Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi-Journal of Penal Law and Criminology
ISSN: 2148-6646 / E-ISSN: 2602-3911

https://iupress.istanbul.edu.tr/en/journal/jplc/home

DOI: 10.26650/JPLC2022-1039688

Research Article

İHAM İçtihadı Açısından Türkiye'de Vergi ve Ceza Yargılamalarının Etkileşimi Sorunu

The Question of Interaction between Tax and Criminal Proceedings in Turkiye in Terms of ECtHR Jurisprudence

Barış BAHÇECİ[1]

[1]Doç. Dr., İzmir Ekonomi Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, İzmir, Türkiye

ORCID: B.B. 0000-0001-9991-0378

ÖZ

Bu çalışmanın konusu, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine (İHAS/Sözleşme) ek 7 numaralı protokolün 4. maddesi (P 7-4) kapsamında geliştirilen, vergi ve ceza yargılamaları arasında *içerik ve zaman yönünden bağlantılı* olma koşulunun Türk hukuku açısından doğurduğu uyum sorunudur. Bu kapsamda öncelikle İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) içtihadının gelişim çizgisi incelenmiş, 2014 yılında Finlandiya'ya karşı verilen Glantz ve Nykänen kararları ile başlayan ve son olarak 2021 yılında İzlanda'ya karşı verilen Kristjansson kararına kadar, *içerik* ve *zaman* unsurlarının nasıl yorumlandığı analiz edilmiştir. Ardından İHAM'ın yarattığı içtihadın Türk hukuku ile uyumsuz yönleri ortaya konulmuştur. Son bölümde, içerik ve zaman yönünden bir bağlantının içtihat yoluyla kurulabileceği iddiasıyla bir çözüm yolu önerilmiştir. Bu bağlamda, Vergi Usûl Kanunu (VUK) md 359'da yer alan ve kasıt incelemesi yapılırken vergi tekniği bilgisine ihtiyaç duyulan ve duyulmayan suçlar arasında sistematik bir ayrım yapılmıştır. Birinci gruba giren suçlarda, mükerrer bir değerlendirmenin önüne geçmek için, kasıt incelemesinin vergi tekniği bilgisiyle öne çıkan vergi mahkemesince yapılması, varılacak sonuca göre suçun gerçek kişi failinin ceza mahkemesince belirlenmesi önerilmektedir. İkinci grup suçlarda ise kasıt incelemesi için bir vergi tekniği bilgisi gerekmediği gözetilerek, ilkinin aksine ceza mahkemesi kararının vergi mahkemesince dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ne bis in idem, Vergi kaçakçılığı, İHAM içtihadı, İçerik ve süre yönünden bağlantı, Vergi ziyaı

ABSTRACT

This study deals with the question of harmonization between tax and criminal proceedings in Turkish law resulting from the condition of "sufficiently close in substance and in time" as applied within the scope of Article 4 of Protocol No. 7 (P7-4) of the European Convention on Human Rights (ECHR). In this context, the study first examines the developmental line of jurisprudence regarding the European Court of Human Rights (ECtHR) and then examines how the elements of "substance" and "time" have been interpreted, starting with the *Glantz* and *Nykänen* judgments against Finland in 2014 and ending with the *Kristjansson* judgment against Iceland in 2021. Afterward, the study finds aspects of the case-law as created by the ECtHR to be incompatible with Turkish law. Because no legal regulation exists in Turkish law that provides a connection between "substance" and "time," the final section proposes a solution to the identified problems. In this context, a systematic distinction has been made between crimes that do and do not require knowledge of tax techniques. The study recommends with regard to the first type of crime that an investigation into deliberateness be carried out by the tax court with its expert knowledge of tax techniques in order to avoid a repetitive evaluation, and then based on the result, the criminal court should determine the real person or entity who perpetrated the crime. With regard to the second type of crime, no knowledge of tax technique is required for the investigation into intent and thus in conclusion and unlike with the first case, the tax court is recommended to take the criminal court decision into account.

Keywords: *Ne bis in idem*, Tax evasion, ECtHR jurisprudence, Connection in substance and in time, Tax loss

Submitted: 21.12.2021 • **Revision Requested:** 28.05.2022 • **Last Revision Received:** 01.06.2022 • **Accepted:** 21.07.2022 • **Published Online:** 29.08.2022

Corresponding author: Barış Bahçeci, E-mail: baris.bahceci@ieu.edu.tr

Citation: Bahceci, B, 'İHAM İçtihadı Açısından Türkiye'de Vergi ve Ceza Yargılamalarının Etkileşimi Sorunu' (2022) 10(2) Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi-Journal of Penal Law and Criminology.
https://doi.org/10.26650/JPLC2022-1039688

This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License

EXTENDED ABSTRACT

Article 4 of Protocol No. 7 (P7-4) of the European Convention on Human Rights (ECHR), to which Turkey became a party in 2016, is interpreted by the European Court of Human Rights (ECHR) within the framework of the *ne bis in idem rule*. In this context, jurisprudence dictates that tax and criminal court proceedings dealing with the same issue should be "sufficiently close in substance and in time." This approach, which emerged with the *Glantz* and *Nykänen* judgments in 2014, was applied by expanding its scope in the *Kristjansson* judgment in 2021. Even though the jurisprudence of the ECtHR does not proceed in a straight line, according to the established part, there is a requirement of the connection in terms of *substance*. As explained in the *Nykänen* and *Glantz* rulings with regard to both proceedings, the State Parties should avoid repetition in evaluating the facts of the case. This approach became more concrete in the *A and B* ruling, the Court concluded that in order to establish a connection in substance, evidence collected in one of the tax or penalty sets must also be taken into account in the other set. As can be seen from other rulings since the *Johanesson* ruling, the duplication of collection and evaluation of evidence leads to a breach of the P7-4. Moreover, the prolonged trial period due to this disconnection also leads to the problem of connection in terms of "time" because recollecting the same evidence in the second trial involves a duplication of work in terms of the trial as well as unnecessarily prolonging the process for the prosecuted. Therefore, in order to pass the connection test in terms of "substance" and "time," eliminating the practices that lead to duplication is important, and the intertrial interaction method should be used for this.

Apart from this procedure, no other legal regulation exists in Turkish law on ensuring the interactions between tax and criminal courts. Moreover, both courts collect evidence separately and conduct a deliberate examination of the same act. Clearly this situation is incompatible with the case-law of the ECtHR. In this respect, the study offers a possible solution to the problem with no need for a new regulation. In this context, acts subject to tax crimes in Turkish Law should be classified under two types, and the roles of the tax and criminal courts should be determined according to the nature of the act.

Due to the crimes regulated in Article 359 of Turkish Tax Proceedings Law (VUK) being far removed from forming a systematic whole, acting in accordance with the characteristics of these crimes would be more appropriate than following a single

procedure for all the crimes in the article. Therefore, such crimes can be divided into two types with regard to the intent to be investigated: Those that do and those that do not require knowledge of tax techniques. With its knowledge of tax techniques, the tax court is more competent regarding proceedings of the first type, such as forgery and accounting fraud, whether committed intentionally or not. The criminal court, on the other hand, has competences unavailable to the tax court with regard to finding the perpetrator of crimes that are understood to have been committed intentionally on behalf of a legal entity or person. In this context, no contradiction or connection problem occurs between the tax court's failure to annul the triple tax loss penalty for issuing false documents on behalf of the legal person or entity on the grounds of intent regarding the incident nor with the acquittal of the legal person's legal representative on the grounds that that person is not the perpetrator.

Meanwhile, no special knowledge of tax techniques would be required during proceedings for the second type of crimes, such as concealment or invoices created without an agreement with the Ministry of Finance, and therefore the criminal court does not need to wait for the tax court's ruling. On the contrary, the results from the criminal court should be made available to the tax court. This dual solution can be achieved by the case-law to be formed by the Turkish High Courts. Therefore, this interaction problem can be solved without the need for a new law to be made.

1. Giriş

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'deki vergi ve ceza yargılamaları arasındaki etkileşim sorununu İHAM içtihadı açısından ele almak ve uyumsuzlukları giderebilecek çözüm yollarını irdelemektir. Bu çerçevede ağırlıklı olarak bir içtihat hukuku incelemesi yapılacaktır. Aşağıda ele alınacak üç ayrı başlık altında, yargılamalar arası etkileşimle ilgili (1) İHAM içtihadının kapsam ve içeriği (2) Türk Hukukunun İHAM içtihadı ile ne ölçüde uyumlu olduğu ve (3) uyumsuzluk sorunun nasıl giderilebileceği şeklinde üç ayrı araştırma sorusu cevaplanmaya çalışılacaktır.

Sorunun İHAS boyutuna bakıldığında, yargılamalar arası etkileşim ya da İHAM'ın kullanıldığı terminolojiyle, *içerik ve zaman yönünden bağlantılı* şartının, 7 nolu ek Protokolün 4. maddesi (P 7-4) kapsamında ele alındığı görülür. Ancak bu yaklaşımın temeli 7 nolu Protokolün hazırlanmasından da önce, 1978 yılında *Engel* kararıyla Mahkemenin, ceza kavramını iç hukukta verilen isimlendirmeyle değil, kendi belirlediği nesnel ve genel ölçütlerle oluşturduğu maddi bir bağlamda ele almaya başlamasına dayanmaktadır.[1] İdari cezaların da, adli cezalar gibi Sözleşmenin koruma şemsiyesinin altına girmesini sağlayan bu gelişimci çizgiye paralel olarak, 7. ek Protokol'ün 4. maddesinin içeriği, İHAM tarafından *ne bis in idem* olarak kavramsallaştırılmıştır.[2]

İçerik ve zaman yönünden bağlantı olma şartı, işte bu kavramsallaştırmanın usûli boyutunu oluşturmakta, aynı eylemden doğan vergi suç ve kabahatlerine ilişkin yargılamalar arasında bir etkileşim kurulmasını gerektirmektedir. Bu şartın *içerik yönünden bağlantı* unsuru, vergi ve ceza mahkemeleri tarafından aynı konuda mükerrer inceleme yapılmasının önlenmesi için, bu mahkemelerden biri tarafından ulaşılan delil ve sonuçların, diğer mahkeme tarafından da dikkate alınmasını ifade eder. Zaman yönünden bağlantı unsuru ise içeriği tartışmalı olmakla beraber, iki yargılamanın mümkün olduğunca eşzamanlı ve sistematik yürütülmesi anlamına gelir. İHAM içtihadındaki gelişimle, bu etkileşimin sınırları, vergi ve ceza davalarını aşarak, vergi davasına konu edilmemiş vergi incelemeleri ve ceza davası öncesindeki savcılık soruşturması aşamalarını da kapsamına almıştır. Böylece artık bir yargısal etkileşimden

1 Stefan Trechsel, *Human Rights in Criminal Proceedings* (First Edition, Oxford 2005) 4.

2 Barış Bahçeci, 'Redefining the Concept of Penalty in the Case-law of the European Court of Human Rights', *European Public Law* (2020) 26 (4) 867, 868. Bu konuda ayrıca: Christoph Grabenwarter, European Convention on Human Rights: Commentary (C. H. Beck, Hart, Nomos, Helbing Lichtenstein 2014) 438-439; Harris, O'Boyle and Warbrick, Law of the European Convention on Human Rights (4th edn. Oxford University Press 2018) 965-966; Philip Leach, Taking a Case to the European Court of Human Rights (3rd edn., Oxford University Press 2017) 582-583; William A. Schabas, The European Convention on Human Rights: A Commentary (Oxford University Press 2015) 1153.

öte, *idari ve cezai süreçler arası etkileşim* sorunundan da bahsedilmesi gerekir. Tüm bu gelişim çizgisi elbette, İHAM'ın içtihadındaki yeni kavram ve kurumlarla yargı yetkisinin alanını da genişlettiğini gösterir.

Sorunun Türk hukuku boyutunda ise, yargılamalar arası etkileşimi sağlayacak bir yasal düzenleme yapılması şöyle dursun, mevcut düzenlemelerin sistematik bütünlüğünün bozularak değiştirildiği bir tabloyla karşılaşılır. Bu bağlamda, Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) aksine, maliye bürokrasisi eliyle şekillenen VUK'a hem suçun unsurlarına, hem de içtima ve yargılama hukukuna ilişkin hukuk tekniğiyle bağdaşmayan düzenlemeler eklenmiştir. Son olarak, İHAS' a ek 7 nolu Protokolü 01.08.2016 tarihinde iç hukukta yürürlüğe sokulmuş,[3] ancak bu Protokol kaynaklı uyum sorunlarını giderecek bir düzenleme ya da içtihat değişikliği yapılmamıştır.

Bununla beraber artık, *vergi kaçakçılığı suçları* başlığını taşıyan VUK 359. maddesinde düzenlenen suçları konu alan bir yargılama yapan ceza mahkemeleri, VUK 344. maddesi kapsamında kesilen *vergi ziyaı* cezasının iptali talebi ile açılan davalara bakan vergi mahkemeleri ile mükerrer işlem yapmamak zorundadır. Bu yeni durum, mevcut koşulların devamı durumunda, yakın gelecekte İHAM tarafından verilecek ihlal kararlarını kaçınılmaz kılmaktadır. Nitekim Türk Anayasa Mahkemesi (AYM) de bu uyumsuzluğu dikkate alarak vergi ve ceza yargılamaları arasındaki etkileşim zorunluluğunu dikkate almayan VUK md 367/son hükmünü iptal etmiştir.[4] Ancak bu iptal kararında vergi ve ceza yargılamaları arasındaki etkileşimin nasıl sağlanacağına ilişkin bir yol belirlenmediğinden sorun güncelliğini korumaktadır. Bu sorunun çözümüne bir katkı sağlamak amacıyla aşağıda önce (1) İHAM içtihadına göre yargılamalar arası etkileşimin kapsam ve içeriğini belirlenecektir. Ardından bunun (2) Türkiye'deki hukuk uygulamasıyla bağdaşmayan yönleri ortaya konacaktır. Son olarak (3) sorunun Türk yargı organlarının içtihadıyla çözümünde dikkate alınabilecek çeşitli ihtimaller değerlendirilecektir. Çalışmanın iddiası, vergi ve ceza yargılamaları arasında oluşan mükerrerliğin, kasıt incelemesine ilişkin bir paylaşım yapılarak çözülebileceğidir.

2. İHAM İçtihadında Yargılamalar Arası Etkileşimin Kapsamı Nedir?

Baştan belirtmek gerekir ki, *aynı eylem için birden çok ceza verilmesi* sorunu ile *yargılamalar arası etkileşim* sorunu arasında dolaylı ama zorunlu bir ilişki vardır. Her

3 https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=signatures-by-treaty&treatynum=117 (11.11.2021).

4 AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021

ikisi de İHAM'ın *ne bis in idem* uygulaması kapsamında karşımıza çıksa da, bunlardan ilki bir maddi hukuk, ikincisi bir usûl hukuku sorunudur.

Bu sorunlar ilk olarak, aynı trafik suçlarına karşı uygulanan birden çok (hapis, para cezası, sürücü belgesine el koyma) yaptırımı konu alan *R.T.* kararında tartışılmış, birden çok yaptırımın eş zamanlı olarak verilmesi olgusuna dayanılarak başvuru kabul edilmez bulunmuştur.[5] *R.T.* kararında örtük bir biçimde uygulanan zaman yönünden yakın bağlantı şartının açık bir biçimde karşımıza çıktığı ilk karar ise benzer içerikli *Nilsson*'dur. Alkollü ve ehliyetsiz araç kullanan başvurucuya önce ceza mahkemesince kamu hizmetinde çalışma cezası verilmiş, sonra ise idari bir kararla sürücü belgesine el konulmuştur. Uygulanan ikinci yaptırım, tıpkı ilki gibi bir ceza niteliği taşısa da, İHAM bunun ilk cezanın doğrudan ve öngörülebilir bir sonucu olduğu gerekçesiyle yine kabul edilmezlik sonucuna varacaktır.[6]

İçtihatta, bu şartın vergi cezalarına ilişkin yargılamalara uygulandığı ilk örnekler ise, aynı eylemlerin vergi usûl kanununda bir kabahat, ceza kanununda ise bir suç olarak ayrı ayrı düzenlendiği ve ayrı yargılamaların (vergi-ceza) yapıldığı İskandinav ülkelerini muhatap almıştır. Bu yargılamaların asıl önemli özelliği ise önceki kararlarda kullanılan yargılamalar arasında içerik ve zaman yönünden bağlantı testinin uygulanmaya başlanmasıdır.

a. *Glantz* ve *Nykänen* Kararlarının Getirisi: İçerikte Kuruculuk, Zamanda Kaos

Finlandiya aleyhine aynı gün verilen ikiz kararlar *Glantz* ve *Nykänen*, vergi ve ceza mahkemelerinde ayrı ayrı görülen davaların P 7-4 açısından denetiminde *içerik ve zaman yönünden bağlantı* testinin uygulanması açısından bir dönüm noktasıdır. Her iki karara konu olaylarda, başvuruculaların ortak oldukları şirketlerden aldıkları örtülü temettüler bir vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkmış, gelirlerini vergi idaresine eksik olarak bildirmeleri yüzünden gelir vergilerinin eksik hesaplandığı anlaşılmıştı. Bu eksik bildirim eylemiyle vergi kaybına neden olmak, hem bir kabahat hem de bir suç oluşturduğundan, bu bağlamda ayrı ayrı yürütülen vergi ve ceza yargılamaları arasında içerik yönünden bir bağın kurulmasını gerekiyordu. Nitekim İHAM'ın her iki kararda da ihlal kararını dayandırdığı olgu, Finlandiya hukuk sisteminde cezai ve idari yaptırımlara ilişkin yargılamaların birbirinden bağımsız olarak yürütülmesi ve

5 *R.T. v. Switzerland* App no. 31982/96 (ECtHR, 30 May 2000).

6 *Nilsson v. Sweden* App no. 73661/01 (ECtHR, 13 December 2005).

sonuçlandırılmasıydı.[7] Dolayısıyla içerik yönünden bağlantıdan söz edebilmek için, (1) ikinci ceza verilirken ilk cezanın da dikkate alınması, (2) vergi ve ceza yargılamaları arasında bir etkileşim bulunması gerekmekteydi.

İHAM zaman yönünden bağlantı testini ise yargılamaların kronolojik ilerleyişine ilişkin veriler ışığında kurgulamıştı. Buna göre, *Glantz* kararına konu olayda, başvurucunun idari ve yargısal başvuruları 2007 yılında başlayıp 2010 yılında sonuçlanmıştı. Cezai süreç ise 2008 yılında savcılık işlemleri ile başlayıp 2011 yılında temyiz talebinin reddi ile kesinleşmişti.[8] *Nykänen* kararına konu olayda ise, 2005 yılındaki resen tarhiyata karşı açılan dava idare mahkemesince 2008 yılında reddedilmiş, temyiz başvurusu da 2009'da olumsuz sonuçlanmıştı. Cezai süreç ise 2008 yılında başlamış, 2009 yılında verilen hapis cezası kararına karşı başvurulan temyiz incelemesi ise 2010'da bitmiş ve ceza onanmıştı.[9]

Mahkeme bu veriler üzerinden yaptığı değerlendirmede, vergi ve ceza yargılamalarından hangisi önce biterse, onun kesin hüküm oluşturacağını kabul etmişti.[10] Böylece vergi davasının kesin hükme bağlandığı 2010'dan sonra ceza yargılamasının 2011'e kadar devam ettirilmiş olması, salt bu nedenle *ne bis in idem* kuralının ihlali olarak görmüştü.[11] Bir başka deyişle, Mahkeme bir yandan, taraf devletlerin birden çok yargı yolu düzenlemesini takdir yetkisi içinde gördüğünü söylüyor; öbür yanda ise, ilk yargılama bittikten sonra ikinci yargılamanın devam etmesini bir ihlal sebebi sayarak ikili yargılamayı fiilen yasaklıyordu. *Glantz* ve *Nykänen* kararlarında geliştirilen tartışmalı içtihat, daha sonra *Lucky Dev* kararında da uygulanmıştır.[12] Oysa ikili (ceza-vergi) bir yargılama düzenin varlığına yönelik bir bağdaşmazlık ileri sürmeyip, ikisinden birinin kesinleşmesi durumunda diğerinin de sonlandırılması gerektiği şeklinde bir yaklaşım makûl sayılamazdı. Nitekim iki yıl sonra verilen *A ve B* kararıyla bu yanlıştan dönülmüştür.

b. *A ve B* Kararıyla Gelen Revizyon

A ve B kararı içerdiği revizyon yanında, içerik ve zaman yönünden bağlantı testini geliştirici sonuçlara da sahiptir. Davaya konu olayda, başvurucular *A* ve *B*, gerçek

7 *Glantz v. Finland* App no. 37394/11 (ECtHR, 20 May 2014) para 61; *Nykänen v. Finland*, App no. 11828/11 (ECtHR, 20 May 2014) para 51.

8 *Glantz*, para 6-19.

9 *Nykänen*, para 6-19.

10 *Glantz*, para 56; *Nykänen*, para 46.

11 *Glantz*, para 62; *Nykänen*, para 52.

12 *Lucky Dev v. Sweden*, App no. 7356/10 (ECtHR 27 November 2014), para 61-63.

gelirlerini gizleyerek daha az vergi ödemişler, bu nedenle vergi idaresi tarafından uygulanan kayıp verginin %30'u oranında ayrı ayrı verilen para cezasının muhatabı olmuşlardır. Her iki başvurucu da, bu idari cezalara karşı dava açma yoluna gitmemiştir.[13] Vergi hilesi suçunu konu alan ceza yargılamasında ise her ikisine de daha önce aldıkları vergi cezasının ağırlığı gözetilerek birer yıl hapis cezası verilmiştir.

Mahkeme Büyük Dairesi, *Glantz* ve *Nykänen* kararlarındaki değerlendirmesini yeniden ele alarak, büyük ölçüde eşzamanlı yürüyen bu yargılamalardaki asıl sorunun esas yönünden bağlantı sorunu olduğunu kabul etmiştir.[14] Ayrıca, ikili yargılamayı fiilen yasaklayan sonuçlardan sakınarak Sözleşmenin, ceza verme sürecinin art arda veya paralel olarak farklı cezalar verilebilecek şekilde farklı aşamalara veya bölümlere ayrılmasını yasaklamadığını belirtme ihtiyacını duymuştur. Mahkemeye göre, devletler, tutarlı bir bütün oluşturduğu sürece (vergi ve ceza yargılaması gibi) farklı süreçler öngörebileceği gibi,[15] hileli davranış gibi daha ciddi durumlarda vergi suçlarında yaptırım olarak salt bir idari para cezası vermeye de zorlanamazlar.[16]

Büyük Daire ayrıca bir kararın kesinliğinden, ancak yargılamada mükerrerlik oluşursa bahsedilebileceğini, bütünsellik içeren birden çok yargılamada, önce biten davanın kesin hüküm oluşturmayacağını ifade etmiştir.[17] Böylece, *Glantz* ve *Nykänen* kararlarında karşılaşılan, 'vergi davasının bitmesiyle kesin hüküm oluşacağı ve bu nedenle devam eden ceza davasına devam edilmesinin zaman yönünden bağlantıyı ortadan kaldıracağı' şeklindeki yaklaşımdan geri dönülmektedir. Bu geri dönüş bir zorunluluktu, çünkü vergi davası sona erince ceza davasının da sona ermesi gerektiği kabul edilseydi, böyle bir işleyiş hileli yönlendirmelere ve cezasızlık aracına dönüşebilirdi.[18]

A ve B kararının asıl önemli katkısı ise, içerik yönünden bağlantı testinin unsurlarının belirlenmesidir. Bu unsurlar, kararda kabaca şu şekilde sıralanmıştır: (1) Farklı yargılamalar tamamlayıcı amaçlara yönelik olmalıdır. (2) İkili yargılamalar öngörülebilir olmalıdır. (3) Delillerin toplanması ve değerlendirilmesi mümkün olduğu kadar mükerrerlikten kaçınacak şekilde yürütülmeli ve bunun için bir süreçteki olguların diğerinde de kullanılmasını sağlayacak bir etkileşim bulunmalıdır. (4) Ölçüsüz bir

13 *A and B v. Norway,* App no 24130/11 and 29758/11 (ECtHR GC, 15 November 2016) para 16, 17, 32, 35.
14 Ibid, para 114.
15 Ibid, para 121.
16 Ibid, para 123.
17 Ibid, para 126.
18 Ibid.

sonucun doğmaması için, ikinci yaptırım kararı verilmeden önce, ilk yaptırım da dikkate alınmalıdır.[19]

Bu unsurlardan üçüncüsü olan delillerin toplanması ve değerlendirilmesindeki etkileşim konumuz açısından belirleyicidir. Büyük Daire, hem idarenin yaptığı incelemede elde edilen delillerin ceza yargılamasında kullanılması, hem de ceza yargılamasında verilen hükümde, idari cezanın dikkate alınması içerik yönünden bağlantının somut unsurları olarak göstermiştir.[20] Bu önemli bir yeniliktir çünkü *içerik ve zaman yönünden bağlantının* kapsamı genişleyerek, idari süreçlerin de ceza yargılamasında dikkate alınmasını sağlanmıştır. Nitekim A ve B kendilerine verilen idari para cezalarına karşı idari itiraz yolunu kullanmışlarsa da, vergi mahkemesinde dava açmamışladır. Ancak idare tarafından toplanan deliller varken, ceza yargılamasında bir tekerrüre yol açmamak için bu delillerin dikkate alınması gereği ortaya çıkmıştır.

Öte yandan *A ve B* kararıyla *zaman yönünden bağlantı* unsuruna ilişkin yeni bir tanımlamaya rastlamak güçtür. Çünkü Mahkeme, yukarıdaki değerlendirmeyle beraber zaman yönünden bağlantının ne olduğundan çok, ne olmadığını açıklamış, iki davanın baştan sona eşzamanlı yürütülmesi gerektiği anlamına gelmediğini belirtmiştir. Karardaki zaman yönünden bağlantıya ilişkin en belirgin niteleme ise, 'kişiyi belirsizliğe ve gecikmeye maruz kalmaktan ve davaların zaman içinde uzamasından korumak için yeterince yakın olmak' ifadesidir.[21] Ancak yeterince yakın şeklinde bir tanımlama, içerdiği muğlaklıkla sorunu daha da tartışmalı hale getirmektedir.

Nitekim bağlantıya dayanak olarak gösterilen olay örgüsü, kronolojik olarak 2005 yılındaki vergi incelemesi, 2007 yılında yapılan suç duyurusu, 2008'de iddianamenin hazırlanması ve idarece resen tarhiyat yapılması, 2009'da ise ceza mahkûmiyeti şeklinde sıralanmıştır.[22] Ancak başvurucular A ve B hakkındaki ceza soruşturmasının, vergi incelemesi bittikten sonraki iki yıl içinde tamamlanmış olması bir ihlal olarak kabul

19 Bu koşulların içtihadı ne ölçüde geliştirici nitelikte olduğu tartışmasına ve karara muhalif kalan yargıç *Albuquerque* tarafından yazılan karşı oyda da bulunabilecek eleştirilere burada özel olarak yer verilmeyecektir. Ancak kısaca belirtmek gerekir ki, somut olayda amaçların nitelenmesine ilişkin değerlendirmeler tartışmalı olduğu gibi, zaten var olması gereken öngörülebilirliğin burada ayrıca unsur olarak gösterilmesinin nedenini anlamak zordur. Dördüncü unsur ise idari para cezası dışında ceza mahkemesi tarafından da bir para cezası verilmesi durumunda karşımıza çıkmaktadır ki, bu da aslında bir daha genel bir ölçülülük sorunudur. Karara ilişkin olumlu ve olumsuz değerlendirmeler için ayrıca bakınız: Robert Attard, 'The ECtHR's Recent Tax Judgments on the Non Bis in Idem Rule' (2017) 26 EC Tax Rev 337; J. Baron & E. Poelmann, 'Tax Penalties: Minor Criminal Charges' (2017) 45 Intertax 819.

20 *A and B v. Norway*, (n 13) para 146.

21 *Ibid*, para 134.

22 Ibid, para 145.

edilmemiştir. Dolayısıyla nitel bir belirlemeden çok geçen sürenin niceliğine göre bir sonuca varılmıştır. Bu muğlaklığın izleyen kararlarda da giderilemediği ve Avrupa Birliği Adalet Divanı içtihadı ile de bir uyum sorunu doğurduğu görülmektedir.[23]

A ve B kararıyla yaratılan bir başka önemli içtihat ise ispat yüküyle ilgilidir. Mahkemeye göre, yargılamalar arasındaki bağlantı ne kadar zayıfsa, devletin yargılamayı yürütmesinden kaynaklanabilecek bu tür gecikmeleri açıklama ve gerekçelendirme yükü de o kadar fazladır.[24] Bu yaklaşımın izleyen kararlarda da sürdürüldüğü görülecektir.

c. *Johanesson*'dan *Kristjánsson*'a: İçerikte Zenginleşme, Zamanda İkirciklilik

A ve B kararından sonra verilen *Johannesson*, *Thorisson*, *İngvarsdottir*, *Ármannsson* ve *Kristjánsson* kararlarının ortak özellikleri, başvuruculara gelirlerini eksik beyan etmeleri üzerine İzlanda vergi idaresi tarafından yapılan vergi incelemesi sonucunda, idare ve ceza mahkemelerince verilen cezaları konu almalarıdır. Bu davalarda İHAM, *A ve B* kararındaki çizgisini devam ettirerek, polis soruşturması ve gelir idaresince yapılan incelemeyi kapsayan idari süreçle ceza yargılaması arasındaki bağlantıyı irdelemiş, böylece bağlantı sorununu idari işlemler/ceza yargılaması ekseninde ele almıştır.

Bunlardan 2017 yılında verilen *Johannesson* kararına konu olayda, 2003 yılında yapılan vergi incelemesi sonucunda resen tarh edilen vergi ve para cezaları, bir iptal davasına konu olmadan 2008'de kesinleşmiştir.[25] Cezai süreç ise idarenin durumu 2004 yılında polise bildirmesiyle başlamış, 2006 yılında ilk kez ifade veren başvurucular hakkında verilen 2011 tarihli mahkûmiyet kararları 2013 yılındaki temyiz incelemesiyle son şeklini almıştır. Ancak yargılamanın uzun sürmesi ve daha önce verilen idari para cezası gözetilerek hapis cezası ertelenmiştir.[26] Bu koşullar altında İHAM'ın ulaştığı sonuç, hem içerik hem de zaman yönünden bağlılık kuralına uyulmadığıydı.

İçerik yönünden bağlantı unsuruna ilişkin sorun, polisin, vergi incelemesine ilişkin belgelere erişimi olmasına rağmen kendi bağımsız soruşturmasını yürütmesiydi. Hatta bu durum Mahkemenin belirlemesine göre, cezai sürecin sekiz yıldan fazla sürmesine neden olmuştu.[27] *Zaman yönünden bağlantı* unsuruna ilişkin değerlendirmede ise,

23 Bruno Peeters, 'The New Ne Bis in Idem Rule. Do the EUCJ and the ECtHR Follow the Same Track?' (2018) 4 EC Tax Review 184.

24 Ibid, para 134.

25 *Jóhannesson and others v. Iceland*, App no. 22007/11 (ECtHR, 18 May 2017) para 14.

26 Ibid, para 20.

27 Ibid, para 53.

iddianamenin hazırlanmasının, idari sürecin kesinleştiği 2007'den bir yıl daha geçtikten sonra hazırlanmış olması ve ancak 2013'te kesinleşmesi olgularına dayanılarak ihlal sonucuna ulaşılmıştır.[28] Buradan anlaşılması gereken, Mahkemenin idari ve cezai süreçler arasında zaman yönünden bir örtüşme aradığıdır. Bunun yanında, bu sürenin uzunluğu takdir edilirken, başvuranların hatası olmayan gecikmenin açıklamasını yapamayan devletin bundan sorumlu tutulmasına ilişkin ispat kuralı uygulanmıştır.

Bu bağlamda eleştiriye açık olan husus ise, Mahkemenin bu durumu *A ve B* kararına konu olaydaki davaların toplam uzunluğunun yaklaşık beş yıl olması ve ceza yargılamalarının vergi kararlarının kesinleşmesinden iki yıldan az bir süre geçmesiyle sona ermesiyle karşılaştırmasıdır.[29] Çünkü *A ve B* kararına konu olaydaki sürenin ölçü alınması, 'örtülü olarak iki yıllık bir süre üst sınırının mı uygulandığı' sorusunu akla getirir.

2018 tarihinde verilen *Ingvarsdottir* kararı, bir ihlal değil kabul edilmezlik sonucuna ulaşsa da, bu kaygıları daha da arttırıcıdır. Nitekim Mahkeme, yargılamaların toplam süresinin yaklaşık dört yıl on ay olduğunu kaydeder. Bu süre zarfında, idari ve cezai süreçler yaklaşık 3 yıl 11 ay boyunca paralel olarak yürütülmüş, ceza yargılaması daha sonra yaklaşık 15 ay boyunca tek başına devam etmiştir. Mahkeme burada ölçü olarak toplam yargılama süresinin yaklaşık dokuz yıl üç ay olduğu ve ceza yargılamasının birkaç yıl boyunca kendi kendine devam ettiği *Johannesson* davasını ölçü olarak göstermiştir.[30]

İçerik yönünden bağlantı açısından dikkate alınan olgulardan ilki ise, aynı konuyu inceleyen farklı makamlar arasındaki bilgi paylaşımı ve eşgüdümdür. Vergi idaresi, başvuranın daha fazla bilgi vermemesi nedeniyle, 2009'da soruşturma için sorunu polise intikal ettirmiş, polis tarafından toplanan belgeleri aldıktan sonra ise başvuran hakkında resmi soruşturma başlatmıştır. Hatta savcılığın vardığı sonuca göre, mahkemesi önündeki iddialarını değiştirerek etkileşim yollarını açık tutmuştur. Böylece ceza davası ve idari sürecin birbiriyle bağlantı olduğu sonucuna varılmıştır.[31]

2019 yılında verilen *Thorisson* kararında ise 2010 yılında başlatılan vergi incelemesi sonucunda resen tarh ettirilen vergi ve ceza işlemleri 2012'de kesinleşmiştir. Aynı yıl idarenin şikâyeti ile adli süreç de başlatılmış, 2013 yılında verilen mahkûmiyet kararı 2014'te temyiz

28 Ibid, para 54-55.

29 Ibid.

30 *Matthildur İngvarsdottir*, App no. 22779/14 (ECtHR, 4 December 2018) para 62.

31 Ibid, para 57-59.

incelemesiyle nihai halini almıştır. Müdürlüğün soruşturmasının başlamasından Yüksek Mahkeme'nin nihai kararını vermesine kadar iki davanın toplam süresi üç yıl yedi ay olmuştur.

İHAM, dosyaya sunulan belgelerden, savcının vergi inceleme raporuna ve vergi incelemesinde toplanan belgelere ulaşıp ulaşamadığını anlayamamış, ancak polisin kendi bağımsız soruşturmasını yürüttüğünü ve cezai sürecin vergi idaresinin konuyu savcıya bildirmesinden iki yıldan fazla bir zaman geçtikten sonra sonuçlandığını belirlemiştir. Süre yönünden bağlantı incelemesinde ise, yargılamaların toplam süresinin yaklaşık üç yıl yedi ay olduğunu ve bu zaman zarfında, idari ve cezai süreçlerin hiçbir noktada eşzamanlı olarak ilerlemediğini kaydetmiştir. Nitekim başvuran, idari sürecin kesinleşmesinden sekiz ay sonra suçlanmıştır, sonra ceza yargılaması da kendi başına iki yıldan fazla devam etmiştir. Böylece Mahkeme, idari süreçle ceza yargılaması arasında içerik ve zaman yönünden yakın bir bağlantı olmadığı için ihlal kararı vermiştir.[32]

Yine 2019'da verilen bir başka karar olan *Ármannsson*'da, İHAM, savcının vergi inceleme raporuna erişimi olmasına rağmen polis soruşturmasının bağımsız yürüdüğü ve bu nedenle cezai sürecin, idarenin konuyu savcıya bildirmesinden itibaren iki yıldan fazla sürmesi sonucunu doğurmuştur. Zaman bağlantısı açısından ise, yargılamaların yaklaşık dört yıl on ay sürdüğü, idari ve cezai süreçlerin sadece beş ay paralel yürüdüğü ve idari süreç bittikten sonra ceza yargılamasının daha sonra bir yıl beş ay boyunca devam etmesini dikkate almıştır. Verilen karar yine ihlaldir.[33]

Son olarak 2021'de verilen *Kristjánsson* kararındaki değerlendirme de, Büyük Daire'nin *A ve B* kararında içerik yönünden bağlantı unsuru olarak belirlediği dört unsur üzerinden yapılmıştır. Ancak bu karar diğerlerinden farklı olmak üzere, bıçak sırtı (4-3) bir çoğunlukla verilmiştir.[34] Gerçekten, Mahkeme içerik yönünden bağlantıyı test ederken, delillerin toplanmasındaki mükerrerlik açısından kendi içinde görüş ayrılığına düşmüştür. Bu kapsamda somut delil incelemesine girişildiği, dosyadaki verilerden savcının vergi incelemesi raporuna ve eklerine, ayrıca başvurucu ile ilgili idarenin kendi içindeki diğer bazı yazışmalara erişimi olduğu tespit edilmiştir. Ancak, daha önce vergi idaresi tarafından iki kez sorgulanan sanığın ve tanıkların bir kez de savcı tarafından ifadesinin alınmasını bir mükerrerlik olarak görülmüştür.[35] Oysa azınlıkta kalan üyelerin karşı oy gerekçelerinde belirttiği gibi, ceza yargılamasının amacı vergi kaybına neden olan

32 *Ragnar Thorisson v. Iceland*, App no 52623/14 (ECtHR, 12 February 2019) para 50.

33 *Bjarni Ármannsson v. Iceland*, App no 72098/14 (ECtHR, 16 April 2019) para 56.

34 *Bragi Guðmundur Kristjánsson v. Iceland*, App no. 12951/18 (ECtHR, 31 August 2021) para 66.

35 Ibid, para 64.

eylemin bir kasıtla veya ağır ihmalle işlenip işlenmediğinin belirlenmesi olduğuna göre, şüpheli ve tanıkların idare tarafından alınan ifadeleri ile yetinilmeden yeniden ifadelerinin alınması tek başına bir mükerrerlik oluşturmaz.

Zaman yönünden bağlantı incelemesinde ise önceki kararlarda olduğu gibi, idari ve cezai süreçlerin ne kadar süre eşzamanlı yürüdüğü dikkate alınmıştır. Karara konu olayda 2011 yılında başlatılan vergi incelemesi sonucunda resen vergi ve ceza tarh edilmiş, idari süreç 2014'te sonlanmıştır. 2012 yılında idarenin şikâyetiyle başlatılan cezai süreç ise 2013'te savcılıkça ifadesinin alınması ve 2016'daki mahkûmiyet ve 2017'deki temyiz talebinin reddi ile kesinleşmiştir.[36] Böylece toplam altı yıl dört ay süren yargılamaların sadece on bir aylık bir dönemde eşzamanlı yürütülmüş olmasını ve vergisel kısmın kesinleşmesinden sonra cezai kısmın üç yıl boyunca devam etmesini verdiği ihlal kararının gerekçesi yapmıştır.

Bu açıdan da azınlıkta kalan üyelerin karşı oy gerekçeleri daha mantıklı görünmektedir. Nitekim ceza davasının idari süreç bittikten sonra daha ne kadar sürdüğünü ölçü almak, yargılamanın uzunluğu sorununa dönüşmekte, iki süreç arasındaki bağlantı sorunundan uzaklaşılmaktadır. Azınlığa göre, vergi incelemesi devam ederken olayın savcılığa bildirilmesi, idari süreç biter bitmez savcılığın ceza davası açması zaman yönünden bağlantı için yeterlidir. Ceza davasının uzun sürmesi, başka bir sorundur.

Görüldüğü üzere, zaman yönünden bağlantı unsuru üzerinde yapılan değerlendirmelerden, ceza yargılamasının idari sürecin kesinleşmesinden sonra iki yıldan az sürdüğü *A ve B* ile *Ingvarsdottir* davalarında ihlal bulunmazken; iki yıldan fazla süren *Johannesson*, *Ármannsson*, *Kristjánsson* ve *Thorisson* davalarında ihlal kararı verilmiştir. Bu durum, Mahkemenin açıkça iki yıllık bir süreden bahsetmese de, böyle bir kuralı örtülü bir biçimde uyguladığı izlenimi uyandırır. Dahası, genel olarak bakıldığında da, tüm bu kararlarda (1) yargılamanın toplam süresi, (2) ceza ve vergi yargılamalarının eşzamanlı yürütüldüğü süre ve (3) vergi yargılamasının sonuçlanmasından sonra ceza yargılamasının kendiliğinden devam ettiği süre olmak üzere üç ayrı ölçütü dikkate aldığı görülmektedir. Ne var ki, bu üç ölçüt istikrarlı bir biçimde uygulanmamış, zaman yönünden bağlantı testindeki ilk ölçütün neden *adil yargılanma hakkı*na ilişkin İHAS md 6 değil de*, ne bis in idem* kuralına ilişkin P 7-4'ün norm alanı içinde değerlendirildiği doyurucu bir biçimde açıklanamamıştır.[37]

36 Ibid, para 19.

37 Bu konuda daha ayrıntılı bir inceleme için: Barış Bahçeci & Demirhan Burak Çelik, 'The Question of Interaction between the Tax and Criminal Proceedings in the ECtHR Case-law' (2022) 50 (8) Intertax 649.

3. Türk Hukuku İham İçtihadı İle Ne Ölçüde Uyumludur?

Yukarıda İHAM içtihadından elde ettiğimiz *içerik ve zaman yönünden bağlantı*lı olmaya ilişkin verileri şimdi Türkiye'deki mevzuat ve uygulamanın sonuçlarıyla karşılaştırabiliriz. Ancak vergi ve ceza yargılamaları arasındaki etkileşim sorunu, VUK kapsamında tartışılan daha pek çok başlıklarından biri olan vergi kaçakçılığı/vergi ziyaı düzenlemeleri arasındaki ilişkiden bağımsız değildir. Bir başka deyişle, sorunun bir kısmını uygulanan maddi ceza normları arasındaki ilişki oluştururken, daha önemli olan kısmı ise uygulanacak usûle ilişkin normlardan kaynaklanır.

Nitekim İHAM tarafından 7 nolu Ek Protokolün 4. maddesi kapsamında iki basamaklı olarak yapılan *ne bis in idem* denetimi de bu maddi ve usûli ayrıma paraleldir. Birinci basamak *idem*, iki ayrı yaptırıma konu olan eylemin aynı olup olmadığının denetimidir. *İçerik ve zaman yönünden bağlantı* testinin de uygulandığı ikinci basamak ise *bis* denetimidir ki, burada uygulanan cezalandırma işlemlerinde mükerrerlik olup olmadığına bakılır.[38] Bu çerçevede sorunu öncelikle, vergi ve ceza yargılamasında uygulanan normlar (VUK md 344 ve 359) arasındaki ilişki açısından ele alınacaktır. Daha sonra ise çalışmanın asıl odak noktası olan iki yargılama arasındaki ilişkide, İHAM içtihadı ile uyumlu bir çözüm yolu ortaya konulmaya çalışılacaktır.

a. Yargılamalarda Uygulanan Ceza Normları Arasındaki İlişkinin Sonuçları

Vergi ve ceza yargılamaları arasındaki etkileşim VUK'ta yer alan iki düzenlemeyle ilgilidir. Bunlardan 'vergi kaçakçılığı suçları' başlığını taşıyan VUK md 359, defter ve belge düzenindeki usulsüzlüğü vergi ziyaı sonucu aramaksızın, asliye ceza mahkemesince yürütülecek bir kovuşturma sonucunda verilecek hapis cezasına bağlamıştır. İkincisi olan VUK md 344 ise, VUK md 341'de tanımlanan vergi kaybına atıf yaparak,[39] böyle bir sonucun doğumu durumunda yaptırım olarak idari para cezası öngörmekte, bu cezanın denetimi ise vergi mahkemesince yapılmaktadır.[40]

Bu durumda, VUK md 359 ile bir tehlike suçu cezalandırılmakta, bu maddede yer alan suç konusu eylemler gerçekleşmiş olsun ya da olmasın, bir vergi kaybının doğması

38 Barış Bahçeci, 'İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında ne bis in idem', *AÜHFD* (2018) 67 (2) 253, 257.

39 'Madde 341: Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.'

40 'Madde 344: 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Vergi ziyaına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.'

durumunda ise VUK md 344 ile bir idari para cezası uygulanmaktadır. Dolayısıyla Türk hukukunda, yukarıda ele alınan *Glantz* ve *Nykänen* kararlarında karşılaşılan, o dönemki Finlandiya hukukundaki gibi vergi kaybını hem bir suç, hem de bir kabahat olarak düzenlenmesi tercih edilmemiştir. Türk hukukunun bu bağlamdaki yaklaşımı İHAM içtihadı ile de uyumludur. Nitekim *Lucky Dev* kararında Mahkeme defter hilesinin tek başına bir vergi kaybı doğurmadığından hareketle, defter hilesi ve vergi kaybı için ayrı cezalar öngörülmesini İHAS'a aykırı bulmamıştır. [41] Dahası, yukarıda ele alınan *R.T.* ve *Nilsson* kararlarından da anlaşıldığı üzere, aynı eylem için farklı nitelikte birden çok yaptırım uygulanması, bu yaptırımlar arasında bir bütünlük ilişkisi olduğu sürece *ne bis in idem* kuralına aykırı değildir. Dolayısıyla VUK md 359'un ihlali durumunda, hapis yanında bir de vergi ziyaı cezası uygulanmasında bir sorun yoktur. Sorun aşağıdaki başlıkta ele alınacak yargılama usûlündedir.

Yalnız bu usûl sorununu ele almadan önce, öğretide, suç tipinin belirsizleşmesini önlemek veya ceza adaletini sağlamak amaçlarıyla, vergi kaybının VUK md 359'daki suçların bir unsuru olarak eklenmesi gerektiği yönündeki görüşlere dikkat çekmek gerekir.[42] Bu görüşler, yöneldikleri amaçlar açısından oldukça değerlidir. Ancak vergi kaybının VUK md 359'da düzenlenen suçun bir unsuru olması, yargılama konusu sonuçlar arasında bir ayniyet doğuracak, vergi kaybı hem VUK md 359 hem de md 344 kapsamında ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Dahası usûl açısından da, soruşturma ve kovuşturma sürecinin konu yönünden genişleyerek kayıp olan tutara ilişkin bir incelemenin de eklemesini gerektirecektir. Bu inceleme vergi idaresi ve vergi mahkemesince de yapılacağından, bunların vergi kaybına ilişkin çelişkili sonuçlara ulaşma ihtimalleri yanında, aynı incelemeyi mükerrer olarak yapmaları dahi İHAM içtihadı açısından bir ihlal doğuracaktır. Dolayısıyla vergi kaybı olgusunu kaçakçılık suçunun unsuru yapmak, eğer vergi mahkemesinin yargılamadaki rolü değiştirilmeyecekse, ceza yargılamasını daha da sorunlu hale getirir. Mükerrerlik yaratmamak için, aynı konudaki yargılamalarda ortak unsur yaratmaktan kaçınmak, hatta vergi ve ceza mahkemelerinin yargılama konusu yaptıkları unsurları mümkün olduğunca ayırmak gerekir.

41 Bahçeci, (n 38) 264-265.

42 Mustafa Akkaya, 'Vergi Kaçakçılığı Suçları: Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar' içinde: *Ekonomik Suçlar ve Yargı Kararları Sempozyumu* (Yetkin 2017) 21, 23; Ertuğrul Akçaoğlu, 'Vergi Ziyaı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler' içinde: *Ekonomik Suçlar ve Yargı Kararları Sempozyumu* (Yetkin 2017) 27, 41.

b. Yargılama Süreçleri Arasındaki Bağlantı Sorunu

Türk hukukunda, yargılamalar arası etkileşimin sağlanabilmesi için, aynı olayı konu alan birden çok davanın, bu davalara bakan mahkemelerden birinde toplanmasını sağlayan kurallar vardır. Birbiriyle çelişik kararların önlenmesi ve yargılama sürecinde tasarrufa yönelik bu kurallardan bir kısmı, aynı yargılama usulünü uygulayan farklı mahkemeler için getirilmiştir. Örneğin İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) md 38'de davalar arası bağlantı olarak anılan bu kurum, kapsamına aynı maddi veya hukuki sebepten doğan davaları almaktadır.[43] Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) sistematiğinde ise dar ve geniş anlamıyla (md 8-11) bağlantılı suçlar söz konusu olduğunda davaların birleştirilmesi yoluna gidilebileceği düzenlenmiştir.[44] Farklı yargılama kanunlarının uygulandığı ceza ve hukuk mahkemeleri önündeki davalarda ise hukuk hâkimi Türk Borçlar Kanunu md 74 gereği, ceza hâkiminin beraat kararı ile bağlı değildir.[45] Ancak Yargıtay Hukuk Genel Kurulu içtihadı gereğince, hukuk mahkemeleri ceza mahkemelerinin maddi bulgularıyla bağlıdır ve bunun sonucu olarak ceza mahkemesince belirlenmiş maddi olguları yeniden değerlendiremezler.[46] Bu durum ceza hakiminin resen araştırma yetkisinin varlığına paraleldir ve hukuk mahkemesinin, ceza mahkemesi önündeki davayı bekletici sorun yapmasını gerektirir.

Ne var ki, ceza ve vergi yargılamaları aynı eylemlerden doğan sonuçları konu aldığında *hangi yolun izlenmesi gerektiği* sorusuyla karşılaşılmaktadır. Örneğin VUK md 359'da bir suç olarak yer verilen *sahte belge düzenleme* eylemi ile md 341'e göre bir kabahat olan *vergi kaybı* sonucunun da doğması mümkündür. Böyle bir durumda ceza yargılaması yapan asliye ceza mahkemesi ile idari yargılama yapan vergi mahkemesi tarafından verilecek kararlar arasında bir çelişki doğması ihtimali belirir ve bunun önüne geçmek için bir etkileşim kurulması gerekir. VUK, bu bağlantılı davalarla ilgili izlenecek bir

43 'Madde 38 – 1. Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır.'

44 'Madde 8 – (1) Bir kişi, birden fazla suçtan sanık olur veya bir suçta her ne sıfatla olursa olsun birden fazla sanık bulunursa bağlantı var sayılır.'

45 'Madde 74- Hâkim, zarar verenin kusurunun olup olmadığı, ayırt etme gücünün bulunup bulunmadığı hakkında karar verirken, ceza hukukunun sorumlulukla ilgili hükümleriyle bağlı olmadığı gibi, ceza hâkimi tarafından verilen beraat kararıyla da bağlı değildir.'

46 'Yargıtay'ın yerleşik uygulamasına ve öğretideki genel kabule göre, maddi olgunun tespitine dair ceza mahkemesi kararı hukuk hâkimini bağlar. Ceza mahkemesinde bir maddi olayın varlığı ya da yokluğu konusundaki kesinleşmiş kabule rağmen, aynı konunun hukuk mahkemesinde yeniden tartışılması olanaklı değildir (HGK'nun 11.10.1989 gün ve E: 1989/11-373, K:472; HGK'nun 27.4.2011 gün ve E:2011/17-50, K:2011/231 Sayılı ilamları)'. YARGITAY HGK E. 2012/19-873 K. 2013/433 T. 3.4.2013. Aynı yönde: YARGITAY HGK E. 2017/19-832 K. 2019/459 T. 16.4.2019 YARGITAY HGK E. 2015/10-2868 K. 2019/1159 T. 12.11.2019.

yol öngörmemiş, ancak CMK md 218, ceza mahkemesi hâkimlerine, başka mahkemelerdeki davaların sonucunu bekletici sorun yapma yetkisini tanımıştır.[47] Ne var ki bu bir zorunluluk olmadığından, vergi yargılamasının sonucunu bekleyip beklememek Yargıtay içtihadındaki değişkenliğe bağlı olarak şekillenmektedir.

Öte yandan yargılamalar arasındaki bağlantı sorununun düzenlemediği (bir idari usûl kanunu olduğu için zaten bunun da beklenemeyeceği) VUK'ta yer alan bazı hükümler, yargılamalar arası etkileşim sorununa dolaylı yönden ve olumsuz sonuç doğuracak şekilde etki eder. Bunlardan biri VUK md 359/son hükmüdür: 'Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.' Bu düzenlemenin bir sonucu olarak, VUK md 344 gereği vergi ziyaı cezasını denetlendiği vergi yargılaması ile aynı eylem nedeniyle VUK md 359 kapsamında yapılan ceza yargılaması arasında bir mükerrerlik doğması ihtimali belirir.

Hiç şüphesiz, her iki yargılama farklı yaptırımları konu almakta, farklı amaçlar ve sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla yargılama konusu eylemin faili açısından, vergi ve ceza yargılamalarından her ikisinin de lehe veya aleyhe sonuçlanması gibi bir zorunluluktan bahsedilemez. Gerçekten, ceza mahkemesinin VUK md 359 kapsamında bir mahkûmiyet kararı vermemesi, VUK md 344 kapsamında denetlenen vergi ziyaı cezasına konu idari işlemin hukuka uygun kabul edilmesini gerektirmez. Çünkü ceza kesilmesini gerektirecek bir kayıp yaşanmamış, ya da vergi kaybına bağlı olarak kesilen ceza doğru hesaplanmamış olabilir. Aynı şekilde, vergi mahkemesinin tahakkuk zamanaşımı, vergi aslı ya da cezanın yanlış hesaplanması, cezayı kesen vergi dairesinin yetkisiz olması gibi, vergi kaybı iddiasının doğru olmadığı dışındaki diğer iptal gerekçelerinin de ceza mahkemesi açısından bağlayıcı sayılmaması gerektiği açıktır. Nitekim ceza mahkemesince CMK md 223/2-e kapsamında tüzel kişi temsilcisi sanık hakkında "yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması" nedeniyle beraat kararı verilmesi, tüzel kişinin kullandığı sahte belge nedeniyle vergi kaybının olmadığını ispatlamaya yetmez.

Ne var ki, yargılamaların kapsam ve sonuçları açısından farklılıklara işaret eden bu açıklamalar, *içerik yönünden bağlantılı* olma şartı açısından yetersiz kalabilir. *Glantz*

47 'Madde 218 – (1) Yüklenen suçun ispatı, ceza mahkemelerinden başka bir mahkemenin görev alanına giren bir sorunun çözümüne bağlı ise; ceza mahkemesi bu sorunla ilgili olarak da bu Kanun hükümlerine göre karar verebilir. Ancak, bu sorunla ilgili olarak görevli mahkemede dava açılması veya açılmış davanın sonuçlanması ile ilgili olarak bekletici sorun kararı verebilir.'

kararında ortaya konulduğu, *A ve B* kararında geliştirildiği, *Kristjansson* kararında ise detaylandırıldığı üzere, yargılama yapan farklı mahkemelerden birinin elde ettiği delilin ve bunun değerlendirilmesinden elde edilen sonucun, diğerinin yaptığı yargılamada dikkate alınması gerekir. Aksi durumda, oluşacak mükerrerlik, hem delillerin toplanması hem de değerlendirilmesinde geçecek süreyle, içerik yönünden bağlantı yanında, bir de *zaman yönünden bağlantı* sorunu yaratabilir. Bu sorunları, ceza mahkemesi ile (1) vergi idaresi ve (2) vergi mahkemesi ilişkisi açılarından ayrı ayrı ele almak gerekir.

1. Vergi İdaresi ile Ceza Yargılaması Arasındaki İlişki

Yukarıda gördüğümüz üzere, İHAM içtihadına göre, soruşturma aşamasında savcılık ve ardından kovuşturma yapan ceza mahkemesi, vergi idaresinin vergi incelemesiyle topladığı delilleri ya da ulaştığı sonuçları dikkate almalıdır. Türk hukukunda ise, idarenin yetkisi VUK md 359'daki suçların soruşturulması ve kovuşturulmasını şekillendirecek kadar güçlüdür. Savcılık ve ceza mahkemesi önündeki delillerin dava açılmadan önce zaten vergi incelemesi yoluyla toplanmış olması bir yana,[48] idarenin bu delilleri değerlendirilerek hangi suçu oluşturduklarına ilişkin mütalaası da bir dava şartıdır.

Gerçekten, VUK md 367 gereğince,[49] savcılığın açacağı dava vergi idaresinden alınacak bir mütalaaya bağlıdır. Yargıtay uygulaması, bu mütalaanın alınmadan ceza mahkemesince bir hüküm verilemeyeceği yönündedir.[50] Hatta kovuşturma sırasında suçun niteliğine ilişkin bir farklılığın tespit edilmesi halinde dahi, idareden ek mütalaa alınması gerekmekte, aksi halde ilk derece mahkemesi kararı bozulmaktadır. Gerçekten, VUK md 359'daki suçlardan birinin (örneğin sahte belge düzenleme) isnadıyla açılan davada, idareden yeni bir mütalaa almadan başka bir suçtan (örneğin sahte belge kullanma)

48 Türk hukukunda bu durumun tek istisnası, VUK md 367'ye 2021 yılında eklenen dördüncü fıkradaki ihtimaldir:
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.

49 '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 ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur'.

50 Yargıtay 11. CD, 1526/4826, 03.06.2021; Yargıtay 11. CD, 2455/4644, 01.06.2021.

hüküm verilemez.[51] Öte yandan vergi idaresinin, ceza yargılamasındaki bu etkin rolüne rağmen, ceza mahkemesi, idarenin verdiği mütalaa ile bağlı bulunmamakta, mahkemenin yargılama konusu eylemin VUK md 359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarından birini oluşturup oluşturmadığına ilişkin hukuki niteleme yetkisi varlığını sürdürmektedir.[52]

Vergi idaresi ile ceza mahkemesinin yaptıkları değerlendirmelerdeki farklılıklar, bazı durumlarda çelişki ya da mükerrerlik oluşturmaz. Örneğin vergi idaresince sahte belge kullanarak vergi kaybına neden olduğu gerekçesiyle vergi ziyaı cezası kesilen tüzel kişiliğin gerçek kişi temsilcisi, ceza mahkemesince yapılan yargılamada, suçu işleyen kişi olduğunun ispatlanamadığı gerekçesiyle beraat edebilir. Ceza mahkemesinin ulaştığı bu sonuç, vergi kaybına ilişkin bir değerlendirme içermediği sürece idarenin değerlendirmesiyle bir çelişki içermez. Nitekim vergi idaresi tüzel kişi hakkında vergisel bir işlem yaparken, hakkında ceza yargılaması yürütülen bir gerçek kişidir ve yargılamanın konusu vergi kaybının doğup doğmadığı değil, sanık tarafından atılı suçun işlenip işlenmediğidir. Bu nedenle etkileşim sorununun doğabileceği asıl mecra, vergi cezası işleminin denetimini yapan vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi tarafından ayrı ayrı yürütülen yargılama süreçleridir. Bir gerçek kişi hakkında vergi idaresince vergi ziyaı cezası uygulanmışsa, bu cezanın bir idari işlem olarak denetimi ceza mahkemesinden değil ancak vergi mahkemesinden istenebilir. Dolayısıyla aynı konuda birbiriyle çelişen karar verme riskine karşı kurulacak etkileşimin tarafları ceza mahkemesi ile vergi mahkemesidir.

2. Vergi Mahkemesi ile Ceza Mahkemesi Arasındaki İlişki

Türk hukukunda vergi ve ceza mahkemeleri arasındaki etkileşim sorunu, kanunla düzenlenmemiş bir konudur. 2021 yılında AYM tarafından verilen ve aşağıda ele alınacak iptal kararına kadar, VUK md 367/son hükmü bu etkileşimsizlik sorununun kaynağı olarak görülmekteydi. Anılan hüküm, '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", şeklindeydi. Ne var ki, bu hükmün kabul edildiği tarihte Türkiye'de henüz vergi mahkemeleri bile kurulmadığından böyle bir sonuca

51 Yargıtay 11. CD, 10284/5958, 25.06.2021; Yargıtay 11. CD, 2951/2244, 08.03.2021.

52 Selim Kaneti/ Esra Ekmekçi/ Gülsen Güneş/ Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku* (1. Baskı, Filiz 2019) 400; Doğan Şenyüz, 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş' *İzmir Barosu Dergisi* (2016) (2) 2, 25; Serkan Ağar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu* (1. Baskı, Seçkin 2016) 341.

ulaşılması mümkün değildi.[53] Bununla beraber, bu hüküm dayanak gösterilerek, ceza mahkemesinin vergi mahkemesi kararıyla bağlı olmadığına ilişkin Yargıtay kararına rastlamak mümkündü.[54]

Anılan hükmün iptal edilmiş olması, bu konudaki tartışmayı kısmen ortadan kaldırsa da, AYM bu kararda yargılamalar arası etkileşimin nasıl kurulacağına ilişkin bir çözüm yolu göstermemiştir. Bu nedenle, bu iptal kararı, içerdiği eksiklikler ön plana çıkarılarak analiz edilecek ve böylece bir sonraki başlıktaki, etkileşim sorunun çözümü için ortaya konulacak bakış açısının da zemini oluşturulacaktır.

AYM'ye itiraz yolu ile başvuran yerel mahkemelerin dayandıkları gerekçe, aynı fiil nedeniyle vergi ve ceza mahkemelerinde ayrı ayrı yürüyen yargılamalar sonucunda verilen kararların birbiriyle çelişebildiği, bunun da hukuk güvenliğine aykırılık oluşturduğudur. AYM ise sorunu AY md 36'da düzenlenen adil yargılanma hakkı kapsamında ele almıştır.[55] Oysa ister *ne bis in idem*, ister adil yargılanma hakkı bağlamında ele alınsın, Türk hukukundaki sorunun odak noktasını hukuk güvenliği oluşturmaktadır. Vergi ve ceza mahkemelerinin aynı konuda birbiri ile çelişen kararlar vermesi, hukuk güvenliğinin belirlilik unsuru yönünden ihlalidir.

İkinci sorun, AYM kararında, tamamlayıcılık kavramı yönünden çok sayıda atıf yapılan İHAM içtihadının gerçekte ne kadar dikkate alındığının tartışmaya açık olmasıdır. Gerçekten, AYM (İHAM'ın yukarıda yer verilen sonraki kararlarına hiç değinmeksizin) özellikle *A ve B* kararında belirlenen içerik yönünden bağlantının dört unsuruna atıf yapmış, bu bağlamda farklı yargılamaların tamamlayıcı amaçlara yönelik olmasını şu şekilde yorumlamıştır: [56]

"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

53 Mustafa Akkaya, 'Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme' AÜHFD (2000) 49 (1) 85, 90.

54 '213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367 /son maddesinde düzenlenen "Ceza mahkemesinden sadır olacak kararlar, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında (...) yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler muamele ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu makam ve mercilerce ittihaz edilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz." hükmü uyarınca vergi mahkemesince verilen kararlar ceza mahkemesini bağlamayacağından', Yargıtay 7. CD, 13594/1374, 13.02.2008.

55 AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 71

56 AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 33

uygulanan idari yaptırımların amacı, vergisel idari düzeni korumak, bu kapsamda mükellef ve sorumluların vergi kanunlarındaki yükümlülüklerine aykırı davranışlarına etkin ve caydırıcı yaptırım uygulamaktır."

Ne var ki, İHAM atıf yapılan bu ve izleyen diğer kararların tamamında farklı yargılamaların (vergi/ceza) hukuka aykırı davranışın farklı yönlerini ele alan bir tamamlayıcılığa sahip olması gerektiği belirtse de, kastedilen içerik AYM'nin yukarıda alıntılanan gerekçesinden farklıdır. AYM'nin söz konusu ettiği cezaların kamu düzenini, vergi kabahatlerinin ise vergi sistemini koruduğu şeklindeki gerekçelendirme, İHAM tarafından en son 2004 yılındaki *Rosenquist* kararında kullanmış,[57] daha sonraki *Zolotukhin* kararında ise bu muğlak ayrım terk edilmiştir.[58] Dolayısıyla vergi ve ceza yargılamaları arasındaki etkileşim sorunu gerçekten İHAM içtihadı çerçevesinde çözülmek isteniyorsa, *tamamlayıcılık* kavramının da güncel içeriği ile dikkate alınması gerekmektedir.

Anılan kavramın, İHAM içtihadındaki asıl bağlamı, farklı (vergi/ceza) süreçlerinin sahip oldukları yaptırım araçları da dikkate alınarak tamamlayıcı amaçlara sahip olmasıdır. Nitekim A ve B kararından başlamak üzere,[59] izleyen kararlarda da,[60] *tamamlayıcılık* kavramının yargılamaların üstlendiği işlevler arasındaki ilişki bağlamında kullanıldığı görülmektedir. Bunu Türk hukuku üzerinden örneklersek, ceza yargılamasında CMK uygulanarak ve mutlaka bir gerçek kişi sanık tarafından atılı vergi kaçakçılığı suçunun oluşup oluşmadığı; vergi yargılamasının ise İYUK uygulanarak bir vergi kaybının doğup doğmadığı sorunlarına odaklanılması gerektiğini söyleyebiliriz. Ancak bu iki yargılamada odak noktaları farklı olsa da, kullanılan dava malzemesi aynı ise yargılama süreçlerinin birbirini tekrarlamadan ilerlemesi gerekecektir. Bir başka deyişle, bu iki yol birbirini beslemediği sürece, aynı delillerin yeniden değerlendirilmesi ve bu açıdan yargılamanın tekrarı niteliği taşıyacaktır. Bu nedenle vergi ve ceza yargılamaları arasında tekrara düşmeyen bir etkileşim kurulmaksızın salt VUK md 367/son fıkrası hükmünü iptal ederek sorunun çözülmesi olanaksızdır. Dolayısıyla AYM tarafından atıf yapılan tamamlayıcılık kavramı, güncel İHAM içtihadını karşılamak ve sorunu çözmede yetersizdir.

57 *Rosenquist v. Sweden* App no 60619/00 (ECtHR, 14 September 2004)

58 A ve B kararında ise (para 144-145) Norveç Yüksek Mahkemesi'nin Norveç hukuk sisteminde vergi ve ceza yargılamalarının ayrılmasına ilişkin gerekçesi aktarılmakla yetinilmiştir.

59 Mahkemenin ifadesiyle: "complementary legal responses to socially offensive conduct" *A and B* (n 13) para 121.

60 *Johannesson* (n 25) para 51; *Thorisson* (n 32) para 46; *Kristjánsson* (n 34) para 56.

Nitekim kararda somut olarak, İHAM içtihadında atıfla, *içerik yönünden bağlantı* teriminin kullanıldığı ve delillerin toplanmasında tekrara düşmeyi engelleyecek bir etkileşimden bahsedildiği dikkat çeker. Hatta hem vergi hem de ceza yargılamalarına idare tarafından aynı delillerin sunulduğu olgusu dahi kararda işlenmiştir.[61] *Zaman yönünden bağlantı* açısından da, vergi ve ceza süreçlerinin birbirinden farklı zamanlarda sonuçlanabildiği, dava konusu kuralın bu süreçler arasındaki etkileşimsizliği pekiştirdiği ifade edilmiştir. AYM, itiraz konusu düzenlemenin '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' vermediğini de tespit etmiştir. Ne var ki tespit doğru olsa da, bu etkileşimsizlik sorunun nasıl çözüleceğine ilişkin hiçbir çözüm yolu gösterilmeden, salt bir iptal kararı ile yetinilmiştir.

AYM genel olarak yargılamalar arası etkileşimi konu alan diğer kararlarında da istikrarlı bir gerekçe üretmemekte, bazı kararlarında hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerini kullanılırken, bazı kararlarında ise *ne bis in idem* kuralını adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak değerlendirmektedir.[62] Nitekim AYM'nin 2019 yılında bireysel başvuru üzerine verdiği *Ünal Akpınar* kararında da İHAM içtihadına atıf yapılıp, *içerik ve zaman yönünden bağlantı olma* kuralı açıkça anılmış ancak bu teorik bilgiler eldeki soruna hiç uygulanmamıştı. Hatta nihai değerlendirme yapılırken, farklı yargılamalar değil sadece uygulanan cezalar dikkate alınmış ve bunların 'farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik' olduğu gerekçesine dayanarak ihlal olmadığı sonucuna varmıştı.[63] Böylece etkileşim sorununun 2019 yılındaki bir bireysel başvuru dosyasından sonra, 2021 yılında iptalle sonuçlanmış bir norm denetimi kararında da çözülmemiş olduğu, kararları tüm yargı organlarını bağlayan AYM'nin sorunun çözümünü diğer yargı organlarına bıraktığı görülmektedir.

Nitekim bu kararın sonuçlarına ilişkin bir değerlendirmede, etkileşim sorunun bundan sonra 'vergi ve ceza yargılamalarından hangisi daha önce kesinleşirse, o kesinleşen kararın diğer yargılamada dikkate alınması' şeklinde çözüleceği görüşü dikkat çeker.[64] Ne var ki, böyle bir uygulama, çözüm değil yeni bir sorun yaratır. Gerçekten, İHAM iki mahkeme kararından hangisi daha önce kesinleşirse, diğerinin de onu esas alacağı

61 AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, para 80-81.

62 İbrahim Şahbaz, *Aynı Fiilden Bir Kez Yargılanma* (Yetkin: 2020) 162.

63 *Ünal Gökpınar* [GK], B. No: 2018/9115, 27/3/2019, para 57.

64 Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar* (Yetkin: 2022) 617.

şeklinde bir yaklaşımın benzeri, yukarıda ele alınan *Glantz* ve *Nykänen* kararlarında uygulamıştı. *A ve B* kararında ise böyle bir uygulamanın kötüye kullanıma açık olması ve esas yönünden bağlantının bu şekilde kurulamayacağı gerekçesiyle bu içtihattan dönülmüştü.

VUK md 367/son fıkrası hükmü AYM tarafından iptal edildikten sonra, vergi ve ceza mahkemeleri arasındaki etkileşim konusu artık tamamen bir eksik yasal düzenleme sorununa dönüşmüştür. Bu nedenle aşağıda sorunun çözümü için hukuk güvenliği ve yargılamaların tamamlayıcılığı kavramlarına dayalı yeni bir yol önermek gerekecektir.

4. Uyumsuzluk Sorunu Nasıl Giderilebilir?

Vergi ve ceza yargılamaları arasındaki etkileşim sorununu çözmek için önerilebilecek yollardan biri, para cezası kesme yetkisinin ceza mahkemesine verilerek, vergi mahkemesinin devre dışı bırakılmasıdır.[65] Ne var ki, bu çözüm sanığın gerçek kişi vergi yükümlüsü olması ihtimalinde makûl görünmekle beraber, tüzel kişi yükümlüler için uygulanamaz. Tüzel kişi yükümlülere uygulanacak cezanın yine vergi mahkemesi denetiminde bırakılması ise gerçek kişilerin yargılama rejiminde farklı bir statüye sokulmasına yol açar.

İkinci çözüm ihtimali ise idare tarafından üç kat vergi ziyaı cezasının, sanığın ceza mahkemesince mahkûm edilmesi şartına bağlanmasıdır.[66] Bu çözüm ise ceza yargılamasında sanık ölüp de dava düşerse, tüzel kişi hakkında uygulanması gerekecek üç kat vergi ziyaı cezasının akıbetini belirsiz kılar. Ayrıca vergi cezasının kesilmesi için ceza mahkemesi kararının beklenmesi, vergi kaybına bağlı yargılama sürecini daha da uzatır. Ceza mahkemesi kararının kesinleşmenin beklenmesi ihtimalinde ise zamanaşımına takılma ihtimali büyür ve sonuçta daha başka yasal düzenlemeler gerektirir. Bugüne kadar VUK'ta yapılan değişikliklerin sorunları çözmekten çok arttırdığı düşünüldüğünde,[67] mevcut düzenlemeler değiştirilmeden, çözüm yolu bulmak daha makûl görünmektedir.

Bir başka çözüm yolu yargılamanın yenilenmesi kurumunun işletilmesi olabilir. İHAM ile ulusal mahkemeler arasındaki etkileşimi sağlamak için 2003 yılında İYUK md 53/ı hükmü kabul edilerek, İHAM tarafından verilen kesinleşmiş mahkûmiyet kararları bir

65 Mahmut Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları* (1. Baskı, Ethemler 2007) 211.

66 Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku* (8. Baskı, Ekin 2015) 138.

67 Akçaoğlu, (n 40) 30-39.

yargılamanın yenilenmesi sebebi yapılmıştır.[68] Aynı imkânı ceza mahkemelerinin verdikleri kararlar açısından CMK md 311/f düzenlemesi de sağlamaktadır.[69] Ancak İHAM'ın vereceği muhtemel bir ihlal kararı, bu sorunun nasıl çözüleceğini göstermeyecek, sadece sorunu tespit edecektir. Sorun İHAM'da bir ihlal kararı alındıktan sonra değil, önce bir içtihat yaratılarak çözülmelidir.

Bu durumda vergi ve ceza yargılamaları arasında bir etkileşim kurmak için çok önceden beri önerildiği üzere, *bekletici sorun* yolu kullanılabilir.[70] Ancak vergi ve ceza mahkemelerinden hangisinin diğerini beklemesi gerektiği yanında, bu bekletici sorun yapma yolunun kapsamı ve istisnalarının somut bir biçimde belirlenmesi gerekir.

İHAM içtihadı açısından bu iki mahkeme arasında bir öncelik/üstünlük sıralaması yoktur. Öte yandan vergi ve ceza yargılamalarına konu olan sorunlar her zaman bir örtüşme içermeyeceğinden, bu iki yargılamayı mutlak bir şekilde birbirine bağlamak da gereksizdir. Bir başka deyişle önce mahkemelerden birinin nihai kararını vermesi, ardından diğerinin yargılamaya devam etmesi gibi bir zorunluluk olamaz. Aradaki içerik yönünden bağlantının sadece yargılamanın mükerrerlik oluşturacak yönleri için kurulması yeterlidir. Öyleyse, her iki mahkemenin yaptığı incelemenin hangi konuda tekerrüre düştüğü, hangi konuda ayrıştığını dikkate alarak bir çözüm üretmek gerekir. Önce örtüşen noktadan başlayalım.

a. Vergi ve Ceza Yargılamalarında Örtüşen Bağlam

Vergi ve ceza yargılamaları, özellikle kullanılan dava malzemesi ve bunun değerlendirilmesi sürecinde örtüşebilir. Nitekim hem vergi hem de ceza mahkemesi, vergi idaresi tarafından sunulan vergi inceleme raporunun doğruluğunu, sahip oldukları resen araştırma yetkisinin bir uzantısı olarak, topladıkları deliller üzerinden yürüttükleri muhakemeyle denetler. Bu kapsamda Yargıtay ve Danıştay kararlarında görüldüğü üzere, kullanılan faturalar, bu faturaları düzenleyen ve kullananlar hakkında hazırlanan vergi inceleme raporları, faturaları kullanan mükellefler hakkında karşıt inceleme

68 'Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.'

69 'Ceza hükmünün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin ve hükmün bu aykırılığa dayandığının, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya ceza hükmü aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi. Bu hâlde yargılamanın yenilenmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl içinde istenebilir.'

70 Akkaya, (n 52) 93.

raporları, bunlar hakkında varsa aynı suçlardan açılan kamu davalarına ilişkin deliller toplanır. Kullanılan faturaların gerçekliğinin anlaşılması için faturalara konu malın sevk irsaliyesi, teslim ve tesellüm belgelerinin, bedelinin ödendiğine ilişkin banka hesap hareketleri celp olunabilir. Faturayı keşide eden ya da kullanan tüzel kişinin, mal girişi veya üretimi olup olmadığına, hangi tarihlerde faaliyet gösterdiğine ilişkin bilgi ve belgeler de buna dâhildir. Bu durumda her iki mahkeme tarafından değerlendirilen deilllerin, tanık beyanı dışında aynı olduğunu söyleyebiliriz. Ancak aynı delilleri kullanmak tek başına bir sorun yaratmasa da, her iki mahkemenin ayrı ayrı aynı konuda yapacağı değerlendirmenin bir mükerrerlik doğurması kaçınılmazdır. Bu sorun aynı konudaki tespitlerin çelişkili olmasıyla da sınırlı değildir. Her iki mahkeme aynı sonuca ulaşmış olsa dahi, aynı delillerin aynı konuyu aydınlatmak için tekrar değerlendirilmesi, zaman yönünden bağlantı kurulamaması ve P 7-4'e aykırılık sonucunu doğurur.

Her iki mahkemenin bu delilleri değerlendirerek ulaşmaya çalıştıkları sonuç ise dava konusu eylemlerin bir kasıtla işlenip işlenmediğidir. Dolayısıyla aynı kasıt incelemesinin her iki mahkemece ayrı ayrı yapılması mükerrerlik doğurur. Öyleyse kasıt incelemesi iki mahkemeden birine bırakılmalı, mahkemelerden biri bu incelemeyi yaparken diğeri bunu bekletici sorun saymalıdır. Pekiyi, hangi mahkemenin diğerinin kasıt incelemesine göre hareket etmesi, hangisinin bekletici sorun kabul edilmesi gerekir? Bu sorunun cevabı VUK md 359'daki tüm suçlar için toptan bir şekilde verilemez, ancak bunların nitelikleri dikkate alınarak bir değerlendirme yapılabilir.

Gerçekten, VUK md 359'da *vergi kaçakçılığı suçları* şeklinde bir üst başlığı altında toplanmış eylemler arasında bir bütünlük ilişkisi yoktur. Öyleyse, bu eylemleri vergi ve ceza yargılamaları açısından sistematik bir ayrıma tabi tutmak için iki faktörü dikkate almamız gerekecektir. Bunlar, (1) yargılama konusu eylemlerin vergi suç ve kabahatleri sistematiği içindeki yeri ve (2) yargılamanın konusu ve işleyişi faktörleridir.

Birinci faktör açısından bakıldığında, VUK md 359 konusu bazı suçların, içerikleri itibari ile VUK md 351 ve izleyen maddelerinde yer alan genel ve özel usulsüzlük kabahatlerinin nitelikli hallerinden ibaret oldukları görülür. Örneğin, md 359'daki 'defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması' eylemi, md 351'de 'vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi' şeklinde tanımlanan usulsüzlük kabahatinin suç olarak düzenlenmiş özel bir görünümüdür. Aynı şekilde md 353'de 'düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi' şeklinde tarif edilen kabahat, md 359'da karşımıza 'muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi' suçu şeklinde çıkar. Bir başka deyişle, ceza yargılamasına

konu olan eylemler, çok daha geniş bir çerçevede zaten vergi yargısının önüne gelmektedir. Dahası aynı eylemler nedeniyle doğan vergi kaybı nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezası da yine vergi mahkemesince değerlendirildiğine göre, vergi mahkemesi dava konusu olaylara daha bütüncül bakmanın ve daha geniş bir uzmanlığa sahip olmanın avantajını kullanmaktadır.

İkinci faktör daha belirleyicidir. Her iki mahkemenin de kasıt incelemesi açısından yürüttüğü faaliyet, temelde VUK md 359 konusu eylemleri konu alan bir vergi inceleme raporunun doğruluğunun sorgulanmasıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere, savcılığın soruşturma ve dava açmadaki rolü sınırlandırılmıştır. Ceza mahkemesi de özellikle vergi tekniği açısından bir uzmanlığa sahip olmadığından, yargılama inceleme raporunu teyit edip etmeyeceği değerlendirilecek delillerin toplanmasıyla yürütülür. Örneğin sahte fatura iddiası kapsamında; faturaları düzenleyen mükelleflere ait mal ve para akışını gösteren irsaliyelerin, teslim belgeleri, bedelinin ödendiğine ilişkin banka hesapları, sanığın şirketine ait yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığına ilişkin belgelerin getirtilmesi ve bunların faturaları düzenleyen ve kullananların ticari kayıtlarıyla karşılaştırılması yoluna gidilir. Yargıtay içtihadı bu incelemenin yapılmasını zorunlu kıldığı gibi bu karşılaştırma için de bilirkişiyi işaret eder.[71] Buna karşın, vergi incelemesinden, inceleme raporuna ve mütalaaya kadar tüm süreç birer idari işlem olduğundan bunların denetimi vergi mahkemesince vergi tekniği bilgisine dayanılarak, bilirkişiye ihtiyaç duyulmaksızın doğrudan yapılır.

Böylece, her iki faktör de dikkate alınarak yapılan bir ayrımla, kastın varlığını belirlemede vergi tekniği bilgisinin gerekli olduğu suçlarda, vergi mahkemesinin ön plana çıkması kaçınılmazdır. Bu kapsamda VUK md 359'da karışık bir biçimde düzenlenen suç konusu eylemler şu şekilde ayrı ayrı sıralanabilir:[72] (1) defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak. (2) gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek. (3) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya (4) bu belgeleri kullanmak (a fıkrası 1. bent). (5) Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek (6) veya bu belgeleri kullanmak (b fıkrası). Bu suçlarda, ceza mahkemesinin rolü vergi mahkemesine göre arızi niteliktedir.

71 Yargıtay CGK, 11-446/335, 01.07.2021.

72 Candan, (n 67) 139-177.

Nitekim bu teorik düşünceler, Yargıtay tarafından paylaşılan uygulama sonuçlarıyla da uyumludur. Buna göre vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin dosyalarda, 2017'de %70, 2018'de %77, 2019'da %62, 2020'de %70 oranında bozma kararı verilmiştir. Aynı bilgiye göre, Yargıtay ceza dairelerinin 2020 yılında verdikleri bozma kararı oranının %30'dur.[73] Demek ki, Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin ceza yargılamaları, diğer suçlara ilişkin yargılamalara oranla başarılı bir biçimde yürütülememektedir. Üstelik salt bu bozmalar nedeniyle uzayan yargılama süreleri bile başlı başına bir ihlal nedeni oluşturabilecektir. Bu sorunu aşmada kullanılabilecek en makûl yöntem ise vergi mahkemelerinin kasta ilişkin ulaştığı sonuçların ceza mahkemelerince dikkate alınmasıdır. Vergi kaybının VUK md 359'daki suçların unsuru olmaktan çıkarılmasından önce Yargıtay'ın vergi mahkemesinde görülen davayı bekletici sorun yapıyor olması da,[74] bu nedenlerle tesadüf değildir.

Öte yandan ceza yargılamasının özellikleri düşünüldüğünde akla şöyle bir sorunun gelmesi mümkündür: Ceza mahkemesi sahip olduğu tanık dinleme yetkisi ile kastın varlığını daha doğru bir şekilde tayin edemez mi? Gerçekten, CMK, İYUK'ta olmayan tanık dinleme yetkisini içerir. Ne var ki, tanık beyanı gerçek kişi sanıkların sorumluluğunu belirlemede kullanılabilirse de, tüzel kişilerin kastının incelemesinin ceza yargılamasında bir yeri yoktur. Ayrıca bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge olup olmadığı, tanık beyanı ile ispatlanabilecek bir olgu değildir. Tanık beyanı sadece "sahte veya mutheviyatı itibari ile yanıltıcı olduğu anlaşılan belgenin kimin tarafından düzenlendiği" gibi suçun gerçek kişi failini belirlemede kullanılabilecek bir delildir. Dolayısıyla ceza yargılamasıyla suçu işleyen gerçek kişinin belirlenmesi, yargılamanın konusu ve kapsamı açısından, vergi yargılamasıyla mükerrerlik oluşturmaz.

b. Ceza Yargılamasının Ayrışan Bağlamı

VUK md 359 kapsamında suç olarak düzenlenen bazı eylemler ise, farklı fıkra ve bentlerde karışık bir biçimde düzenlense de şu şekilde sıralanır:[75] (1) defter, kayıt ve belgeleri yok etmek (b fıkrası). (2) defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek (3) defter kayıt ve belgeleri gizlemek (a fıkrası 2. Bendi). (4) 'Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basma veya bilerek kullanmak' (c fıkrası). Bunların kovuşturulmasında vergi tekniği bilgisine gerek duyulmadığı için, ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin yapacağı kasıt incelemesiyle bağlı olması gerekmez. Hatta

73 https://rayp.adalet.gov.tr/resimler/161/dosya/kavramsal-not-yargitay11-11-202110-52.pdf (18.12.2021).

74 Akkaya, (n 42) 24.

75 Candan, (n 67) 178-186.

yukarıdaki durumun tersine, bu suçlara konu eylemler nedeniyle kesilecek üç kat vergi ziyaı cezasının dava konusu olduğu durumlarda, vergi mahkemesinin, ceza mahkemesince verilecek kararı dikkate alması daha doğru olur.

Gerçekten, vergi mahkemesi bir idari işlemin denetimi konu aldığına göre, failin kimliğine yönelik bir araştırma, idari yargılama faaliyetine yabancıdır. Bu bağlamda ceza mahkemesinin kasıt incelemesindeki (vergi mahkemesinden) ayrışık işlevinin, suçun faili gerçek kişinin belirlenip cezalandırılması olduğunu söyleyebiliriz. Bu açıdan özellikle tüzel kişiler adına işlenen suçlarda ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin görev alanına girmeyen bir konuyu aydınlatmış olur. Bu bağlamda, ceza mahkemesinin rolü, vergi mahkemesinin yapılan yargılama sonucunda, özellikle tüzel kişi adına düzenlenen ya da kullanılan belgenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olduğunu belirlemesinden sonra belirleyici hale gelir. Ceza mahkemesi, suça konu belgenin kimin talimatıyla, kimin eliyle düzenlendiğini ya da kullanıldığını, gerekirse tanık delilini de kullanmak yoluyla ortaya çıkarabilir. Nitekim Yargıtay'a göre ceza mahkemesi suç konusu belgedeki yazı ve imzaların sanığa ait olmadığı anlaşılırsa, bu belgeyi kullanan şirket yetkilileri veya diğer kişileri tanık sıfatıyla dinlemek ve sanığın olaydaki rolünü aydınlatmakla yükümlüdür.[76]

Bu aydınlatma yükümlülüğü bazen vergi incelemesine konu işlemlerle de ilgili olabilir. Örneğin, idarenin sunduğu delillerden sahte faturanın tarihi ya da hangi beyannamede kullanıldığını anlaşılmıyorsa, ceza mahkemesi suç tarihi ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasının mümkün olup olmadığının tespiti bakımından bir tahkikat yürütebilecektir.[77] Ancak bu faaliyet bir kasıt incelemesini içermediğinden, vergi mahkemesinin yürüttüğü yargılama ile örtüşmeyecektir.

5. Sonuç

İHAM'ın P 7-4 kapsamında yaptığı denetimde uyguladığı, yargılamalar arasında *içerik ve zaman yönünden bağlantı* şartına ilişkin içtihadın düz bir çizgide ilerlemediği görülmektedir. Ancak yerleşik hale gelen kısmıyla dahi, Türk hukukundaki vergi ve ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimin sorgulanmasını ve bazı mevcut kurumların işlevlerinin yeniden değerlendirilmesini gerektirdiği açıktır. Nitekim içerik yönünden bağlantının gereği olarak; ceza yargılamasında, vergi yargılaması bir yana, vergi idaresinin topladığı delillerin dahi dikkate alınması gereği karşımıza çıkmaktadır.

76 Yargıtay 11. CD, 9784/8165, 11.10.2021; Yargıtay 11. CD, 3543/6950, 21.09.2021.

77 Yargıtay 11. CD, 7004/7923, 06.10.2021; Yargıtay 11. CD, 5441/5104, 10.06.2021.

Dolayısıyla savcılığın yetkilerini kısıtlayan ve bu nedenle anayasaya aykırılık tartışmalarını da içinde barındıran bir dava şartı niteliğindeki mütalaa kurumu, eğer yeniden yapılandırılacaksa, bu bağlantının bir aracı olarak dikkate alınması gerekir.

İçerik yönünden bağlantının daha önemli bir gereğinin, *Nykänen* ve *Glantz* kararlarında, 'dava konusu olguların değerlendirilmesinde tekrardan kaçınmak' şeklinde açıklanmıştır. Bu yaklaşım, *A ve B* kararında daha somutlaşarak, mahkemelerden biri tarafından toplanmış delillerin, mükerrer olarak diğer mahkemece yeniden toplanmasını da *ne bis in idem* yasağının kapsamına eklenmiştir. Nitekim izleyen *Johannesson* kararından bugüne verilen diğer kararlardan da görüleceği üzere, yargılamanın birbirinden kopuk yürümesine yol açan delillerin toplanması ve değerlendirilmesindeki mükerrerlik, bir ihlal kararını da beraberinde getirmektedir. Dahası bu kopukluk nedeniyle uzayan yargılama süresi, zaman yönünden bağlantı sorununa da yol açmaktadır. Çünkü aynı delillerin ikinci yargılamada, yeni baştan toplanması, yargılama açısından bir zaman kaybı olduğu kadar, yargılanan açısından da sürecin gereğinden fazla uzaması sonucunu doğurmaktadır. Öyleyse içerik ve zaman yönünden bağlantı testini geçebilmek için, mükerrerliğe yol açan uygulamaları ortadan kaldırmak, bunun için de yargılamalar arası etkileşim yolunu kullanmak gerekir.

Türk hukukunda vergi ve ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimi sağlamaya yönelik bir yasal düzenleme yoktur. AYM bu sorun kapsamında tartışma konusu olan VUK md 367/son hükmünü iptal etmişse de, bu etkileşim sorunun çözümüne ilişkin bir içtihat geliştirmemiştir. Bu nedenle sorunun çözümü için, ilgili suç tipine göre bir model geliştirilerek hareket edilmesi gerekir.

Mükerrerliğin önlenmesi için hem ceza hem de vergi mahkemesince ayrı ayrı kasıt incelemesi yapılması, bunun için de aynı delillerin ayrı ayrı toplanması şeklindeki uygulamanın terk edilmesi gerekir. Ne var ki VUK md 359'da düzenlenen suçlar, sistemli bir bütün oluşturmaktan uzak oldukları için, maddedeki tüm suçlar için tek bir usûl izlenmesindense, bu suçların özelliklerine göre hareket edilmesi daha doğru olur. Anılan suç tipleri, yapılacak kasıt incelemesi açısından, vergi tekniği bilgisini gerektiren ve gerektirmeyenler olarak ikiye ayrılabilir. Sahte belge düzenlemek, muhasebe hilesi yapmak gibi birinci grup suçlara ilişkin yargılamalarda, bu eylemlerin kasıtla işlenip işlenmediğini, vergi tekniği bilgisine sahip vergi mahkemesi daha yetkindir. Ceza mahkemesi ise bir tüzel kişi adına kasıtla işlendiği anlaşılan bu suçların failini bulmada vergi mahkemesinin sahip olamayacağı bir yetkinliktedir. Bu bağlamda, vergi mahkemesinin tüzel kişi adına sahte belge düzenleme nedeniyle kesilen üç kat

vergi ziyaı cezasını olayda kasıt bulunduğu gerekçesiyle iptal etmemesi ile tüzel kişinin kanuni temsilcisi gerçek kişinin suçun faili olmadığı gerekçesiyle beraat etmesi arasında da hiçbir çelişki veya bağlantı sorunu yoktur. Çünkü böyle bir iş bölümünde her şeyden önce vergi mahkemesi tüzel kişinin kastını, ceza mahkemesi ise gerçek kişi sanığın sorumluluğunu belirlemektedir. Dolayısıyla ceza mahkemesinin bu tip suçlarda bekletici sorun kararı almasıyla hem delillerin toplanması, hem de kasıt değerlendirmesindeki mükerrerlik ortadan kalkmış olur.

Yargılama sürecinde özel bir vergi tekniği bilgisine ihtiyaç duyulmayacak; gizleme, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadan fatura basma gibi ikinci grup suçlarda ise ceza mahkemesinin, vergi mahkemesinin yapacağı değerlendirmeyi beklemesine gerek yoktur. Hatta tam tersine ceza mahkemesinin ulaşacağı sonuçların, vergi mahkemesince beklenmesi mümkün olmalıdır. Bu ikili çözüm Yargıtay ve Danıştay tarafından oluşturulacak içtihatla sağlanabilir. Nitekim İHAM'ın müdahalenin yasallığı (*lawfulness*) testinde, mahkeme içtihatlarını da kanunlar gibi yasallık koşulunu sağladığı düşünülürse, bu etkileşim sorunu bir kanun yapılması beklenmeden de çözülebilir.

Son olarak zaman yönünden bağlantı unsuruna ilişkin bir çıkarımda bulunmak ise İHAM içtihadının güncel içeriği açısından oldukça güç görünmektedir. Son olarak 2021 yılında verilen *Kristjánsson* kararındaki bıçak sırtı oy dağılımı bunun bir göstergesidir. Kararda azınlıkta kalan üyelerin ortaya koyduğu, özellikle idari ve adli süreçlerin birbirini izlemesi olgusu çoğunluk tarafından zaman yönünden bağlantı için yeterli görülmemiştir. Bu açıdan pek çok karardan üstü kapalı da olsa anlaşılan, zaman yönünden bağlantının sağlanabilmesi için iki yargılamadan birinin bitmesi durumunda, diğer yargılamanın da iki sene içinde bitmesi gerektiğidir. Vergi kaçakçılığı suçlarında bu kadar yüksek bir bozma oranı varken, böyle bir hedefin tutturulması Türkiye açısından gerçekçi görünmemektedir. Bununla beraber içerik yönünden bağlantının kurulması, aynı delil ve değerlendirilmelerin vergi ve ceza yargılamalarında ayrı ayrı ele alınması yerine yukarıda önerildiği şekilde bir ayrıma gidilmesi, süre yönünden bağlantı sorununun çözümüne de katkı sağlayacaktır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.
Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.
Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.
Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.
Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

Ağar, S. *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu* (1. Baskı, Seçkin 2016)

Akçaoğlu, Ertuğrul. 'Vergi Ziyaı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler içinde: *Ekonomik Suçlar ve Yargı Kararları Sempozyumu* (1. Baskı, Yetkin 2017) 21-28.

Akkaya, M. 'Vergi Kaçakçılığı Suçları: Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar' içinde: *Ekonomik Suçlar ve Yargı Kararları Sempozyumu* (1. Baskı, Yetkin 2017) 29-42

Candan, T. *Vergisel Kabahatler ve Suçlar* (5. Baskı, Yetkin 2022)

Grabenwarter, Christoph. European Convention on Human Rights: Commentary (C. H. Beck, Hart, Nomos, Helbing Lichtenstein 2014)

Harris, O'boyle and Warbrick, Law of the European Convention on Human Rights (4th edn.Oxford University Press 2018)

Kaneti, S. / Ekmekçi, E. / Güneş, G. / Kaşıkçı, M. *Vergi Hukuku* (1. Baskı, Filiz 2019)

Kaşıkçı, M. *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları* (1. Baskı, Ethemler 2007)

Leach, Philip Taking a Case to the European Court of Human Rights (3rd edn., Oxford University Press 2017)

Trechsel, S. *Human Rights in Criminal Proceedings* (First Edition, Oxford 2005)

William A. Schabas, The European Convention on Human Rights: A Commentary (Oxford University Press 2015)

Şahbaz, İ. *Aynı Fiilden Bir Kez Yargılanma* (Yetkin: 2020)

Şenyüz, D. *Vergi Ceza Hukuku* (8. Baskı, Ekin 2015)

Dergiler

Akkaya, M. 'Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme' (2000) 49 (1) *AÜHFD* 85.

Attard, Robert. The ECtHR's Recent Tax Judgments on the Non Bis in Idem Rule' (2017)

26 EC Tax Rev 335.

Bahçeci, B. 'Redefining the Concept of Penalty in the Case-law of the European Court of Human Rights', (2020) 26 (4) *European Public Law* 867.

Bahçeci, B. 'İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında ne bis in idem', *AÜHFD* (2018) 67 (2) 253.

Bahçeci, B. & Çelik, B. The Question of Interaction between the Tax and Criminal Proceedings

In the ECtHR Case-law (2022) 50 (8-9) Intertax 649.

Baron J. & Poelmann, E. 'Tax Penalties: Minor Criminal Charges' (2017) 45 Intertax 816.

Peeters, B. 'The New Ne Bis in Idem Rule. Do the EUCJ and the ECtHr Follow the Same Track?' (2018) 4 EC Tax Review 182.

Şenyüz, D. 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş' *İzmir Barosu Dergisi* 2 (2016) 1.

Kararlar

Ünal Gökpınar, B. No: 2018/9115, (AYM, 27.3.2019)

E.2019/4, K.2021/78, (AYM, 04.11.2021)

R.T. v. Switzerland App no. 31982/96 (ECtHR, 30 May 2000)

Nilsson v. Sweden App no. 73661/01 (ECtHR, 13 December 2005)

Glantz v. Finland App no. 37394/11 (ECtHR, 20 May 2014)

Nykänen v. Finland, App no. 11828/11 (ECtHR, 20 May 2014)

Lucky Dev v. Sweden, App no. 7356/10 (ECtHR 27 November 2014)

A and B v. Norway, App no 24130/11 and 29758/11 (ECtHR GC, 15 November 2016)

Jóhannesson and others v. Iceland, App no. 22007/11 (ECtHR, 18 May 2017)
Matthildur İngvarsdottir, App no. 22779/14 (ECtHR, 4 December 2018)
Ragnar Thorisson v. Iceland, App no 52623/14 (ECtHR, 12 February 2019)
Bjarni Ármannsson v. Iceland, App no 72098/14 (ECtHR, 16 April 2019)
Bragi Guðmundur Kristjánsson v. Iceland, App no. 12951/18 (ECtHR, 31 August 2021)

Yargıtay 11. CD, 1526/4826, 03.06.2021
Yargıtay 11. CD, 2455/4644, 01.06.2021
Yargıtay 11. CD, 10284/5958, 25.06.2021
Yargıtay 11. CD, 2951/2244, 08.03.2021
Yargıtay 7. CD, 13594/1374, 13.02.2008
Yargıtay CGK, 11-446/335, 01.07.2021
Yargıtay 11. CD, 9784/8165, 11.10.2021
Yargıtay 11. CD, 3543/6950, 21.09.2021
Yargıtay 11. CD, 7004/7923, 06.10.2021
Yargıtay 11. CD, 5441/5104, 10.06.2021
Yargıtay kararlarına Kazancı Bilgi Bankasından erişildi.