

Doç. Dr. Abdullah TEKBAŞ

**VERGİ CEZA HUKUKUNDA
“NE BIS IN IDEM” İLKESİ**

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	VII
GİRİŞ.....	1
I. GENEL HATLARIYLA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE VERGİ KABAHAHTLARI	3
A. Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	4
1. Tanım ve Genel Özellikler.....	4
2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları.....	6
a. Fail	6
b. Manevi unsur	8
c. Maddi Unsur	9
aa. 359. Maddenin Birinci Fıkrasının (a) Bendinde Düzenlenen Suçlar	11
aaa. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	12
bbb. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak	13
ccc. Çift Defter, Belge veya Kayıt Kullanmak.....	14
ddd. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek.....	16
eee. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek	18
fff. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak	21
bb. 359. Maddenin Birinci Fıkrasının (b) Bendinde Düzenlenen Suçlar	27
aaa. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak	27
bbb. Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak.....	28

cc. 359. Maddenin Birinci Fıkrasının (c) Bendinde	
Düzenlenen Suç.....	32
aaa. Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak	
veya Bu Belgeleri Bilerek Kullanmak	32
B. Vergi Kabahatleri.....	34
1. Tanım ve Genel Özellikler.....	34
2. Vergi Kabahatlerinin Niteliği	37
3. Vergi Kabahatlerinin Unsurları.....	37
a. Fail	37
b. Manevi Unsur.....	40
c. Maddi Unsur	40
aa. Vergi Ziyat Kabahatinde.....	41
bb. Usulsüzlüklerde	45
C. Vergi Suçları ve Kabahatlerinde İçtima.....	51
1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İçtima	53
2. Vergi Kabahatlerinde İçtima	53
3. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Vergi Kabahatleri Arasında İçtima ..	56
II. NE BİS İN İDEM İLKESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	59
A. Tanım ve Genel Özellikler.....	59
B. Koşullara İlişkin Açıklamalar	61
1. Kabahatlerin “Cezai” Niteliği.....	61
2. “Aynı Fiil” Unsuru	61
3. “Aynı Kişi (Kişinin Aynılığı)” Unsuru.....	63
4. Yargılama Süreçleri Arasında Esas ve Zaman Bakımından	
Yakın Bağlantı Meselesi.....	63
C. İlkeye İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararları.....	64
1. Norm Denetimi Kararları.....	64
2. Bireysel Başvuru kararları.....	67
D. İlkeye İlişkin AİHM Kararları.....	69
1. Kararlar Hakkında Genel Bilgiler	69
a. Glantz/Finlandiya Kararı Öncesi Kararlar.....	69

b. Zolotukhin/Rusya Kararı.....	71
c. Glantz/Finlandiya Kararı	74
d. Glantz/Finlandiya Kararı Sonrası Kararlar	76
2. Değerlendirme	81
a. Verginin Beyan Edilmemesi / Eksik Beyan Edilmesine İlişkin Kararlar.....	82
b. Defter Tutma ve Muhasebeye İlişkin Kurallara Aykırılıklar	83
c. Bilgi Verme Yükümlülüğüne Aykırılıklar.....	83
III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE VERGİ KABAHAHLERİ ARASINDA BAĞLANTI.....	85
A. Kaçakçılık Suçu ve Kabahatlerin Bağlantısız Olarak İşlenmesi	85
B. Kaçakçılık Suçu ve Kabahatlerin Bağlantılı Olarak İşlenmesi.....	86
1. Fiil ve Netice Bakımından Bağlantı	86
a. Kaçakçılık Suçu ile Vergi Ziyat Kabahati Arasında Bağlantı.....	87
aa. Aynı Fiil Kabul Edilenler	89
bb. Farklı Fiil Kabul Edilenler.....	90
b. Kaçakçılık Suçu ile Usulsüzlük Kabahatleri (Genel ve Özel) Arasında Bağlantı	93
aa. Aynı Fiil Kabul Edilebilecekler	93
bb. Farklı Fiil Kabul Edilebilecekler	95
2. Fail Bakımından Bağlantı.....	95
a. Aynı Mükellefiyet Kapsamında Bağlantılı Suç ve Kabahatlerde Fail.....	96
aa. Ne Bis İn İdem İlkesi Kapsamında “Aynı Fiil” ile Aynı Fail Tarafından Suç ve Kabahatin İşlenmesi.....	96
bb. “Aynı Fiil” ile Farklı Failler Tarafından Suç ve Kabahatin İşlenmiş Sayılması	97
cc. Aynı Mükellefiyet Kapsamında (Aynı Fiil Sayılmayan) Bağlantılı Fiiller İle Aynı veya Farklı Faillerce Suç ve Kabahatin İşlenmesi Halinde.....	97

b. Farklı Mükellefiyetler Kapsamında (Aynı Fiil Sayılmayan) Bağlantılı Suç ve Kabahatlerde Fail	98
3. Manevi Unsur Bakımından Bağlantı	100
C. AİHM'in Glantz Kararı ve Benzer Olaylara Dayalı Kararlarındaki "Aynı Fiil" in Türk Vergi Ceza Hukukundaki Karşılığı	100
IV. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE VERGİ KABAHAHLERİ BAKIMINDAN CEZA KESME VE YARGILAMA SÜREÇLERİ...	103
A. Vergi İncelemesi Süreci	103
B. Vergi Kabahatlerine İlişkin Ceza Kesme ve Yargılama Süreci	104
C. Vergi Suçlarına İlişkin Soruşturma ve Yargılama Süreci	105
V. ANAYASA MAHKEMESİNİN E.2019/4 SAYILI KARARINDA İNCELENEN KURALLARIN İLKE BAKIMINDAN ANALİZİ	110
A. Genel Olarak	110
B. 340. Maddenin Birinci Fıkrasının "İçtima" ya İlişkin Kısmı, 359. Maddenin Son Fıkrası ve 367. Maddenin Beşinci Fıkrası	111
1. Metinler ve Gerekçeler	111
2. Hükümlerin Değerlendirilmesi	114
C. 367. Maddenin Altıncı Fıkrası	117
1. Metin ve Gerekçe	117
2. Hükümün Değerlendirilmesi	120
a. Genel Olarak	120
b. Yargı Organları Uygulaması	127
aa. Danıştay'ın Meseleye Bakışı: Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Mahkemesini Bağlamayacağı	128
bb. Yargıtay'ın Meseleye Bakışı: Vergi Mahkemesi Kararlarının Ceza Mahkemesini Bağlamayacağı	130
c. Kuralın Mevcut Uygulamasının Doğurduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri	132
aa. Kuralın Mevcut Uygulamasının Doğurduğu Sorunlar	132

aaa. Olayların ve Delillerin Farklı Değerlendirilmesi.....	132
bbb. Farklı Cezalar Nedeniyle Aşırı Külfet Altında Kalınması	132
ccc. Birbiriyle Çelişen Kararların Ortaya Çıkması ...	133
ddd. Farklı Yargı Süreçlerinde Ulaşılabilecek Sonuçların Öngörülebilir Olmaması.....	134
bb. Sorunların Çözümüne Yönelik Öneriler	134
aaa. Mevcut Sistem İçinde Etkileşimi Sağlayacak İmkanlar	135
aaaa. Bekletici Mesele Yapma	137
bbbb. Ceza Mahkemesi Kararının Beklenmesi .	137
cccc. Vergi Mahkemesi Kararının Bekletici Mesele Yapılması	138
dddd. Konuya Göre Bir Mahkemenin Diğerinin Kararını Bekletici Mesele Yapması	139
eeee. Nispi Muhakeme Yapma.....	140
ffff. Yeni Delil Nedeniyle Yargılamanın Yenilenmesi	140
gggg. AİHS ile Kanun Çatışması Durumunda Mahkemelerce AİHS Kuralının (AİHM İçtihadının) Dikkate Alınması	141
bbb. Yeni Düzenleme Yapılması	141
aaaa. Tek Yetkili Mahkeme Olarak Vergi Mahkemesinin Belirlenmesi	141
bbbb. Tek Yetkili Mahkeme Olarak Ceza Mahkemesinin Belirlenmesi	142
cccc. Bağlayıcılığa İlişkin Kanuni Düzenleme Yapılması	142
3. Hükümün İptaline Yönelik Anayasa Mahkemesi Kararı	143
SONUÇ	145
KAYNAKÇA.....	147