykänen / Finlandiya, No: 11828/11, 20.5.2014; Glantz / Finlandiya, No: 37394/11, 20.5.2014*). Bununla birlikte Mahkeme bazı kararlarında bu yaklaşımı yumuşatmış, önceki yargılama kesinleşmeden önce başlayan takibat ve kovuşturmanın kesinleşmesinden sonra çok uzun olmayan bir süre devam etmesi durumunda yakın bağlantı ilişkisinin kurulabileceğini kabul etmiştir (örn. *Boman /*

13. Mahkemeye göre yeterince yakın bağlantının var olduğunun kabul edilebilmesi şu soruların cevaplandırılmasını gerektirir (bkz. AIHM Bajcic-Hırvatistan, 8 Ekim 2020, No: 67334/13, par. 39:

- "farklı yargılamaların tamamlayıcı amaçlara yönelik olup olmadığına yalnızca soyut olarak değil, aynı zamanda somut olarak, ilgili toplumsal kural ihlalinin farklı yönlerinin ele alınıp alınmadığı;

- yargılamanın ikiliğinin, uyumsuzluğa konu aynı davranışın hem hukuki düzenlemede hem de uygulamada öngörülebilir bir sonucu olup olmadığı,

- ilgili takibat süreçlerinin; bilhassa delillerin değerlendirilmesine yönelik tekrarı yanı sıra, taraflar arasındaki yeterli etkileşim yoluyla kovuşturmaların tekrarlanmasından ve özellikle de delillerin değerlendirilmesinden kaynaklanan ek dezavantajlardan mümkün olduğunca kaçınacak şekilde yürütülüp yürütülmediği,

- ve hepsinden önemlisi önce kesinleşen işlemlerde uygulanan yaptırımın, sonradan kesinleşen işlemlerde, kişinin sonuç olarak aşırı bir yüke maruz kalmasını önlemek için dikkate alınıp alınmadığı. (Suçla ilgili kurallarda) uygulanan herhangi bir cezanın toplam miktarının orantılı olmasını sağlamak için tasarlanmış bir **denkleştirme mekanizmasının** mevcut olduğu durumlarda **bu riskin** gerçekleşmesi olasılığı çok düşüktür." Görüldüğü üzere Mahkeme Bajcic kararında ve atıf yaptığı diğer kararlarda (örn. bkz. A ve B – Norveç, No: 24130/11 ve 29758/11, par. 131-132) yargılamalar arasındaki bağlantının varlığına ilişkin olarak, farklı amaçlarla düzenlenen cezai nitelikli kurallarda toplam cezanın orantısız olmasını önleyecek bazı denkleştirici yöntemlerin yer alması gerektiğine özel vurgu yapmaktadır. Kuralda böyle bir güvencenin olmaması durumunda, sözü edilen adaletsiz sonuç riskinin gerçekleşmesi kuvvetle muhtemeldir. Denkleştirici hukuki kurumlar; bu durumda ceza indirimi veya mahsup yapılması ya da indirim sağlayan içtima kuralları veya diğer yöntemlerden biri olabilir. Dolayısıyla ilgili kurallarda somut olaylar bakımından toplam cezanın adaletsiz sonuçlara yol açmasına karşı bir güvencenin yer almaması, norm denetimi yönünden ne bis in idem ilkesinin ihlaline neden olabilecektir.

B. İPTAL İSTEMİNE KONU OLAN KURALLAR YÖNÜNDEN MÜKERRER YARGILAMA-CEZALANDIRMA YASAĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

14. Yukarıda Mahkeme kararlarından verilen örneklerden görüldüğü üzere aynı olgulara bağlı olarak suç ve cezai nitelikli idari yaptırımın uygulanabileceğine ilişkin hukuki düzenlemelerin varlığı kategorik olarak ne bis in idem ilkesini ihlal etmemektedir. Başka deyişle bu tür kurallar, aynı fiile ilişkin olsa dahi yargılama süreçleri arasında bağlantı kurulmasını sağlayan güvenceler içermekteyse ve bu şekilde uygulanırsa ilkeye aykırılıktan söz edilememektedir. Yargılama süreçlerine ilişkin bağlantı, delillerin değerlendirilmesi ve özellikle yaptırımın nitelik veya nicelik olarak belirlenmesine yönelik olarak kurulmalı, örneğin birinde hükmedilen cezanın diğer kural ihlali nedeniyle cezalandırmada dikkate alınması sağlanmalı, toplam cezanın ölçsüz olması önlenmelidir. Yargılamalar arasında uygun bağlantının sağlanması durumunda ikinci kez yargılama yasağının ihlal

edilmeyeceğine ilişkin yaklaşım AYM tarafından da kabul görmektedir. Karşıoya konu kararın Çoğunluk tarafından kaleme alınan 77. paragrafında bu fikrin ifade edildiği görülmektedir. Diğer yandan yukarıda değinildiği üzere ne bis in idem ilkesi kanun koyucuya da hitap etmektedir. Bu anlamda kuralların düzenlenmesinde mükerrer yargılama ve cezalandırma yasağına aykırılığa meydan verilmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla aynı olgulara dayalı olarak suç veya kabahat şeklindeki farklı yaptırım içeren kuralların birbiriyle etkileşimini önleyen kuralların anayasal denetimde ilkeye aykırılık nedeniyle iptali gerekeceği açıktır. Nitekim bu dosyada VUK'nun 367. maddesinin son fıkrasının iptaline ilişkin gerekçede yargılama süreçleri arasında bağlantı kurulmasını sağlayacak güvencelere yer vermeyen kuralın, süreçlerin hakkaniyetle yürütülmesini engelleyeceği belirtilmiştir. Yine aynı gerekçede böyle bir güvencenin bulunmaması nedeniyle ikinci kez hükmedilen cezanın kişi üzerinde orantısız bir külfete neden olacağı, incelenen kuralda ise ilk yargılamada hükmedilen cezanın ikinci yargılamada dikkate alınmasının önlenmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının güvencelerini ihlal ettiği sonucuna ulaşılarak iptal kararı verilmiştir (par. 85, 88).

15. **213 sayılı Kanununun 340/1. maddesine gelince;** bir önceki paragrafta değindiğimiz gibi Mahkememiz çoğunluğunun iptal kararının gerekçesinin aslında karşıoy kullandığımız 340/1. ve 359/son madde ve fıkraları yönünden de geçerli olduğunu düşünmekteyiz. Gerçekten de madde 340/1'de öngörülen düzenlemeye göre vergi zıya cezası, usulsüzlük cezaları ve 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı **cezaların içtima hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği** öngörülerek aynı olgulara (fiile) bağlı ikinci yargılama halinde yargılama süreçleri arasında bağlantı kurulması ve yaptırım yönünden denkleştirme imkanı önlenmektedir. Kanunda bağlantıyı sağlayacak diğer bir kuralın da bulunmaması nedeniyle, cezaların içtima hükümleri açısından birleştirilmesinin yasaklanması ne bis in idem ilkesinin ihlaline yol açtığından kuralın bu nedenle iptali gerekir.

16. Diğer taraftan içtima yasağı bağlamında ceza hukukundaki içtima kurumu ile anayasal ilkeler arasındaki bağlantıya da değinilmelidir. Ceza hukukunda neticeyi esas alan görüşler açısından tek eylemle farklı ceza normlarının ihlal edilmesi durumunda aslında failin hukuk düzenine karşı koyma yönündeki iradesi tektir. Tek iradenin birden fazla cezalandırılması, cezalandırmanın amacıyla bağdaşmaz. Neticeyi suçun unsurları içerisinde değerlendiren görüşler ise tek ceza verilmesini *fiili* esas alarak açıklamakta ve gerekçelerini iki nedene dayandırmaktadırlar. Tek cezalandırmayı gerektiren ilk neden *çifte değerlendirme yasağıdır*. Mükerrer yargılama yasağından farklı bir kapsamı olan çifte değerlendirme yasağı *kusur ilkesiyle* bağlantılıdır. Ceza hukukuna ilişkin evrensel bir ilke olan kusursuz suç ve ceza olmaz ilkesi hukuk güvenliği ve adalet ilkeleri bağlamında hukuk devleti ilkesinin güvencelerinden biri olarak nitelenebileceği gibi bazı kararlarda belirtildiği (bkz. AYM, E.2015/35, K.2015/40, 22/04/2015; AYM, E.2020/61, K.2020/74, 10/12/2020, par.6.) üzere Anayasanın 38. maddesindeki cezaların şahsiliği ilkesinde mündemiç olduğu da söylenebilir. Kusur ilkesinin alt güvencelerinden biri kusursuz suç ve cezanın olmayacağını ifade ederken, ikinci güvence kusurla orantılı cezayı güvence altına almaktadır. İkinci güvenceyi kusurla orantısız, ölçsüz ceza verilmesini önleme işlevi yönüyle ifade etmek daha yerinde olur. Aynı fiile bağlı olarak aynı unsurların ikinci kez diğer bir kuralın ihlali nedeniyle cezalandırmaya esas alınması cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi yönünden çifte değerlendirme yasağını ihlal etmektedir. Tek fiile birden çok kuralın ihlali durumunda birden fazla cezalandırmayı önlemeyi gerektiren ikinci neden ise kusur ilkesine bağlı olarak *haksızlık muhtevasının tüketilmiş olacağı* görüşüdür. Suç olarak düzenlenen kuralları ihlal eden her fiil

haksızlık oluşturduğu için cezalandırılmaktadır. Bir fiille birden fazla suç kuralı ihlal edildiği gerekçesiyle her ihlalin ayrıca cezalandırılması halinde, tek fiile karşı hükmedilen toplam cezanın, failin eyleminin haksızlık muhtevasından çok daha fazlasına karşılık geleceği ve orantısız olacağı belirtilmektedir. Tek fiilin neden olduğu kural ihlallerinin tek ceza ile karşılanması görüşünün diğer bir dayanağı ise ne bis in idem ilkesidir. Esasen fikri içtima kuralı ne bis in idem ilkesinin mutlak bir sonucu değildir. Fakat bir fiilin birden fazla cezai kuralı ihlal etmesi durumunda ikinci kez yargılamaya yasağına aykırılık oluşmaması için yargılamalar arasında bağlantı kurulması, hükmedilecek cezalar arasında etkileşim oluşturularak failin kusuruyla orantısız ve hakkaniyetsiz bir ceza ile karşılaşmasının önlenmesi gerekir. Bu bağlantıyı kuran ve ihlali önleyen farklı çözümler olabilir. Fikri içtima veya diğer içtima kuralları ise özünde yargılamayı veya cezalandırmayı teke indirerek ya da ikinci ihlal için bir miktar artırım öngörerek süreçler arasındaki bağlantıya dair uygun ve pratik bir formül oluşturmaktadır. **340. maddenin ikinci fıkrasında ise** vergi cezası kesilmesinin 359. maddeye göre suç teşkil eden hallerde *takibata engel olmayacağı* düzenlenmektedir. Daha önce değinildiği üzere idari ceza uygulanması, aynı olguların suç olarak düzenlenmesine ve kural olarak bu konuda soruşturma yürütülmesine engel değildir. Örneğin biri hakkında herhangi bir nedenle cezaya hükmedilemediğinde diğeriyle ilgili yaptırım/ceza uygulanması mümkündür (Kab.Kn. 15/3). Ayrıca süreçler arasında bağlantı kurulması halinde de ilke yönünden bir sorun olmayabilecektir. Nitekim bu madde bakımından temel sorun, birinci fıkrada yer alan içtima yasağıdır.

17. 213 sayılı Kanunun 359/son maddesinde ise vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler hakkında bu maddedeki cezaların uygulanmasının, 344. maddede yazılı vergi kaybı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmediği düzenlenmiştir. Kanunun 344. maddesine göre, 341. madde kapsamında mükellefin vergilendirmeye ilgili yasal görevlerini yapmaması veya eksik yerine getirmesi ya da gerçeğe aykırı beyanda bulunması nedenleriyle vergi kaybına yol açtığı durumda kayba uğratan verginin bir katı kadar vergi ziyai cezası kesilir. İkinci fıkraya göre ise vergi kaybına 359. maddedeki fiillerden biriyle sebebiyet verilirse bu ceza üç kat uygulanır. Görüldüğü üzere 344/2. madde gereği kayba konu verginin üç katı vergi cezası uygulanmasını gerektiren fiiller ile 359. maddede yazılı fiiller aynıdır. Bu fiillerden bazıları zaman bakımından farklı tarihlerde tahakkuk edebilir. Buna karşın bazı fiiller bakımından aynı şey söylenemez. Örneğin defter ve belgeleri tahrif, yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma gibi eylemlerde sahte veya hileli işlemler ile vergi ziyasına neden olan olguların aynı olduğu açıktır. Bu tür eylemler bakımından kanun koyucunun amacı vergi tahsilini güvence altına almak ve kuralları ihlal edenlere fiille orantılı ceza verilmesidir. Fakat vergi kaybı nedeniyle hükmedilecek idari cezalar ile vergi suçlarından dolayı yapılacak yargılama ve ceza arasında herhangi bir bağlantı kurulmaksızın her olayda kanunda yazılı soyut ceza miktarlarının uygulanması adaletsiz, hakkaniyetsiz sonuçlara yol açabilecek, mükerrer yargılama yasağını ihlal edebilecektir. Nitekim çoğunluğun iptal edilen kural hakkındaki 85. paragrafta ifade ettiği gibi, incelenen kuralda ve kanunun diğer bir hükmünde her iki yargılama süreciyle ilgili olarak bağlantı kurulmasını ve cezada denkleştirmeyi temin eden bir güvenceye yer verilmemiştir. Kuralda böyle bir güvencenin yokluğu ise uygulandığında mükerrer yargılama yasağının ihlal edilmesine yol açacağından iptal edilmesi gerekmektedir.

18. 213 sayılı Kanunun değişik 367/5. maddesine gelince; bu fıkrada da diğer kurallara benzer bir düzenleme yer almıştır. Bu kurala göre vergi suçundan dolayı cezaya hükmedilmesinin idari ceza niteliğindeki vergi ziyai cezasının veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Yukarıda diğer iki fıkra hakkında ifade

ettiğimiz gerekçeler bu fıkra yönünden de geçerlidir. Aynı fiile ilişkin olması halinde suç ve idari cezalara dair yargılamalar arasında bağlantı kurulmasını ve böylece yargılamanın hakkaniyetli yürütülmesini sağlayan bir güvencenin yokluğu, bu düzenlemenin de adil yargılanma hakkı yönünden iptal edilmesini zorunlu kılmaktadır.

Başkanvekili
Hasan Tahsin GÖKCAN

Karşı Oy

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin 6. fıkrasında, "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." Denilmek suretiyle ceza yargılaması ile idari cezalar açısından yürütülen süreçlerin birbirinden bağımsız yürütülmesine dair bir vurgu yapılmaktadır.

Adli ve idari olarak süreçlerin birbirini etkilemesi doğal olmakla birlikte, bu gibi ayrımların yapıldığı durumlarda her iki konunun birbirlerini etkilenmemesine dair hükümlere sıklıkla tesadüf olunmaktadır. Bunun en belirgin örneğini disiplin hukuku uygulaması ile alakalı olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 131/2. maddesinde ki hükümde müşahede edebiliriz. Aynı şekilde ceza mahkemeleri tarafından verilmiş olan beraat kararlarının diğer alanlarda mutlak manada hüküm doğurmasını engelleyen Türk Borçlar Kanunu'nun 74. ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 214. maddeleri konuya ilişkin somut örnekler olarak değerlendirilebilir.

Söz konusu düzenlemelerde amaç, usulü, müeyyideleri ve korudukları hukuki menfaat farklı olan iki farklı düzenlemenin birbirlerinden mutlak anlamda etkilenmelerinin önüne geçmekten ziyade iki farklı kurumun özdeşleşmelerine mâni olmaktır.

Vergi suçları ile idari yaptırım ihtiva eden kurumlar, usul, amaç ve yaptırım açısından farklı kurumlardır. Suçun var olması veya olmaması idari düzenlemelerin varlığı ve yokluğunun ön şartı değildir. İptali talep edilen düzenlemede de vurgulanan husus süreçlerin varlık veya yokluğunun birbirlerini mutlak manada etkilememesidir.

Diğer taraftan biri diğerinden farklı yürüyen iki sürecin belirli bir oran dahilinde etkileşim içerisinde olması hayatın bir gerçeğidir. Örneğin sahteliği iddia edilen bir belgenin sahte olmadığını ceza mahkemesi tarafından tespit edilmesine idari makamlar mutlak olarak duyarsız kalamayacaklardır.

Ayrıca bu kapsamda üzerinde durulması gereken bir diğer husus da, kuralın vergi cezalarını uygulayacak idari makam ve merciler ile ceza yargılamasını yapacak adli mercilerin bir birlerinin karar ve bulgularından yararlanmaları konusunda mutlak bir yasak getirmemesidir.

Bu gerekçeler doğrultusunda, birbirinden farklı hukuki kurumların birlikte varlığını temine ilişkin olan kuralın Anayasa'ya aykırı bir yönünün bulunmadığını değerlendirdiğimizden çoğunluğun iptal yönündeki fikrine iştirak olunmamıştır.

Başkanvekili
Kadir ÖZKAYA

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye
Basri BAĞCI

Üye
İrfan FİDAN