

ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ BAĞLAMINDA VERGİ ZİYAI CEZASININ ANAYASA'YA UYGUNLUK SORUNU

Yrd.Doç.Dr. Yıldırım TAYLAR*

Özet

Olağan en önemli kamu geliri olarak nitelendirilebilecek olan verginin zamanında tahsili ve vergi düzenine aykırı davranışların önlenmesi amacıyla çeşitli suç ve kabahatler kabul edilmiştir. Bu kabahatlerden birisi olan vergi ziyai, verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi sonucu ortaya çıkan vergisel kayıp nedeniyle kesilen idari para cezasını ifade etmektedir. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında dikkate alınan ölçülülük ilkesi, vergi cezalarının da amaç için elverişli, gerekli ve orantılı olmasını gerektirmektedir. Ancak vergi ziyai cezasına ilişkin mevzuat incelendiğinde, uygulanan cezaların ölçülü olduğunu söylemek güçtür. Çalışmada bu cezaya ilişkin Vergi Usul Kanunu hükümlerinin, ölçülülük ilkesi bakımından anayasaya uygunluğu üzerinde durulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Anayasa, vergi, vergi kabahati, vergi ziyai, ölçülülük ilkesi.

Abstract

Tax may be considered as the most important and regular public revenue. Various crimes and misdemeanors were adopted in order to prevent the violation of the tax system and to collect the tax on time. Tax loss which is one of the misdemeanors can be defined as an administrative fine as a result of loss of tax due to the not on time tax accruing or under-assessment. The principle of proportionality in limiting the fundamental rights and freedoms requires tax penalties to be necessary and proportionate. However it is hard to say that imposed penalties are proportionate when we consider the regulations related to tax loss penalties. In this paper we examined the constitutionality of the regulations related to tax loss in the Tax Procedure Law in terms of the principle of proportionality.

Key words: Constitution, tax, tax misdemeanor, tax loss, principle of proportionality

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, yildirim.taylar@deu.edu.tr

Giriş

Vergi hukukunda, vergi düzenine aykırı eylemler için kabul edilmiş çeşitli yaptırımlar bulunmaktadır. Bu yaptırımlardan bir kısmı, idarî para cezasını gerektiren kabahatler şeklinde; bir kısmı ise hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlar şeklinde düzenlenmiştir. Kabahat olarak kabul edilen ve karşılığında idarî para cezası öngörölmüş olan düzene aykırılıklardan birisi ise vergi ziyayı kabahatidir. Vergi ziyayı, kamunun, verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi şeklinde vergisel anlamda kayba uğraması durumunda, karşılığında idari para cezası uygulanan bir zarar kabahatidir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyayı, "...*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.*" şeklinde tanımlanmaktadır (VUK.m.341/1). Bu kabahati işleyenlere uygulanacak olan yaptırım ziyaa uğratılan verginin bir katı olarak belirlenmiş olup, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı (vergi kaçakçılığı oluşturan) fiillerle vergi kaybına yol açılması durumunda ise ceza ziyaa uğratılan verginin üç katı olarak uygulanmaktadır (VUK.m.344/1-2). Yapılan bir vergi incelemesi sonucunda vergi ziyayına yol açıldığının tespit edilmesi üzerine vergi aslı, vergi idaresi tarafından re'sen veya ikmalen tarhiyat yoluyla ve gecikme faiziyle birlikte vergi yükümlüsü veya sorumlusundan talep edilmekte; ayrıca duruma göre verginin bir katı veya üç katı tutarında vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Vergi aslı veya vergi aslının üç katı kadar bir idarî para cezasının uygulanması ve bu cezalar için mevzuatta herhangi bir üst sınır belirlenmemiş olması, vergi yükümlüsü veya sorumluları açısından katlanılmaz bir yük oluşturmaktadır. Temel hakların sınırlandırılmasında ve dolayısıyla ceza normlarının düzenlenmesinde dikkate alınması gereken ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru olan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını, bu aracın sınırlama amacı için gerekli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade etmektedir. Bu açıdan vergi ziyayı kabahatine ilişkin uygulanan cezaların ölçülü olmadığı söylenmelidir.

Vergi Usul Kanunu'na göre (m.335), tek bir fiil ile birden fazla vergi ziyayına yol açılması durumunda, her vergi türü için bir kat veya üç kat vergi ziyayı cezaları ayrı ayrı uygulanmakta ve bunların toplamı ceza muhatabından talep edilmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'ndaki tekerrür hükümleri gereğince, vergi ziyayında uygulanacak ceza, yüzde elli oranında arttırılmaktadır (VUK.m.339). Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu

maddesinde yazılı kaçakçılık fiilleri için ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezanın da uygulanıyor olması, konuyu daha da önemli ve güncel hale getirmektedir.

Bu çerçevede çalışmada, vergi ziyat cezasına ilişkin bir kat ve üç kat ceza uygulamalarına, cezada üst bir sınır belirlenip belirlenemeyeceğine, tekerrüre ve birleşmeye ilişkin hükümlere yönelik değerlendirme ve tespitler yapılmakta ve bazı önerilere yer verilmektedir. Ayrıca konunun pratik uygulaması, somut bir örnek üzerinden gösterilmektedir. Değerlendirme ve tespitler yapılırken ölçülülük ilkesinin temel hakların sınırlandırılmasındaki yeri, anayasa hukuku ve ceza hukuku doktrinindeki değerlendirmeler de dikkate alınmaktadır.

1. Genel Olarak Ölçülülük İlkesi

1.1. Genel Açıklama

Kamu hukukundan kaynaklı bir tasarrufun (yasama, idari işlemler vb.) hukuka uygun olması yanında o tasarrufun ölçülü olması da bir gerekliliktir. Ölçülülük ilkesi (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz), günümüzde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında ve yapılan sınırlandırmaların anayasaya uygunluk denetiminin yapılmasında başvurulan önemli bir ölçüt haline gelmiştir¹.

Ölçülülük ilkesinin en önemli uygulama alanı, temel hak ve özgürlükler alanıdır. İlke, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında sınırlamanın sınırını olarak kabul görmekte, yükümlülük getiren işlemlerin kanunî bir dayanağının bulunmasını yeterli görmemektedir. İlkenin amacı, kamu gücünün sınırlanması neticesinde, temel hak ve hürriyetlere en üst düzeyde güvence sağlamaktır².

Hukuk devleti, temel hak ve özgürlükler bakımından genellik ilkesinin benimsendiği, hak ve özgürlüklerin garanti altına alındığı, hukuk kurallarına ve anayasaya bağlılığın devletin tüm eylem ve işlemlerine egemen olduğu devlettir³. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu kararlarda temel hak ve özgürlükler bakımından bir güvence sistemi kurulmuş olmasını hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez bir unsuru olarak görmektedir⁴. 1982

¹ Oğurlu, Ölçülülük İlkesi, s. 28.

² Metin, s. 20.

³ Bu hususta bkz. Özbudun, s. 123; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 97; Çağan, s. 144; Gözler, s. 82 vd.

⁴ Yüksek Mahkeme'ye göre hukuk devleti, "...insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyan, adil bir hukuk düzeni kuran ve bütün faaliyetlerinde hukuka ve anayasaya uyan

Anayasası temel hak ve özgürlükler bakımından genellik ilkesini kabul etmiştir. Buna göre, “Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir” (Any. m.12/1). Temel hak ve özgürlüklerin sınırlanması konusu ise Anayasa’da “Temel hak ve hürriyetler, özlere dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” (Any.m.13) şeklinde düzenlenmiştir. Anayasa, temel hak ve özgürlüklerin bir demokratik hukuk devletinde nasıl sınırlandırılabilceğini ve bu sınırlamanın sınırlarını (sınırlamanın içeriğini) açıkça göstermektedir. Bu sınırlama ölçütlerinden bir tanesi de 2001 anayasa değişikliğiyle anayasa metnine dâhil olan “ölçülülük ilkesi” dir⁵.

Ölçülülük ilkesi, unsurlarına da ışık tutacak şekilde “sınırlamada başvuru aracının sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını, bu aracının sınırlama amacı için gerekli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade eder” şeklinde tanımlanmaktadır⁶. Temel hak ve özgürlüklerin sınırsız olmadığı kabul edilmekle birlikte, eğer bu hak ve özgürlüklerin kısıtlanması gerekliliği varsa bu kısıtlamalarda yalnızca elverişli ve gerekli, yani ulaşılmak istenen amaca katkı sağlayan ve en az yükümlülük getiren yumuşak araçlar kullanılmalı, sınırlamada orantılılık korunmalıdır⁷. Anayasa’daki temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması

bir devlet...” tir (Ay.M. 29.11.1966 gün ve E. 1966/11, K. 1966/44, Ay.MKD. S. 5, s. 2-25). Diğer bir kararda ise hukuk devleti, “...Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.” şeklinde tanımlanmıştır. Ay.M. 02.10.2014 gün ve E. 2014/65, K. 2014/150, (RG. 12.12.2014 - 29203). Anayasa Mahkemesi’nin yapmış olduğu bu tanımlama, şablon şeklinde Mahkeme’nin neredeyse tüm kararlarında yer almaktadır.

⁵ 2001 değişikliğinden önceki dönemde, ölçülülük ilkesi Anayasa’da açıkça belirtilmemiş olmasına rağmen, Anayasa Mahkemesi “demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama” ve “öngörüldükleri amaç dışında kullanılmama” (Any.m.13/1) hükümleri ile temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulmasını düzenleyen maddede yer alan “durumun gerektirdiği ölçüde” (Any.m.15/1) hükmünden yararlanmaktaydı. (Oğurlu, Ölçülülük İlkesinin Rolü, s. 163; Fendoğlu, s. 131).

⁶ Özbudun, s. 114.

⁷ Metin, s. 21; Gök, s. 420. Ölçülülük ilkesi, İsviçreli hukukçu Fritz Fleiner tarafından “serçelerin topla vurulmaması”, Fransız hukukçu Guy Braibant tarafından “sineğin çekiçle ezilmemesi” benzetmeleriyle açıklanmaktadır. (Metin, s. 20). İl Han Özay ise “vur denildiği zaman öldürme deyişinin tam tersi olarak vur denince sadece vurulması” şeklinde bir örnekleme yapmaktadır. (Özay, s. 950).

ölçütlerinden biri, amaç ile araç arasında ölçülü bir bağlantının kurulmuş olmasıdır. Ölçülülük ilkesi denilen bu ölçüt, özgürlüğün kural, sınırlamanın ise istisna olmasını gerektirmektedir⁸. Bu açıdan ölçülülük ilkesi, temel haklara yapılacak müdahaleler için öngörülebilir bir istisna olarak ortaya çıkmaktadır⁹.

Ölçülülük ilkesi, temel haklar-kamu yararı ilişkisinde ve bu kavramların bağdaştırılmasında başrolü oynamakta ve ikisinin en iyi biçimde geçerliliğini sağlamaktadır. Bu ilke bireyin ve kamunun, devletin ve idarenin hukuk ve menfaatlerin konumları arasındaki ilkesel uyumsuzlukları çözen, idarenin ve yasa koyucunun takdir yetkisine sınır koyan ve yargısal denetim sıklığını arttıran bir genel hukuk ilkesi olarak kabul edilmektedir¹⁰.

Ölçülülük ilkesinin, kaynağını Anayasa'nın 2'nci maddesindeki hukuk devleti ilkesinden aldığı söylemek mümkündür. Bu yaklaşım, özellikle Alman Hukuku'nda taraftar bulmakta ve temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında ölçülülük ilkesi, hukuk devleti ilkesine dayandırılmaktadır¹¹. Kanaatimizce, hukuk devleti, temel hak ve özgürlüklerin tanındığı ve koruma altında olduğu, her türlü eylem ve işleminde başta anayasa olmak üzere hukuk kurallarıyla bağlı devlet olarak tanımlandığında, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında amaç-araç-orantılılık esaslarını dikkate alan ölçülülük ilkesi de hukuk devletinin bir unsuru olarak kabul edilmelidir. Anayasa Mahkemesi, ölçülülük ilkesini hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğunu kabul etmekte ve hakların sınırlandırılmasına ilişkin iddiaları esas bakımından incelerken; önce Anayasa'nın 2'nci maddesindeki hukuk devleti ilkesine dayanmakta, ardından temel hakların sınırlandırılmasını düzenleyen 13'üncü maddeye atıf yapmaktadır¹².

⁸ Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 144.

⁹ Sachs, Art. 20, Rz. 146.

¹⁰ Rumpf, s. 20, 35. "...Ölçülülük ilkesiyle devlet, cezalandırmanın sağladığı kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil bir dengeyi sağlamakla yükümlüdür..." Ay.M. 11.04.2012 gün ve 2011/111, K. 2012/56, (RG. 06.10.2012 – 28433).

¹¹ Sachs, Art. 20, Rz. 146. "Ölçülülük ilkesi, hukuk devletinin somutlaşmış bir ifadesi olarak temel hakların sınırlandırılmasında göz önünde tutulan ilkelerin başında gelmektedir." (Sağlam, s. 112).

¹² "...Anayasanın 2. maddesinde Hukuk devleti ilkesi Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılmış; 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği, bu sınırlamaların Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik "Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı öngörülmüş; 38. maddesinde de, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı belirtilmiştir..." Ay.M. 03.01.2008 gün ve E. 2005/15, K. 2008/2,

Ölçülülük ilkesine yönelik gerek doktrinde gerekse de yargı kararlarında yer alan tanımlardan hareketle, ilkenin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık üzere üç alt ilkedен oluştuğu görölmektedir.

1.2. Ölçülülük İlkesinin Kapsamı (İçeriği-Alt İlkeleri)

1.2.1. Elverişlilik (Geeignetheit)

Elverişlilik ilkesinde, amaç ile araç arasındaki ilişkinin niteliği önem taşımaktadır¹³. Bu ilke, sözkonusu önlem ile istenilen sonuca ulaşılmamasını, diğer bir ifadeyle tedbirin (aracın) ulaşılmak istenen amaç için uygun olmasını ifade etmektedir¹⁴. Araç, amaca ulaşmada etkisiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştırıcı bir etkiye sahipse, başvuru olan önlem elverişli olarak kabul edilemeyecektir¹⁵. Önlemin yardımıyla hedeflenen sonuca ulaşılmamasını desteklenbiliyorsa (önlem hedeflenen sonuca katkıda bulunuyorsa) önlem elverişlidir¹⁶.

Oğurlu'ya göre, elverişlilik unsuru konusunda en somut örnekler, kolluk ve idarî yaptırımlar bakımından verilebilir. Zarar veren ve kamu düzenini bozan idarî ihlâl ile başvuru olan sınırlandırma aracı olan idarî yaptırım arasında bir dengenin kurulmasını sağlamak ,yaptırımın ölçülü olmasına tek başına yetmemekte, ayrıca yaptırımın amaca ulaşmaya yeterli (elverişli) olması da gerekmektedir¹⁷. Örneğin, başkasının sağlığını korumak bakımından kapalı yerlerde sigara içilmesinin yasaklanması amaca elverişli iken, açık havada da sigara içmenin yasaklanması bu amaca ulaşmak için elverişli olarak deđerlendirilemeyecektir¹⁸.

(RG. 05.07.2008 – 26927); “İtiraz konusu kuralın gerekçesinde, maddede belirtilen suçlar nedeniyle hükmolunacak kısa süreli hapis cezalarının para cezası ya da diğer seçenek yaptırımlara çevrilebilmesi yahut ertelenmesinin bu suçların etkili bir şekilde cezalandırılmasını engelleyeceği, kişilerin suç işleme yönündeki eğilimlerini arttıracağı ve disiplini bozacağı, bu nedenle söz konusu kısıtlamanın gerekli olduğu belirtilmişse de kanun koyucu, askeri ceza hukukunda erteleme kurumunu düzenlerken hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve ceza hukukunun temel prensiplerinden olan ölçülülük ilkesiyle bağlidir” Ay.M. 17.01.2013 gün ve E. 2012/80, K. 2013/16, (RG. 23.01.2013- 28537).

¹³ Uygun, s. 161.

¹⁴ Sachs, Art. 20, Rz. 149; Isensee/Kirchhof, § 149, Rz. 146; Sağlam, s. 114; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 145; Uygun, s. 161; Gözler, s. 132; Metin, s. 26; Karakoç, Genel Vergi, s. 1014; Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, s. 522-523; Başaran-Yavaşlar, Sınır, s. 187.

¹⁵ Oğurlu, Ölçülülük İlkesi, s. 36.

¹⁶ Kimms/Schündler, s. 192.

¹⁷ Oğurlu, Ölçülülük İlkesi, s. 36-37.

¹⁸ Gözler, s. 132.

Anayasa Mahkemesi, hukuk devletinin bir gereği olarak gördüğü ölçülülük ilkesine uygunluk denetimi yaparken, elverişlilik alt ilkesinden yararlanmaktadır. Mahkeme'ye göre, “*Elverişlilik*, başvuru önleminin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını” ifade etmektedir¹⁹. Diğer bir kararında Mahkeme, uyuşturucu ve keyif verici maddeleri araç kullananların sürücü belgelerinin süresiz olarak alınacağına ilişkin Karayolları Trafik Kanunu hükmünün anayasaya uygunluğunu denetlerken, amaç ile araç olarak başvuru arasında bir değerlendirme yapmış ve söz konusu hükmü iptal etmiştir. Mahkeme'ye göre, “...*İtiraz konusu kuralın, toplumun, refah, huzur ve mutluluğunu etkileyen trafik kazalarının önlenmesini sağlamak, dolayısıyla kişilerin can ve mal güvenliğini ve kamu düzenini korumak amacıyla öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu düzenlemenin anayasal sınırlar içinde yasa koyucunun takdirinde olduğu açıktır. Ancak itiraz konusu kuralda, sürücü belgesinin geri alınmasının düzenlendiği diğer kuralların aksine muayene ve tedavi tedbirine yer verilmemesi, kişinin tedavi ve ıslah olması halinde sürücü belgesi almasına imkan tanınmaması, güvenli sürüş yeteneğini kaybetme ölçütüne yer verilmemesi ve belirli sürelerle kademelendirmenin de yapılmaması nedeniyle kuralın hakkaniyete aykırı sonuçlar doğuracağı açıktır. Ayrıca, yaptırımlarda güdülen asıl amacın işlediği suçtan dolayı kişinin ıslah olmasını sağlayıp tekrar topluma kazandırılması olduğu dikkate alındığında, itiraz konusu kuralla süresiz bir hak yoksunluğu getirilmesi, yaptırımların ıslah edici yönüyle de bağdaşmamaktadır*”²⁰.

1.2.2. Gereklilik (Erforderlichkeit)

Gereklilik ilkesi, hedeflenen amaca aynı derecede elverişli birçok araç arasından en az müdahalede bulunan araçla ulaşmak şeklinde tanımlanmaktadır²¹. Bu bağlamda amaca, kişiye daha az yükümlülük (borç) yükleyen bir araçla ulaşıp ulaşılamayacağı tartışılmaktadır²². Gereklilik ilkesinde elverişlilik ilkesinden farklı olarak, amaç ile araç arasındaki ilişkinin niceliği önemlidir. Bu ilke gereğince sınırlamada başvuru araç, sınırlama amacına ulaşmak için gerekli olmalıdır. Amacı gerçekleştirmek için aynı derecede birden çok etkili araç bulunuyorsa, bu araçlar arasında temel hak ve özgürlüğü en az derecede sınırlayacak olan araç tercih

¹⁹ Ay.M. 17.01.2013 gün ve E. 2012/80, K. 2013/16, (RG. 23.01.2013- 28537).

²⁰ Ay.M. 29.12.2011 gün ve 2010/104, K. 2011/180, (RG. 19.05.2012 – 28297).

²¹ **Metin**, s. 30.

²² **Kimms/Schündler**, s. 192.

edilmelidir²³. Elverişli araçlar arasından en az sınırlayıcı olan aracın seçilmesi, amaç-araç ilişkisinden bağımsız olarak yapılmaktadır. En gerekli (yumuşak) aracın belirlenmesi, gerekli olan araçların temel hak ve özgürlüğü sınırlanacak kişilere getirdiği yüklerin dikkate alınmasını gerektirmektedir²⁴. Örneğin, sigaranın bireylere ve çevreye olan zararlarının bertaraf edilmesi bakımından, sigara ürünlerine reklâm yasağı, otomatik makinelerden satın alma yasağı ve ergin olmayanlara satılmaması şeklindeki önlemler, Alman Anayasa Mahkemesi tarafından, amacın gerçekleştirilmesi için elverişli, gerekli ve kesin bir önlem olarak değerlendirilmiştir²⁵. Isırma ihtimali olan bir köpeğin verebileceği zararın önlenmesi için, köpeğin ağzına koruyucu takılması yeterli olup, köpeklerin dışarı çıkarılmasının yasaklanmasına veya yolculuk boyunca kapalı bir yerde tutulmasına gerek yoktur²⁶.

Oğurlu'ya göre, idarenin elindeki birçok sınırlama aracından ulaşmak istediği amaç için en uygun aracın seçilmesi, elverişlilik ilkesiyle birlikte değerlendirilebilecek ve birbirleriyle bazı noktalarda kesişen bir denetime dönüşmektedir²⁷. Gerçekten de elverişlilik ile gerekliliğin birlikte değerlendirilmesinden hangi aracın ölçülü olduğunun tespit edilmesi mümkündür. Öncelikle hangi önlemlerin hedeflenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olduğu tespit edilmekte, sonrasında bu araçlar arasında tercihte bulunmaktadır. Elverişli araçların sınırlama için en gerekli olanı ölçülülük ilkesine en uygun olanıdır. Bu denetim de aracın amacı gerçekleştirmeye en uygun olma niteliğini pekiştirmektedir.

Gereklilik ilkesi doktrinde zorunluluk ilkesi olarak da ifade edilmektedir²⁸. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda gereklilik ilkesini “*gereklilik* başvuru olan önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olması...” şeklinde tanımlamakta ve amaç ile araç arasındaki gereklilik ilişkisini sorgulamaktadır²⁹. Söz konusu kararda, Askeri Ceza Kanunu'na göre verilen bazı hapis cezalarının ertelenemeyeceği, tedbir ya da para cezasına çevrilemeyeceği yönündeki kanun hükmünün anayasaya uygunluk denetimini yaparken, “...*İtiraz konusu kuralın gerekçesinde, maddede belirtilen suçlar nedeniyle hükmolunacak kısa süreli hapis*

²³ **Uygun**, s. 162. Ayrıca bkz. **Sachs**, Art. 20, Rz. 152; **Isensee/Kirchhof**, § 156, Rz. 22; **Sağlam**, s. 115; **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 145; **Oğurlu**, Ölçülülük İlkesi, s. 36-37; **Gözler**, s. 132; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 1015; **Başaran-Yavaşlar**, Sınır, s. 187.

²⁴ **Metin**, s. 32.

²⁵ BVerfGE 95, 173 (186 f.). Karar ve yorumu için bkz. **Kimms/Schündler**, s. 193.

²⁶ **Metin**, s. 32.

²⁷ **Oğurlu**, Ölçülülük İlkesi, s. 38.

²⁸ Bu yönde kullanım için bkz. **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 145.

²⁹ Ay.M. 17.01.2013 gün ve E. 2012/80, K. 2013/16, (RG. 23.01.2013- 28537).

cezalarının para cezası ya da diğer seçenek yaptırımlara çevrilebilmesi yahut ertelenmesinin bu suçların etkili bir şekilde cezalandırılmasını engelleyeceği, kişilerin suç işleme yönündeki eğilimlerini artıracacağı ve disiplini bozacağı, bu nedenle söz konusu kısıtlamanın gerekli olduğu belirtilmişse de kanun koyucu, askeri ceza hukukunda erteleme kurumunu düzenlerken hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve ceza hukukunun temel prensiplerinden olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır.../ Ölçülülük ilkesiyle devlet, cezalandırmanın sağladığı kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil bir dengeyi sağlamakla yükümlüdür. Askeri disiplinin tesisinde zaafiyeti önlemek amacıyla getirilen kural ve gerekçesi dikkate alındığında, belirli suçlar açısından askeri disiplinin tesisinin suçluların yalnızca hapis cezasıyla cezalandırılmalarıyla sağlanabileceği şeklinde bir yaklaşımın benimsendiği görülmektedir. Kanun koyucunun, 1632 sayılı Kanun'da erteleme kapsamı dışındaki suçları belirlerken suçların niteliğini, işleniş şekillerini, ağırlığını, askeri disiplin üzerindeki etkisini, öngörülen ceza miktarlarını ve suçla korunan hukuki yarar gibi etkenleri gözeteceği açıktır. Oysa itiraz konusu kuralla erteleme kapsamının dışında tutulan suçlar arasında savaş ve seferberlik halinde işlenen suçlar ile ceza üst sınırı on yıl hatta müebbet hapis cezası olanlarla birlikte cezası çok hafif olan suçlar da bulunmaktadır. Bu durumda, asker kişiler yönünden itiraz konusu kuralla erteleme kapsamı dışındaki suçlar belirlenirken suçların niteliği, işleniş şekilleri, ağırlığı, askeri disiplin üzerindeki etkisi, öngörülen ceza miktarları ve suçla korunan hukuki yarar gibi etkenlerin göz ardı edildiği, bu yönüyle de kuralın kamu yararı ve bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil bir denge oluşturmadığından ölçülülük ilkesine ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu açıktır.” şeklinde karar vermiştir. Mahkeme kararında, sözkonusu suçlar için sadece hapis cezası öngörülmüş olmasının, amacın gerçekleştirilmesi için en gerekli önlem olmadığına, suçlar bakımından bir tasnif yapılarak erteleme ve diğer tedbirlere çevirme yolunun da değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

1.2.3. Orantılılık-Dar Anlamda Ölçülülük (Proportionalität)

En genel tanımlamayla orantılılık ilkesi, araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasıdır³⁰. Diğer bir ifadeyle ilke, sınırlandırmayla ulaşılmak istenen amaç ile sınırlandırmada başvuru olan aracın ölçüsüz bir

³⁰ Özbudun, s. 114.

oran içinde bulunmaması olarak tanımlanmaktadır³¹. Bu değerlendirmede temel haklara müdahalenin ağırlığı ile bu müdahaleyi haklı hale getiren sebeplerin ağırlığı ölçülmektedir³². Başvurulan araç, temel hak ve özgürlükleri müdahaleye uğrayan kimselere katlanması zor veya imkânsız yükler getiriyorsa, ölçüsüz olarak kabul edilecektir. Orantılılık, somut olayın özellikleri araştırılarak çatışan menfaatlerin makul bir denge içinde olup olmadığı araştırılması sonucu belirlenebilmektedir. Katlanılan yük, beklenen faydadan fazla ise başvuru araçtan vazgeçilmesi gerekmektedir³³.

Anayasa Mahkemesi, vermiş olduğu kararlarda elverişlilik ve gereklilik ilkeleri yanında orantılılığı da ilkenin zorunlu bir unsuru olarak görmekte ve bu şekilde tanımlamaktadır. Mahkeme bir kararında, “...*İtiraz konusu kuralı, amaç ve sınırlama orantısının korunmasıyla ilgili "ölçülülük" temel ilkesinin alt ilkeleri olan yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik "elverişlilik" sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma bakımından zorunlu olup olmadığını arayan "zorunluluk-gereklilik", ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen "oranlılık" ilkeleriyle çatışan bir sınırlama sayan görüşler...*” şeklinde, doktrindeki görüşlere paralel bir tanımlama yapmıştır. Anayasa Mahkemesi, çalışmanın konusunu oluşturan vergi ziyai kabahatinin de dâhil olduğu, idari yaptırım gerektiren fiilleri değerlendirirken, orantılılık ilkesini sıkça kullanmaktadır. Marka hakkına tecavüz sayılan eylemleri gerçekleştirenlere, iki yıldan dört yıla kadar hapis cezası, yirmiyedi milyar liradan kırkaltı milyar liraya (eski değerlerle) kadar ağır para cezası, bir yıldan az olmamak üzere ticaretten men cezası verilmesini öngören kanun hükmünde kararname hükmünü ölçülü olarak değerlendirmiş ve iptal etmemiştir³⁴. Diğer bir kararında, uyuşturucu veya uyarıcı maddelerin

³¹ **Sachs**, Art. 20, Rz. 154; **Sağlam**, s. 116; **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 145; **Metin**, s. 36; **Gözler**, s. 133; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 1015; **Yaltı**, Sorumluluğun Sınırı, s. 522.

³² **Kimms/Schündler**, s. 194.

³³ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 1015. Ayrıca bkz. **Oğurlu**, Ölçülülük İlkesi, s. 38.

³⁴ “...556 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin “Marka hakkına tecavüz sayılan fiiller” başlığını taşıyan 61. maddesi delaletiyle, 61/A maddesinin itiraza konu (c) bendinde düzenlenen marka hakkına tecavüz eylemleri, yasakoyucu tarafından suç kabul edilerek yaptırma bağlanmış ve yaptırım olarak da iki yıldan dört yıla kadar hapis cezasına veya yirmiyedimilyar liradan kırkaltımilyar liraya kadar ağır para cezasına veya her ikisine, ayrıca işyerlerinin bir yıldan az olmamak üzere kapatılmasına ve aynı süre ticaretten men edilmelerine hükmolunacağı öngörülmüştür. Böylece suçun işlenmesindeki özelliklere göre hakime farklı cezalar uygulama imkanı sağlanmıştır. Bu yaptırımın demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olduğunu, hakkın özüne dokunduğunu, makul ve kabul

kullanılıp kullanılmadığı ya da alkolün kandaki miktarını tespit amacıyla, kollukça teknik cihazlar kullanılmasını kabul etmeyen sürücülere 2.000 Türk Lirası idarî para cezası verileceği ve sürücü belgesinin iki yıl süreyle geri alınacağı şeklinde düzenleme getiren Karayolları Trafik Kanunu hükmünü ölçülü bulmuştur³⁵. İptal kararı vermiş olduğu bir kararda ise ölçülülük ilkesini daha ayrıntılı bir şekilde değerlendirmiştir. Bu kararda, özel radyo ve televizyon kuruluşlarının brüt reklâm gelirlerinin % 5 i oranında ayrılacak bir payın Radyo ve Televizyon Üst Kurulu'na aktarılmasını, bu payların Üst Kurulca yapılan uyarıya rağmen, elde edildikleri ayı takip eden ayın 20'sinden itibaren iki ay içinde ödenmemesi halinde, ödemeyen yayıncı kuruluşun lisansının ve yayın izninin iptal edilmesini öngören kanun hükmü ölçülülük ilkesine aykırılık nedeniyle iptal edilmiştir³⁶.

1.3. Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi

Vergi, kamu harcamalarının finansmanı için gerçek ve tüzel kişilerden ve hatta tüzel kişiliği olmayan topluluklardan alınan bir ekonomik değer olduğundan, vergilerin konulmasından tahsil edilmesine kadar geçen süreçte,

edilebilir ölçüyü aştığını, ya da yaptırımla öngörülen amaç arasında makul ve adaletli bir denge bulunmadığını söylemek mümkün olmadığından, düzenlemenin Anayasanın 13. maddesine aykırı bir yönü de görülmemiştir” Ay.M. 03.01.2008 gün ve E. 2005/15, K. 2008/2, (RG. 05.07.2008 – 26927).

³⁵ “...Başvuru kararlarında, alkollü araç kullanımı için öngörülen yaptırımlar ile kuralda öngörülen yaptırım karşılaştırılarak aralarında orantısızlık bulunduğu belirtilmişse de kuralda yaptırıma bağlanmış olan denetime uyulmaması eyleminin alkollü araç kullanımı eyleminden bağımsız ve farklı bir eylem olması, kuralın alkol denetimini kabul etmeyen sürücüler yanında uyuşturucu veya uyarıcı maddelerin denetimini kabul etmeyen sürücüler için de geçerli olan ortak bir hüküm niteliğinde olması ve uyuşturucu veya uyarıcı madde aldığı tespit edilen sürücüler için de 3.600 Türk Lirası idari para cezası ve sürücü belgesinin beş yıl süreyle geri alınması yaptırımının öngörülmüş olması birlikte değerlendirildiğinde düzenlemenin kendi içinde tutarlı ve ölçülü olduğu da açıktır...” Ay.M. 02.10.2014 gün ve E. 2014/65, K. 2014/150, (RG. 12.12.2014 – 29203).

³⁶ “...İtiraz konusu kuralla öngörülen yayın izni ve lisansın iptali yaptırımı ile reklam geliri üst kurul payının zamanında ödenmesinin amaçlandığı kuşkusuzdur. Bu çerçevede, söz konusu yaptırımın hedeflenen amaca ulaşma bakımından elverişli olduğu söylenebilir ise de itiraz konusu kuralın yer aldığı maddede, geciken ödemeler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağını özel olarak düzenlendiği de gözetildiğinde, bu yolla tahsili mümkün olan bir alacak nedeniyle özel radyo veya televizyonun yayın izni ve lisansının iptal edilmesinin Üst Kurul alacağının tahsili bakımından zorunlu olduğundan söz edilmesi olanaklı olmadığı gibi, bu yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir orantı da bulunmamaktadır. Bu durum ise yaptırıma konu eylem ile yaptırım ilişkisinde ölçülülük ilkesinin ihlali sonucunu doğurmakta ve hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.” Ay.M. 09.06.2011 gün ve E. 2010/91, K. 2011/98, (RG. 21.10.2011 – 28091).

vergileendirme yetkisiyle anayasal hak ve özgürlüklerin karşı karşıya gelmesi kaçınılmazdır³⁷. Devletin kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale eden işlemlerinin başında vergileendirme gelmektedir³⁸. Anayasa'nın 12'nci, 13'üncü ve 73'üncü maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, kamu harcamalarının gerektirdiği ekonomik kaynağı sağlamak amacıyla, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine bazı sınırlamalar getirilebileceği sonucuna varılır. Temel hak ve özgürlüklerin vergileendirme amacıyla sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir veya konusuz kalabilir³⁹. Ölçülülük ilkesi, bir temel haklara müdahale hukuku olan vergi hukukunda, vergileendirme yoluyla başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklere müdahalede uyulması gereken önemli bir ilke olarak kabul edilmektedir. İlke vergileendirme yetkisinin aşırı ölçüde kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde marjinal bir sınırlama aracı olarak değerlendirilmektedir⁴⁰.

Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi, vergi politikası kapsamında getirilen düzenlemeler ve alınan tedbirlerle ulaşılmak istenen amaçlar arasında makul bir ilişkinin bulunması olarak tanımlanabilir⁴¹. Amaç kamu harcamaları için gelir elde etmek ve başvuru olan vergi ise, temel hak ve özgürlüklerin vergileendirme yoluyla sınırlandırılmasında ölçülülük denetimi yapılırken, kullanılan vergi aracının gelir elde etme amacına elverişli, bu amaç için gerekli ve orantılı olup olmadığına bakılması gerekmektedir⁴². Verginin kamu harcamalarının finansmanında “elverişli-uygun” ve “gerekli-zorunlu” bir araç olduğuna kuşku yoktur. Çünkü günümüzde kamu harcamaları için en doğal ve kabul edilir (olağan) kaynak vergidir. Bu nedenle, vergi hukukunda ölçülülük denetiminde esas itibarıyla “orantılılık” alt ilkesi bakımından değerlendirmeler yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, kamu harcamalarının finansmanı için vergi toplamak şeklindeki amaç ile vergi borçlularının temel hak ve özgürlüklerine yapılan müdahalenin ağırlığı arasında bir orantının hangi şartlarda oluşmuş sayılacağı hususu üzerine odaklanılmaktadır.

³⁷ “...Genelde, Devlet gelir ve giderlerinin söz konusu olduğu her alanda vergi ilişkisi doğal bir sorundur. Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar...” Ay.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42 (RG. 06.04.1990 – 20484).

³⁸ Çağan, s. 165; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 43-44.

³⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 44.

⁴⁰ Tekbaş, s. 232.

⁴¹ Karakoç, Genel Vergi, s. 1015.

⁴² Başaran-Yavaşlar, Sınır, s. 189.

Anayasa'nın 13'üncü maddesinde ifadesini bulan ölçülülük ilkesi, sınırlama amacına (gelir elde etme) hangi ölçüde sınırlama (orantılılık) ile ulaşılabileceğini tespit etmeye yaradığından, vergi hukukunda ölçülülük yükün ağırlığı ile ilgilidir. Yüklenebilecek vergisel yükün ağırlığı Anayasa'da "mali güç" (Any.m.73) olarak belirlendiğinden, vergi hukukunda ölçülülüğün "mali güç" ölçütüne denk geldiği söylenebilir⁴³. Dolayısıyla mali gücü aşan vergisel yükler, ölçüsüz kabul edilmelidir. Mali güç ölçütünün, ölçülülük ilkesinin gerçekleştirilmesine elverişli olmadığı yönünde görüş⁴⁴ bulunmakla birlikte, kanaatimizce vergi yükü getiren normlarda ölçülülük ve öze dokunma yasağı yönünden anayasaya uygunluk denetimi yapılmasına olanak sağlayan başka bir ölçüt "şu an itibarıyla" mevcut değildir. Mali güç ölçütü düşünülmediğinde veya ölçülülükten tamamen farklı bir ilke olduğu düşünüldüğünde, kamu geliri elde etmek amacıyla yapılan vergisel müdahalenin orantılı olup olmadığının tespitinin yapılması pek mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla ölçülülük denetiminin mali güç dikkate alınarak yapılması ve mali gücü aşan veya dikkate almayan müdahalelerin ölçüsüz olduğunun kabulü gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlarda, vergi hukukunda ölçülülüğün kriterlerini açıkça saptadığını ya da ölçülülük ilkesi ile mali güç arasında açıkça bir bağ kurduğunu söylemek mümkün değildir. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında (ekonomik denge vergisine ilişkin), kanun hükmünü öze dokunma yasağına ve mali güç ilkesine vurgu yapıldığını düşündüren gerekçelerle denetlemiş ve bu yönden Anayasa'ya bir aykırılık tespit etmemiştir⁴⁵. Diğer bir kararında, vergiye ilişkin kanun hükmünün mali güç nazara alınmaksızın düzenlenmesinin, vergi yükünü ağırlaştırdığı gerekçesiyle sözkonusu hüküm iptal etmiş, ancak iptal

⁴³ Bu hususta bkz. **Yaltı/Özgenç**, s. 84; **Saban**, Vergi Hukuku Okumaları, s. 13. Ayrıca bkz. **Tekbaş**, s. 232.

⁴⁴ **Başaran-Yavaşlar**, Sınır, s. 193-194.

⁴⁵ "...İtiraz gerekçesinde, geçmiş döneme ilişkin matrah üzerinden gelir vergisi alındıktan sonra aynı matrahtan %10 oranında ekonomik denge vergisi alınmasının mükerrer bir vergilendirme olduğu, mükellefin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği belirtilmektedir. / Yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekecektir. Getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa, Anayasa'ya aykırılıktan söz edilebilir. / Ekonomik denge vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek % 10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenemez..." Any.M. 06.07.1995 gün ve E. 1995/6, K. 1995/29, (RG. 10.02.1996 – 22550).

gerekçesinde Anayasa'nın 13'üncü maddesine dayanmamıştır⁴⁶. Anayasa Mahkemesi, bu kararlarında vergi hukukunda ölçülünün kriterinin mali güç olduğunu açıkça ifade etmemesine rağmen, Mahkeme'nin aksi yönde bir düşüncede olduğunu söylemek de mümkün değildir. Mahkeme'nin ölçülülük ilkesi yönünden yapmış olduğu değerlendirmeyi Anayasa'nın 2'nci maddesindeki hukuk devleti ilkesine ve Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki mali güce dayandırması, kanaatimizce, Mahkeme'nin ölçülülükle mali gücü farklı algıladığını değil, sadece Mahkeme'nin ölçülülüğü aynı zamanda hukuk devletinin bir gereği olarak gördüğünü göstermektedir. Kaldı ki Anayasa'nın 13'üncü maddesinde sınırlamanın sınırı olarak gösterilen ölçülülük ilkesi, kaynağını hukuk devletinden ve temel haklardan almakta olup⁴⁷, anayasal vergilendirme ilkelerinin çoğuyla bağlantısı kurulabilecek kadar geniş içeriğe sahip ilkedir.

Ölçülülük ilkesinin, sadece vergi yükü getiren kanun hükümlerinin konulması aşamasında değil, vergilendirme sürecinin her aşamasında ve hatta vergi yargılaması hukukunda temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıyan kanun hükümlerinin konulmasında ve bu hükümlerin uygulanmasında dikkate alınması gereken bir ilke olduğunu ayrıca belirtmek gerekir⁴⁸. Bu açıdan verginin oranı veya miktarı değerlendirirken ölçülülük kriteri olarak mali güç ölçütünün dikkate alınması mümkünken, temel hak ve özgürlüklere vergisel müdahale niteliği taşıyan diğer hükümlerin anayasaya uygunluk denetiminde mali güçten ayrı başka ölçütlerin kullanılması mümkündür. Bu açıdan Anayasa Mahkemesi'nin yurtdışı çıkış yasağına ilişkin vermiş olduğu karar oldukça önemlidir. Mahkeme, vergi borcundan ötürü yurtdışına çıkış yasağı uygulamasına ilişkin Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesi hükmünü iptal ederken, açıkça amaç (vergi borcunun tahsili) ile araç (yurtdışına çıkış yasağı) arasındaki orantıya dikkat çekmiş ve

⁴⁶ “...Öte yandan, Yasa'nun madde gerekçesinde, ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin hükmün iptali nedeniyle ortaya çıkan ve uygulanmakta olan ekonomik program hedeflerini tehlikeye düşüren gelir kaybının telafisi amacıyla düzenleme yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir. / Dava konusu düzenleme ile mali güç nazara alınmaksızın ve olağanüstü bir durum da olmaksızın ikinci kez vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırıldığından, 21. maddenin birinci fıkrası Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırıdır, iptali gerekir.” Ay.M. 07.10.2003 gün ve E. 2003/73, K. 2003/86, (RG. 20.12.2005 – 26029).

⁴⁷ Lang, in: **Tipke/Lang**, § 4 Rz. 209.

⁴⁸ Bkz. ve karşı. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 1015-1016.

yasağın vergi borcunun ödenmemesi durumunda hemen uygulanabilen bir tedbir olmasını ölçüsüz bulmuştur⁴⁹.

2. Ölçülülük İlkesi Bakımından Vergi Ziyat Cezası

2.1. Genel Açıklama

Ölçülülük ilkesi, somut bir temel hak ve özgürlük sınırlamasının amacı ile sınırlama aracı arasındaki ilişkinin denetlenmesini, hukuk devletinin gerektirdiği rasyonel esaslara bağlayarak keyfi sınırlamaları önleme fonksiyonuna sahiptir⁵⁰. Bu bakımdan ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren bütün alanlarda ve başvuru alan bütün sınırlama araçlarında dikkate alınması gereken bir ilkedir. Bu nedenle idarî yaptırım uygulanmasını gerektiren fiiller için öngörülen yaptırımların da ölçülülük ilkesi bağlamında anayasaya uygunluk denetimine tabi tutulması mümkündür. Diğer bir ifadeyle ölçülülük ilkesi, sadece ceza hukuku alanında değil, para cezası dâhil idarî yaptırım uygulanmasına olanak tanıyan bütün hukuk alanlarında geçerli olan bir ilkedir⁵¹. Nitekim Anayasa Mahkemesi kararlarında da ölçülülük ilkesinin cezai yaptırım gerektiren bütün hükümlerde dikkate alınması gereken bir ilke olduğu, idarî yaptırım uygulanmasını gerektiren fiiller için öngörülen sınırlama aracının sınırlama amacını gerçekleştirmek bakımından ölçülü olup olmadığının ortaya

⁴⁹ “...Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söylenilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar. / Anayasa'nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan “vatandaşlık ödevi” genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-aracı ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir. / Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2., 13. ve 23. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.” Ay.M. 18.10.2007 gün ve E. 2007/4, K. 2007/81, (RG. 08.12.2007 – 26724).

⁵⁰ Sağlam, s. 128.

⁵¹ Oğurlu, Ölçülülük İlkesi, s. 91; Sancakdar, s. 105; Ulusoy, s. 125; Erdinç, s. 252; Katoğlu, s. 404.

konulması gerektiği açıkça belirtilmektedir⁵². Mahkeme, cezaî düzenlemeler konusunda kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisine sahip olduğunu kabul etmekle birlikte, ölçülülük ilkesinin bu yetkinin sınırını oluşturduğu, fiil ile yaptırım arasında orantılılığın bulunmaması durumunda sözkonusu düzenlemenin anayasaya aykırı olacağı düşüncesindedir⁵³.

Ölçülülük ilkesi, vergi hukukunda sadece mali yükümlülüklerin konulması aşamasında değil, vergilendirmenin tüm aşamalarında dikkate alınması gereken bir ilkedir. Bu nedenle ilke, vergi ceza hukuku açısından da geniş bir uygulama alanına sahiptir⁵⁴. Vergi ceza hukukunda öngörülen yaptırımların, ceza uygulaması yoluyla ulaşmak istenen amaçla orantılı olması gerekir. Eğer hapis cezası veya idarî para cezası şeklinde uygulanan vergisel yaptırım, amaçla orantılı değilse, diğer bir ifadeyle ceza muhatabı açısından katlanılmaz bir yük oluşturuyorsa, ölçsüz olarak değerlendirilmelidir.

Uygulanan vergi cezalarının ölçülü olup olmadığı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde de denetime tâbi tutulabilir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesi ve buna ilişkin Mahkeme kararlarında cezaların kanuniliği ilkesi belirtilmekle birlikte, cezaların orantılı ve ölçülü olması gerektiğine ilişkin bir karara rastlanmamıştır. Para cezaları mülkiyet

⁵² "...Hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyen düzenlemeler, önleyen uygulamalar, tümüyle geçersiz kılan oluşumlar, demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşamaz. Gündülen amaç ne olursa olsun, sınırlamalar, özgürlüğün kullanılmasını tümüyle ortadan kaldıracak düzeyde ve ağırlıkta olamaz. Kamu yararı düşüncesine dayanan ceza yaptırımı bile Anayasa'yla belirlenen ayırık durumlar dışında bir hak ve özgürlükten tümüyle ve sonsuz yoksunluğu gerektiremez. Ancak belirli bir sınırlamayı getirebilir ki, bunun da koşulları Anayasa'nın 13. maddesinde temel nedenler olarak sayılmıştır..." Ay.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42 (RG. 06.04.1990 – 20484); "...Yasa koyucunun idari yaptırımı konu eylemleri (kabahatleri) ve bu eylemler karşılığında uygulanacak yaptırımları belirleme konusunda anayasal sınırlar içerisinde takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu eylemler ile yaptırımlar arasında adil bir dengenin bulunması, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir." Ay.M. 09.06.2011 gün ve E. 2010/91, K. 2011/98, (RG. 21.10.2011 – 28091).

⁵³ "...Yasakoyucu, kamu düzeninin korunması amacıyla ceza hukuku alanında düzenleme yaparken Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı ve suç sayılan bu eylemlerin hangi tür ve ölçüde cezaî yaptırımı bağlanacağı konusunda anayasal sınırlar içinde takdir yetkisine sahiptir. Bu yetki, idari yaptırımlar bakımından da geçerlidir. Bu bağlamda hukuk devletinde, ceza hukuku alanında olduğu gibi idari yaptırımlara ilişkin düzenlemelerde de kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir..." Ay.M. 29.12.2011 gün ve 2010/104, K. 2011/180, (RG. 19.05.2012 – 28297).

⁵⁴ Bu yönde bkz. **Candan**, Temel İlkeler, s. 270; **Şenyüz**, s. 44; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 1016.

hakını doğrudan etkilediğinden, idarî para cezalarında (vergi cezaları dâhil) ölçülülüğü Sözleşme'nin Ek 1'inci protokolünde yer alan mülkiyet hakkı çerçevesinde değerlendirmek mümkündür⁵⁵. Protokolün 1'inci maddesi, mülkiyet hakkının kullanılmasını/korunmasını ve mülkiyet hakkının kullanımına getirilebilecek istisnaları düzenlemektedir. Buna göre, “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir./ Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez*”. Bu hükmüyle Sözleşme, mülkiyet hakkının korunmasını esas almakta ancak devletlerin vergilerin ödenmesini sağlamak amacıyla mülkiyet hakkına müdahale edebileceğini de bu hakkın istisnası olarak kabul etmektedir. Vergilerin tahsilini güvence altına almak ve sağlamak, vergi düzenine aykırılıkları önlemek ve yaptırımında bulunmak amacıyla öngörülen vergisel düzenlemeler, “vergisel müdahale” kapsamında değerlendirilmektedir⁵⁶. Bu bakımdan sözleşmeye taraf devletlerin, verginin ödenmesini sağlamak ya da vergi kanunlarına aykırı davranışları önlemek amacıyla idari para cezası uygulamaları mümkündür. Ancak uygulanan cezaların Sözleşme'ye uygun olduğunun söylenebilmesi için, mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin esaslara uyulmuş olması gerekmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında mülkiyet hakkına yönelen vergisel müdahalelerin, kanuna dayanması, meşru bir amacının bulunması, başvuruyla gerçekleştirilmek istenen amaç arasında bir orantılılık ilişkisinin bulunması gerekir⁵⁷. Vergi cezaları, kanuna ve vergi düzenini bozan fiillerin önlenmesi meşru amacına dayanmakla birlikte, aynı zamanda ölçülü de olmalıdır. Uygulanan vergi cezası, bireysel ve ağır bir yük oluşturuyorsa⁵⁸ ölçsüz olarak kabul edilecektir.

2.2. Vergi Ziyat Cezasının Amacı ve Cezaya İlişkin Hükümler

Vergi ziyat kabahati, Devlet hazinesinin vergi kaybına uğratılması sonucunu doğuran fiillerle gerçekleşen ve yaptırımı vergi ziyat cezası olarak

⁵⁵ Demirbaş-Aksüt, s. 117.

⁵⁶ Gümüşkaya, s. 107.

⁵⁷ Gözübüyük/Gölcüklü, s. 423; Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 50; Gümüşkaya, s. 116.

⁵⁸ Yaltı-Soydan, s. 105; Gümüşkaya, s. 150.

öngörülen hukuka aykırılıklardır. Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde, Kanun'un 341'inci maddesinde yazılı hallerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak, ifade edilmiştir. Kanun'un 341'inci maddesine göre ise "*Vergi ziyayı, 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. / Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir*" (m341/1-2). Vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilememesi veya eksik yerine getirilmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, kabahatin maddi unsurunu oluşturmaktadır. Vergi ödevini yerine getirmeme, olumsuz bir hareket (yapmamayı) ifade etmektedir. Bu hareketlerin sonucunda vergi, ziyayı oluşuyorsa netice de gerçekleşmiştir⁵⁹. Devlet hazinesinin vergi kaybına uğramasını konu olan bir kabahat olduğundan, vergi ziyayı bir zarar kabahati olarak nitelendirilmektedir⁶⁰. Vergi ziyayı kabahatinin unsurları, çalışmanın kapsamını ve amacını aştığından, sadece bu kadarına değinmekle yetinmek istiyoruz.

Ceza hukuku ve kabahatler hukuku, hukukî değerleri korumak için kanunlarda haksızlık teşkil eden fiillere yer vermekte ve bu fiillerin işlenmesini engellemek, yani hukukî değerleri koruma görevini gerçekleştirmek için yaptırımlar öngörerek ve sözkonusu fiiller işlendiğinde yaptırımları uygulayarak önleme amacını yerine getirmektedirler⁶¹. İdarî yaptırımlar ise öncelikle, kişilere idare karşısındaki borç ve yükümlülüklerini yerine getirmelerini hatırlatmayı ve böylece idarî düzeni sağlamayı hedeflemektedir⁶². Vergi suç ve kabahatleri ile genel olarak amaçlanan, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesidir⁶³. Vergi ziyayı kabahati de dâhil vergi kabahatlerinin amacı, vergi sisteminin hukukun öngördüğü şekilde yürümesini ve buna bağlı olarak vergi geliri sağlanmasını gerçekleştirmektir⁶⁴. Bu şekilde vergi

⁵⁹ **Saban**, Vergi Hukuku, s. 496.

⁶⁰ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 209; **Karakoç**, Vergi Ziyayı, s. 41; **Şenyüz**, s. 45; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 495.

⁶¹ **Akbulut**, s. 11.

⁶² **Oğurlu**, Yargısal Korunma, s. 37. Ayrıca bkz. **Evren**, s. 970.

⁶³ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 209.

⁶⁴ **Kırbaş**, s. 166; **Başaran-Yavaşlar**, Kabahat ve Yaptırımlar, s. 286; **Taşdelen**, s. 16; **Saban**, Vergi Hukuku, s. 467-468; **Öner**, s. 140. "...Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğini belirlemektir. Vergi suç ve cezalarında amaç, vergi yasalarının iyi biçimde

kanunlarına uymakla yükümlü kimsenin hukuka aykırı fiili cezalandırılmakta ve vergisel idarî düzene yönelik ihlaller önlenmeye çalışılmaktadır⁶⁵. Hatta vergi yükümlülüğünün, devletin diğer vergi yükümlülerinden de vergiyi tahsil edeceğinin garanti altına alınması durumunda katlanılabilir olduğu, bu nedenle vergi yükümlülerinin kanundan doğan vergi yükünü taşımalarını sağlamak için devletin tüm uygun ve gerekli araçları kullanmasının dürüst vergi yükümlülerinin yararına olduğu, bu açıdan vergi suç ve kabahatlerinin vergi yükü dağılımının adil ve eşit şekilde olmasını da koruduğu ifade edilmiştir⁶⁶. Bu açıklamalar çerçevesinde bakıldığında, vergi kabahatlerine ilişkin cezaların amacı, yaptırımların caydırıcı etkisinden yararlanıp, vergisel alanda düzeni bozan davranışların-fiillerin önlenmesidir. Bu bakımdan vergi kabahatlerine ilişkin cezaların amacı gelir elde etmek değil, gelirin hukuka uygun bir şekilde elde edilmesini önleyen davranışların engellenmesidir. Vergi cezalarının bu niteliği Danıştay'ın bir içtihadı birleştirme kararında da açıkça vurgulanmaktadır⁶⁷.

Devlet, kanuna aykırı fiiller nedeniyle uğramış olduğu vergisel kaybı, idarece tarhiyatlar yoluyla (VUK.m.29, 30, mük.30) ve gecikme faizi almak suretiyle (VUK.m.112) zaten telâfi etmektedir. Uygulanan vergi ziyat cezası, kaybın telâfi edilmesinden ziyade, vergi kaybına yol açan kasıtlı veya kasıtlı olmayan fiilleri önlemeyi amaçlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre, “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyatına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyat uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyat cezası kesilir.

uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır.” Ay.M. 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, (RG. 18.05.2007 – 26526); “...Kamu giderlerinin karşılanması, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi, yasaların etkinliğinin sağlanması için vergi suç ve cezalarının yer verilmiştir.” Ay.M. 13.01.2011 gün ve E. 2009/21, K. 2011/16, (02.04.2011 – 27893).

⁶⁵ Şenyüz, s. 45.

⁶⁶ Bu yönde bkz. Seer, s. 221.

⁶⁷ “...Diğer taraftan vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezasında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür. / ... Bir defa vergi cezası kamu giderlerini karşılamak üzere idarece tahsil edilen diğer bir ifadeyle vergi karakteri taşıyan bir mali yüküm değildir. Vergi cezası, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareketleri önlemek için, bu tür davranışları cezalandırmak üzere kesilir.” Dş. İBK. 12.06.1980 gün ve E. 1977/1, K. 1980/2, (Danıştay Dergisi, S. 40-41, Yıl: 11, 1981, s. 69, 70).

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır” (VUK.m.344).

Vergi Usul Kanunu’nun “Muhtelif Vergi Ziyasına Sebebiyet Verilmesi” başlıklı 335’inci maddesine göre, “*Vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir*”.

Cezalarda tekrerrü düzenleyen 339’uncu maddesine göre “*Vergi ziyasına sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*”.

Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu’nda vergi ziyasına ilişkin birbirleriyle bağlantılı çok sayıda hüküm bulunmaktadır. Bu cezanın temel şeklinin, ağırlaştırılmış şeklinin, tekrerrü nedeniyle ceza artırımının ve birleşme nedeniyle ayrı cezalar kesilmesinin, ölçülülük ilkesi bakımından sıkıntılı sonuçlar doğurduğu ortadadır. Vergisini gecikme faiziyle birlikte alan devletin, uygulamış olduğu bu cezaların, ceza amacını gerçekleştirmek için elverişli, gerekli ve orantılı olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir.

Belirtilmelidir ki Vergi Usul Kanunu’nun vergi ziyai cezasına ilişkin hükmü, daha önce anayasaya uygunluk denetiminden geçmiş bir hükümdür. Anayasa Mahkemesi, itiraz üzerine vermiş olduğu kararda, vergi ziyai cezasının hesaplanma şeklini Anayasa’ya aykırı bulmuş ve sözkonusu hüküm Anayasa’nın 2’nci ve 38’inci maddelerine aykırılıktan iptal etmiştir⁶⁸. Ancak bu kararda cezanın ölçülü olup olmadığı ile ilgili herhangi bir değerlendirme yer almamaktadır.

⁶⁸ “...İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur. / Kuralda, ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi

2.3. Vergi Ziyat Cezasının Ölçülülük İlkesine Aykırı Yönleri

2.3.1. Cezanın (Bir veya Üç) Kat Olarak Uygulanması

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi ziyat cezası kayba uğratan verginin bir katı olup, vergi kaçakçılığı oluşturan fiillerle (VUK.m.359) vergi ziyatına yol açılması durumunda ceza ziyatı uğratan verginin üç katı tutarında kesilmektedir. Bu ceza miktarının bulunabilmesi için öncelikle vergi ziyatının hesaplanması gerekmektedir. Bu miktar, zamanında tahakkuk etmeyen veya eksik tahakkuk eden verginin bir misli (katı) olarak gösterilen miktardır⁶⁹.

Öncelikle belirtmek gerekir ki vergi ziyat cezası, vergi kanunlarına aykırı davranışların önlenmesi için “elverişli” bir araçtır. Bu bakımdan cezanın ölçülülük ilkesinin alt ilkesi olan “elverişlilik” ilkesine uygun olduğu söylenebilir. Ancak kesilecek cezanın kat olarak ve özellikle vergi kaçakçılığına bağlı fiiller açısından verginin üç katı olarak belirlenmesinin “gereklilik” ve “orantılılık” ilkeleri bakımından sorunlu olduğu açıktır.

Kabahatler Kanunu'nun genel gerekçesinde “*İdarî nitelikteki para cezası, bir uyarı (ikaz) fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacına da hizmet edebilir. Bu nedenle, idarî para cezasının misli nitelikte olması mümkündür*”⁷⁰ şeklinde bir belirleme yer almaktadır. Gerekçeye göre kamu açısından oluşan zararın tam olarak tazmin edilmesi amacının gerçekleştirilmesi için kat ceza uygulanması mümkündür. Devletin ziyatı uğratan vergiyi, idare tarafından yapılan tarhiyatlara yoluyla ve gecikme faizi de uygulamak suretiyle zaten alabildiği dikkate alındığında, kat ceza uygulamasının vergi ziyat cezası bakımından hemen kabulü mümkün değildir. Bu bakımdan kat ceza miktarının cezanın amacını gerçekleştirmek konusunda gerekli ve orantılı olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Devletin, vergi alacaklarının tahsilini güçlendirmek üzere mekanizmalar yaratması, meşru olmakla birlikte, bu amacın gerçekleştirilmesi için gerekli olandan fazlasına itibar ederek malvarlığı haklarına müdahale etmesi ölçülü olarak kabul edilemez⁷¹.

oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konular ve 2. maddesindeki “hukuk devleti” ilkelerine aykırılık oluşturur. / Açıklanan nedenlerle, kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.” Ay.M. 06.01.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, (RG).

⁶⁹ Taşdelen, s. 202-203.

⁷⁰ <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm> (Erişim. 15.09.2014)

⁷¹ Bkz. ve karşı. Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, s. 525.

Kanaatimizce, vergisini faiziyle birlikte alan devletin ayrıca verginin bir katı veya üç katı kadar ceza kesmesi, gerekli ve orantılı değildir⁷². Bu bakımdan caydırma amacına ulaşmak için zaten aslı faiziyle tahsil edilen verginin bir katı ceza kesmek gerekli olmadığı gibi orantılı da değildir. Ceza muhatabının vergi kanunlarına aykırı davranmak suretiyle elde etmiş olduğu ekonomik kazanım faiziyle birlikte geri alındığından, bundan sonrasında uygulanacak cezanın ölçülü olduğunun söylenebilmesi, muhataba yüklenen yükün onun nezdinde katlanılmaz ve ağır bir yük oluşturmamasına bağlıdır. Bu bakımdan, vergi kadar veya verginin üç katı kadar bir para cezası uygulanması, vergi yükümlü veya sorumluları bakımından katlanılmaz ve telâfisi imkânsız sonuçlara yol açabilecek niteliktedir.

Vergi ziyayı cezasındaki ölçsüzlük, özellikle cezanın üç kat uygulandığı durumlarda daha da belirginleşmektedir. Üç kat vergi ziyayı cezası, vergi ziyasına kaçakçılık oluşturan fiillerle yol açılması durumunda uygulandığından, bu cezanın yanında ayrıca fiilin niteliğine göre değişen ağırlıkta hapis cezası uygulanmaktadır⁷³. Bu bağlamda sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilini işleyen bir kimse, vergi aslı ve gecikme faizi haricinde verginin üç katı kadar ceza ile muhatap olmakta ve ayrıca üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır⁷⁴. Böyle bir

⁷² Bu yönde benzer görüşler için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 1017; **Candan**, http://turgutcandan.com/2013/04/07/92/#_ftn1 (Erişim. 10.09.2014).

⁷³ Hapis cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde, altı aydan üç yıla, üç yıldan beş yıla ve iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası olmak üzere üç değişik kategoride düzenlenmiştir. Anayasa Mahkemesi, kanun koyucunun, işlenen fiilin ağırlığını dikkate alarak hürriyeti bağlayıcı ceza yanında idarî yaptırım da uygulanması yönünde düzenleme yapmak konusunda takdir hakkına sahip olduğu düşüncesindedir. "...Yasa koyucu, suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözetererek, Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde, hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını saptayabileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre, kimi eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında, idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir..." Ay.M. 13.01.2011 gün ve E. 2009/21, K. 2011/16, (02.04.2011 – 27893). Bu düşünce, kabul edilebilir olmakla birlikte ölçülülük ilkesi yönünden denetim yapılmasına engel değildir.

⁷⁴ Böyle bir uygulama, Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan düzenlemeyle de çelişir niteliktedir. Hükme göre, "*Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır*". Bir fiilin hem kabahat hem de suç tanımına uygun düşmesi halinde suçtan dolayı cezaî yaptırım uygulanacağı ve kabahatten dolayı idarî yaptırım uygulanmayacağı kabul edilmesi, suçlar ile kabahatler arasında "non bis in idem" kuralının geçerli olduğunu göstermektedir. (**Kangal**, s. 176). Düzenlemenin nedeni, suçun haksızlık içeriğinin kabahatin haksızlık içeriğinden daha fazla olmasıdır. (**Akbulut**, s. 470). Doktrinde vergi kaçakçılığı suçu ile

uygulama daha en baştan “elverişlilik” ilkesi bakımından eleştirilebilir. İşlediği fiil nedeniyle, mali nitelikli bir ceza ile asla kıyaslanamayacak ve kişi özgürlüğünden yoksun kalmayı gerektiren bir ceza ile muhatap olan bir kimsenin, ödemek zorunda olduğu vergi aslının üç katı kadar bir idarî para cezası ile cezalandırılması, cezanın önleme amacının gerçekleştirilmesi açısından ne elverişli, ne gerekli ne de orantılıdır. Bu örnekte sahte belge düzenleme veya kullanma fiili için hem hapis hem de vergi kaybından ötürü üç kat cezanın uygulanabiliyor olması bir ölçsüzlük, vergi kaybından ötürü üç kat ceza uygulanması diğer bir ölçsüzlüktür⁷⁵. Hapis cezası alacak ve özgürlüğünden yoksun kalacak kişi, üç kat vergi ziyat cezasını ödeyebilecek midir? Veya cezanın amacının gerçekleştirilmesi için, mutlaka faiziyle birlikte tahsil edilen bir verginin üç katı ceza kesilmesi mi gereklidir? Kanaatimizce bu sorulara verilecek cevap olumsuzdur. Verginin üç katı ceza kesmeden, kişileri vergi ziyat doğuran fiilleri işlemekten caydırmanın mümkün olmadığı söylenemez.

Kat ceza uygulanması nedeniyle oldukça yüksek tutarlara ulaşan vergi ziyat cezaları, uygulamada ya hiç ödenememekte, ya uzlaşma yoluyla cezanın önemli bir tutarından vazgeçilmesi suretiyle ödenmekte (kaçakçılığa bağlı üç kat uygulaması hariç) ya da vergi affi niteliğindeki kanunlarla tamamen veya kısmen ortadan kaldırılmaktadır. Örneğin, 6111 Sayılı Kanun’un⁷⁶ 2’nci maddesinde, vergi aslının Kanun’da belirtilen oranda faiziyle birlikte yine belirtilen tarihlerde ödenmesi durumunda vergi ziyat cezasının tamamının tahsilinden vazgeçileceği hükmü yer almaktadır. Vergi affi niteliğindeki kanunlarda, genellikle affedilen yükümlülüğün vergi cezaları olduğu dikkate alındığında, bu kadar yüksek tutarlı cezaların tahsil edilemediği anlaşılmaktadır⁷⁷. Ayrıca bu kadar yüksek cezalara rağmen,

vergi ziyat kabahati arasındaki nitelik farkından (birinin sırf hareket suçu diğerinin neticeli kabahat olmasından) ötürü tek bir fiile işlenmelerinin mümkün olmadığı yönünde bir görüş bulunmasına (Candan, Temel İlkeler, s. 283; Taşdelen, s. 66) ve Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin son fıkrası ile 340’ıncı maddesinin 2’nci fıkrası gereğince suç ve kabahat için ayrı ceza uygulanmasına engel bulunmamasına rağmen, kanaatimizce caydırıcılık amacının gerçekleştirilmesi açısından sadece suçtan dolayı hapis cezası verilmesi yeterli olacaktır. Ayrıca ve hem de üç kat vergi ziyat cezası uygulanması, hukuk devleti ve ölçülülük ilkelerine aykırıdır.

⁷⁵ Benzer bir değerlendirme, Vergi Usul Kanunu’nun 153/A maddesinde yer alan ve bazı vergi suçlarını işleyenlerin duyurulacağı yani tehir edileceği yönündeki yaptırım için de yapılmaktadır. Bu fiiller için hapis cezası yanında bir de teşhir cezasının öngörülmüş olması, çeşitli gerekçelerle ölçülülük ilkesine aykırı olarak değerlendirilmektedir. Bu hususta bkz. Baykara, s. 11 vd.

⁷⁶ RG. 25.02.2011 – 27857 (1. Mük).

⁷⁷ Vergi cezaları ödenebilir düzeye gelmediği sürece af düzenlemelerinin de bir ihtiyaç olmaya devam edeceği yönünde bkz. Karakoç, Kesitler, s. 1202.

vergi kaçakçılığı suçunda bir azalma meydana geldiğini söylemek de mümkün değildir. Bütün bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bu kadar yüksek tutarda kesilen ve ölçüsüz olan vergi ziyai cezası, yükümlü veya sorumluları caydırmaktan uzaktır. Tam tersine, ceza muhatapları zaten ödenemeyeceği düşünülen bu cezalarla uğraşmak yerine, cezanın tahsilini olanaksız hale getirmek için kanuna aykırı yolları (hileli tasarruflar) deneme yoluna gitmektedir.

Vergi ziyai cezasındaki ölçsüzlük, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından mülkiyet hakkı kapsamında sorumluluğu da gerektirecek niteliktedir⁷⁸. Gerçekten de uygulanan cezaların ulaşılmış olduğu tutar ceza muhatapları açısından bireysel ve ağır bir yük oluşturmakta, vergi kanunlarına aykırı davranışların caydırılması amacı ile uygulanan araç (ceza) arasında bulunması gereken “adil denge” kaybolmaktadır.

Kaçakçılığa iştirak eden kimseye, hapis cezası yanında (VUK.m.360) yanında ayrıca bir kat vergi ziyai cezası uygulanması da ölçülü değildir. Çünkü vergi kaçakçılığı suçunda vergisel kazanım, esas itibariyle bu fiilleri gerçekleştiren kimseler tarafından elde edilmekte ve bu durumun tespiti üzerine de vergi aslı, faiziyle birlikte kendilerinden tahsil edilmektedir. Bu bakımdan bu fillerin işlenmesine iştirak edenlerin hapis cezası yanında, verginin bir katı kadar para cezası ile cezalandırılması, “elverişlilik” ilkesine uygun görünse bile “gereklilik” ve orantılılık alt ilkelerine aykırıdır. Kaçakçılığa iştirak edenler için öngörülen bir kat vergi ziyai cezasının, iştirak edenin suçun işlenmesinde menfaatinin bulunup bulunmamasından ayrı düşünülerek uygulanması, bu ölçsüzlüğü daha da derinleştirmektedir. Kanaatimizce vergi kaçakçılığına iştirak için öngörülen hapis cezası caydırma amacının gerçekleştirilmesi için yeterlidir.

Bütün bu sakıncaların giderilebilmesi açısından, vergi ziyai cezasında kat ceza uygulamasından vazgeçilmelidir. Bu açıdan, temel cezanın kayba uğratan verginin % 25'i, kaçakçılıkla vergi kaybına yol açılması durumunda ise cezanın kayba uğratan verginin % 50'si olarak belirlenmesinin uygun olacağı ifade edilmiştir⁷⁹. Kanaatimizce bu önerilen oranlar, mevcut uygulamaya göre çok daha ölçülü olsa da vergi ziyai cezasına üst bir sınır çizilmesi halinde daha anlamlı olacaktır. Vergi kaçakçılığına iştirak eden kimseye uygulanacak vergi ziyai cezasının da %

⁷⁸ Bu yönde değerlendirme için bkz. **Demirbaş-Aksüt**, s. 118. Yazar, değerlendirmesini üç kat ceza kesilmesini gerektiren durumu (vergi kaçakçılığı) örnek vererek anlatmasına rağmen, kanaatimizce bir kat ceza uygulaması da ölçülülük ilkesi bakımından Sözleşme'ye aykırı değerlendirilebilir.

⁷⁹ Öneri için bkz. **Karakoç**, Değerlendirme, s. 11.

10 gibi bir orana düşürülmesi, ölçülülük ilkesi bakımından daha uygun olacaktır⁸⁰.

2.3.2. Ceza İçin Üst (Son) Bir Sınırın Bulunmaması

Mevcut uygulanan haliyle vergi ziyat cezası için bir üst (son) sınır bulunmamaktadır. Bu nedenle kayba uğratılan vergiye göre hesaplanan bir kat veya üç kat vergi ziyat cezası, hangi tutara ulaşırsa ulaşınsın, vergi idaresi tarafından kesilmek zorundadır.

Kabahatler hakkında genel kanun niteliğinde olan Kabahatler Kanunu'nda, idari para cezaları için üst bir sınır yer almamaktadır⁸¹. Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesine göre, "(1) İdarî para cezası, maktu veya nispi olabilir.

(2) İdarî para cezası, kanunda alt ve üst sınırı gösterilmek suretiyle de belirlenebilir. Bu durumda, idarî para cezasının miktarı belirlenirken işlenen kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumu birlikte göz önünde bulundurulur". Vergi ziyat bakımından değerlendirildiğinde, cezanın nispi olarak belirlendiği ve uygulanması açısından vergi idaresine takdir yetkisi verilmediği görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi, Kabahatler Kanunu'nun genel gerekçesinden hareket ettiği izlenimi veren bir gerekçeyle idarî para cezalarında alt ve üst sınır belirlenmesinin gerekli olmadığı yönünde bir karar vermiştir. Mahkemeye göre, "...İdari para cezası, kabahat sayılan eylemin işlenmesini önlemeye yönelik caydırıcılık fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacına da hizmet etmektedir. Bu nedenle, idarî para cezasının alt ve üst sınırı gösterilmeden, nispi olarak belirlenmesi mümkündür. / İtiraz konusu kuralda, Kurum tarafından verilecek idari para cezasının, bandrolsüz veya etiketsiz satılan veya satışa arz edilen her cihaz için cihazın satış bedeli kadar olduğu belirtilerek, cezanın üst sınırı gösterilmeden, nispi olarak belirleneceği hükme bağlanmıştır. İtiraz konusu

⁸⁰ Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında "*Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir*" düzenlemesi yer almaktadır. Vergi ceza hukukunda iştirak edilen fiil esas itibarıyla suç oluşturmasına rağmen, failin vergi ziyatına da yol açması nedeniyle, bu hüküm gereğince de vergi kaçakçılığına iştirak eden kişiye idari para cezası uygulanması mümkündür. Vergi kabahatleri bakımından iştirak hakkında bkz. Şenyüz, s. 243 vd.; Taşdelen, s. 59-60.

⁸¹ Bunun, kanun koyucunun bilinçli bir tercihi olduğu ve kazüistik düzenlemeler gerektirmesi nedeniyle ceza içeren özel kanunlara bırakıldığı yönünde bkz. Uğur, s. 205-206.

kural ile Kuruma tanınan nispi idarî para cezası verme yetkisinin, kamuda oluşan zararın giderilmesi yanında, caydırıcı olma amacını taşıdığı anlaşılmaktadır. Bu düzenleme anayasal sınırlar içinde kanun koyucunun takdirinde olup, bu konuda bir belirsizlik bulunmamaktadır...⁸². Bu gerekçe, kamunun uğramış olduğu zararın giderilmesi amacına hizmet eden idari para cezaları açısından makul gibi görünse de kanaatimizce vergi aslı ve gecikme faizi alındıktan sonra, diğer bir ifadeyle kamunun uğramış olduğu zarar giderildikten sonra, vergi ve faizle birlikte uygulanan vergi ziyai cezası açısından kabul edilemez. Buna karşılık daha eski tarihli diğer bir kararında ise nisbi olarak uygulanan cezanın çok yüksek rakamlara ulaşması nedeniyle ölçüsüz hale geleceği ve bunun da anayasaya aykırılık oluşturacağı gerekçesiyle itiraz konu hükmü iptal etmiştir. Mahkeme'ye göre, "Mükelleflerin vergi dairelerinde büyük güçlüklerle karşılaşmalarını önlemek amacıyla vergilerini postane ve bankalar aracılığıyla ödemelerine olanak sağlayan 41. maddenin 3418 sayılı Yasayla değişik itiraz konusu son fıkrasında "tahsilatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, ödemeye konu amme alacağının %10'u nisbetinde ayrıca ceza tahsil olunur" denilmektedir. / İtiraz istemine konu kurala göre, tahsil edilen amme alacağını süresinde Merkez Bankası'na ya da vergi dairelerine intikal ettirmeyen bankalarda veya postanelerde görevli şube müdürlerinin tamamı, geciktirme süresine ve miktarına bakılmaksızın %10 oranında idari para cezasına tabi kılınmaktadır. Aynı maddenin beşinci fıkrasında ise tahsil edilen amme alacağının süresi içinde ilgili yerlere intikal ettirilmemesi halinde tahsilatı yapan kuruluşlardan gecikme zammı alınacağı belirtilmektedir. Bu fıkra ile amme alacağının geç intikal ettirilmesi nedeniyle doğan zararın gecikme zammı alınmak suretiyle giderilmek istendiği açıktır. Ancak, gecikme cezası ödeyen kuruluşların amme alacağının geç ödenmesinde sorumluluğunu saptadığı görevlilere rücu etme olanağı da bulunmaktadır. Bu durumda sorumlu görevlinin hem gecikme zammını hem de %10 para cezasını birlikte ödemesi sonucu doğmaktadır. Bu nedenle, tahsil edilen kamu alacağının süresinde ilgili yerlere aktarılmasındaki gecikmeden dolayı, kamu alacağının yüzde onu oranında idari para cezası öngörülmesi bu cezaların çok yüksek miktarlara ulaşması sonucunu doğurabilecektir. Böylece yasa hükmü, sorumluları ödeme güçlerini aşan, adaletli ve eylemle orantılı olmayan ölçüsüz bir yükümlülükle karşı karşıya bırakmaktadır. Bu ölçütlerden yoksun olarak konulan Yasa kurallarının Anayasa'nın 2. maddesinde sözü edilen hukuk devleti ilkesine uygun olduğundan söz edilemez. Açıklanan nedenlerle, itiraz

⁸² Ay.M. 01.03.2012 gün ve E. 2011/22, K. 2012/31, (RG. 13.10.2012 – 28440).

konusu kural Anayasa'ya aykırıdır”⁸³. İncelenen kararlardan, Anayasa Mahkemesi'nin vergi cezaları da dâhil olmak üzere idarî para cezaları açısından üst sınır belirlenmemesinin, ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığıyla ilgili yaklaşımını net olarak tespit etmek mümkün değildir. Nitekim incelenen ikinci kararda, kanun hükmü cezaların çok yüksek miktara ulaşması nedeniyle iptal edilirken, cezaya üst bir sınır konulmasıyla ilgili herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun vergi kabahatlerini düzenleyen bazı hükümlerinde cezaların üst sınırı belirlenmiştir. Bu nedenle vergi ceza hukukumuz kabahatlerde üst sınır yaklaşımına yabancı değildir. Örneğin, tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan kişilere uygulanacak nispi özel usulsüzlük cezası (2014 yılı için) 970.000 TL'yi⁸⁴; fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve müstahsil makbuzu düzenlemeyen veya almayanlara uygulanacak % 10 oranındaki nispi özel usulsüzlük cezasının yıllık toplamı (2014 yılı için) 97.000 TL'yi⁸⁵ geçmemektedir.

Vergi Usul Kanunu açısından mehaz kanun niteliği taşıyan Alman Vergi Usul Kanunu'nda (Abgabenordnung-AO) vergi ziyat cezasına bir üst sınır getirildiği görülmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu'na göre, failin, vergiyi büyük bir miktarda kayba uğratması veya hukuken haklı olmayan bir vergisel avantajı edinmesi, vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli hali olarak altı aydan on yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir (AO § 370/3-1). Ancak bu suçun oluşabilmesi kastın varlığına bağlıdır⁸⁶. Buna karşılık, ağır bir

⁸³ Ay.M. 23.03.2004 gün ve E. 2001/119, K. 2004/37, (RG. 21.07.2004 – 25529).

⁸⁴ “Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 800.000 TL'yi (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2014'den itibaren 970.000 -TL) geçemez.” (VUK.mük.m.355).

⁸⁵ “Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için 10.000.000 liradan (1.1.2014'den itibaren 190 -TL) aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 5.000.000.000 lirayı (1.1.2014'den itibaren 97.000 -TL) geçemez.” (VUK.m.353/1).

⁸⁶ Seer, in: Tipke/Lang, § 23, Rz. 43.

dikkatsizlikle (yüksek bir taksirle) vergi kaybına yol açılması ise, vergi kabahati olarak düzenlenmiştir. Bu kabahat, en fazla 50.000 Euro'ya kadar para cezası ile cezalandırılmaktadır (AO § 378/1-2)⁸⁷.

Kanaatimizce vergi ziyayı cezasının ziyaa uğratılan vergi dikkate alınarak nispi olarak belirlenmesi uygun olmakla birlikte, ceza açısından bir üst sınır da tespit edilmelidir. Devlet ziyaa uğratılan vergiyi faiziyle birlikte tahsil ettiğine göre, bundan sonra uygulanacak cezanın caydırıcılık-önleme amacına hizmet etmesi gerekmektedir. Üst sınırı olmayan ve çok yüksek miktarlara ulaşabilen bir ceza, hedeflenen caydırıcılık amacına ulaşılmasına katkıda bulunmadığından elverişlilik, ceza muhatabının temel hak ve özgürlüklerine en az dokunacak önlem olmadığından gereklilik, vergiyi faiziyle ödemek durumunda olan muhataba ayrıca katlanabileceği bir yük getirmediğinden orantılılık ilkelerine aykırıdır. Vergi ziyayı cezasına üst (son) bir sınır getirilmek suretiyle de vergi ziyasına yol açan davranışların engellenmesi mümkündür. Ancak belirtilmelidir ki bu üst sınırın tespiti çok da kolay olmayacaktır. Kanun *koyucunun yükümlü psikolojisini ve ceza tutarlarının ekonomik caydırıcılık derecesini dikkate alarak bir üst sınır belirlemesi*, ölçülülük ilkesine uygun olacaktır.

2.3.3. Birleşme Hükümleri Nedeniyle Ayrı Ceza Uygulanması

Vergi Usul Kanunu'nun 335'inci maddesine göre “*Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir*”. Bu hüküm gereğince, vergi yükümlüsü veya sorumlusunun tek bir fiili nedeniyle birden fazla vergi açısından vergi ziyayı meydana gelmişse, her bir vergi açısından ayrı vergi ziyayı cezasının kesilmesi gerekmektedir. Birden çok vergi konulan hallerde bu vergiler için ayrı idarî düzen oluşturulmakta, vergi konuları farklı belirlenmekte, tarh ve tahakkuk zamanları farklılaşmakta ve dolayısıyla vergi ziyayı durumları da ayrı oluşmaktadır⁸⁸. Bu çerçevede bir fiilin gelir veya kurumlar vergisi, kurum veya gelir geçici vergisi ile katma değer vergisini ziyaa uğratması halinde her bir vergi türü açısından ceza kesilmesi, yasal bir zorunluluktur.

Fikri içtima, tek bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet verilmesidir. Türk Ceza Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre, “*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi,*

⁸⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Seer, s. 225 vd.

⁸⁸ Taşdelen, s. 61.

bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır”. Fikri içtimada ortada birden fazla suç bulunmasına rağmen, suç siyaseti düşüncesiyle bu suçlar tek bir suç gibi kabul edilmektedir. Bu hükmün dayanağı, kişinin işlemiş olduğu bir fiilden dolayı birden fazla kere cezalandırılmayacağını ifade eden “non bis in idem” kuralıdır⁸⁹. Fikri içtima, her ihlâlin ayrı bir suç oluşturması ve ayrıca cezalandırılması ilkesinin bir istisnası olarak kabul edilmektedir⁹⁰. Ancak Vergi Usul Kanunu’nda, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümlerinden farklı olarak⁹¹, bir fiil ile birden fazla vergi ziyasına yol açılması durumunda, her vergi açısından ayrı vergi ziyat cezasının uygulanacağı düzenlenmekte, fikri içtima hükümlerinin uygulanması kabul edilmemektedir⁹².

Belirtilmelidir ki tek bir fiil ile birden fazla vergi ziyasına yol açılması durumunda her vergi türü açısından ayrı vergi ziyat cezası kesilmesine olanak sağlayan hükmün (VUK.m.335), ölçülülük ilkesine doğrudan aykırı olduğu savunulamaz. Vergi ceza hukukunda, kabahat ve suç siyasetinin bir gereği olarak kanun koyucu, aynı türden bir fiil ile oluşan her kabahat (sonuç) açısından ayrı ceza uygulanması yolunu tercih edebilir. Ceza tespit ve tayin yetkisi kanun koyucunun takdirindedir. Ancak vergi ziyata yol açan fillerin birden fazla verginin uygulama alanına girdiği, vergi yükümlü veya sorumlularına yüklenen ödevlerin birden fazla vergi türü açısından geçerli olduğu, vergi ziyat için öngörülen yaptırımın bizatihi miktar olarak çok yüksek ve ağır olduğu dikkate alındığında, fikri içtima kurallarına aykırı bir şekilde her vergi açısından ayrı ceza kesilmesi, bir ölçüsüzlük durumu ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, sahte belge kullanma fiili nedeniyle vergi ziyata yol açan vergi yükümlüsüne, gelir veya kurumlar vergisi, gelir veya kurumlar geçici vergisi ve katma değer vergisi için ayrı üç kat ceza

⁸⁹ **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, s. 596.

⁹⁰ **Centel/Zafer/Çakmut**, s. 502.

⁹¹ Düzenlemenin Kabahatler Kanunu’nun 15’inci maddesinin 1’inci fıkrasında yer alan “*Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.*” hükmünün bir istisnası olduğu söylenebilir. Bu yönde ayrıca bkz. **Taşdelen**, s. 61; **Kangal**, s. 176; **Narter/Sarıcaoğlu**, s. 83.

⁹² **Kırbaş**, s. 175; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 560; **Öner**, s. 147; **Bilici**, s. 118; **Narter/Sarıcaoğlu**, s. 82. *Saban’a* göre, düzenleme fikri içtimaya yaklaşmakla birlikte ondan farklı olup, tek bir fiil ziyaa uğratılan vergiler türü bakımından diğerinden farklı ise suçlar arasından içtimadan söz edilemeyecektir. Bu nedenle kaç vergi açısından ziyaa sebebiyet verilmişse o kadar vergi suçu işlenmiş sayılmakta ve her vergi bakımından ayrı ceza kesilmektedir. (**Saban**, Vergi Hukuku, s. 486-487.

uygulanmaktadır. Vergi türlerine ilişkin vergisel rejimin farklı olduğu, her birinin farklı bir amaca hizmet ettiği ve bu nedenle her biri için ayrı ceza uygulanmasının uygun olduğu yönündeki görüş savunulmaya değer olsa da sonuçta kesilecek bütün cezaları ödeyecek kaynak (kişi, kurum veya topluluk) tektir ve cezaların ulaşılmış olduğu toplam miktar bu kaynağı kurutabilecek niteliktedir. Bu durumun ölçülülük ilkesine aykırı olduğu ve hatta hakkın özüne dokunduğu rahatlıkla söylenebilir.

Ayrı vergi ziyai cezalarının uygulanmasının yarattığı ölçüsüzlüğün giderilmesi bakımından şu önerilerin yapılması kanaatimizce mümkündür:

1) Eğer vergi ziyai cezalarında kat cezasından vazgeçilerek cezaların daha ölçülü ve caydırıcı olarak belirlenmesi durumunda, her vergi açısından ayrı vergi ziyai cezası uygulanmasına devam edilebilir.

2) Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne benzer bir düzenleme yapılarak, en ağır vergi ziyai cezasının kesilmesi sağlanabilir. Vergi türlerinin farklı olması nedeniyle diğerlerinin yaptırımsız kalmaması gibi bir endişe varsa, bu takdirde kesilen en ağır cezanın, diğer vergiler açısından ölçülü bir yüzde dikkate alınarak artırılması yoluna gidilebilir.

3) Geçici verginin, izleyen yıl beyan edilip ödenecek gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere alınan bir vergi olduğu ve teknik anlamda ayrı bir vergi türü olamayacağı dikkate alındığında, geçici vergiye vergi ziyai cezası uygulamasının yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

2.3.4. Tekerrür Nedeniyle Cezanın Arttırılması

Tekerrür, bir suçtan mahkûm edilen kişinin mahkûmiyet kararının kesinleşmesinden itibaren belirli bir süre içinde yeniden suç işlemesi durumu olarak tanımlanmaktadır⁹³. Türk Ceza Kanunu'nun 58'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre “*Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez*”. Aynı maddenin 6'ncı fıkrasına göre “*Tekerrür halinde hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Ayrıca, mükerrir hakkında cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır*”. 765 Sayılı Türk Ceza Kanunu, tekerrür durumunu cezanın belirlenmesi aşamasında bir artırım sebebi olarak

⁹³ Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 676.

düzenlemişken, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu tekerrürü özel bir infaz rejimi ve denetimli serbestlik tedbirinin uygulanabileceği bir durum olarak düzenlemiştir⁹⁴. Böylece 19'uncu yüzyıl ceza hukuku düşüncesine hâkim olan klâsik suç teorisinin tekerrürü ceza artırımı sebebi olarak kabul eden yaklaşımı terkedilmiştir⁹⁵. Tekerrürün cezalandırmanın genel ve özellikle özel önleme amacının gerçekleşmesi bakımından yeterli olmadığı, cezaevinde bulunan suçluların büyük çoğunluğunun mükerrir suçlular olduğu, bu yönüyle tekerrürün bir cezalandırma amacı ve bu çerçevede cezayı arttıran bir sebep olarak kabulünün doğru olmadığı gerekçeleriyle, Türk Ceza Kanunu'nun tekerrüre ilişkin bu yeni yaklaşımının yerinde olduğu savunulmaktadır⁹⁶.

Kabahatler Kanunu'nda tekerrür kurumu ile ilgili genel bir düzenleme yer almamaktadır. Bunun bilinçli bir tercih olduğu, nitekim hükümet tasarısında yer alan düzenlemenin Adalet Komisyonu tarafından metinden çıkarıldığı, kabahatin türüne göre daha kazüistik düzenlemeler gerektirmesi nedeniyle konunun özel ceza kanunlarına bırakıldığı ileri sürülmüştür⁹⁷. Bu nedenle vergi kabahatlerinde tekerrür konusunda Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekmektedir⁹⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesine göre, "*Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyatı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*". Kanun'un bu düzenlemesi, cezanın kesinleşmesini izleyen yılbaşından başlayarak iki ve beş yıllık süreler içinde yeniden kabahat işlenmesini ceza artırımı sebebi olarak kabul etmektedir. Fiil ağırlaştıkça tekerrür nedeniyle arttırılacak ceza da çoğalmaktadır⁹⁹. Tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için, ziyaa uğratılan verginin aynı türden olması gerekmemekle birlikte¹⁰⁰, ilk cezanın kesilmesini gerektiren kabahatle tekerrür hali kabul edilen son kabahatin aynı türden olması şarttır¹⁰¹.

⁹⁴ Bkz. Artuk/Gökçen/Yenidünya, s. 880-882; Centel/Zafer/Çakmut, s. 597-598; Öztürk/Erdem, s. 473-476; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 676.

⁹⁵ Özgenç, s. 710.

⁹⁶ Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 677.

⁹⁷ Uğur, s. 205-206.

⁹⁸ Taşdelen, s. 56.

⁹⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 216.

¹⁰⁰ Öner, s. 150.

¹⁰¹ Şenyüz, s. 235; Karakoç, Genel Vergi, s. 557; Taşdelen, s. 58. Üç kat vergi ziyatı cezası kesilen durumlarda tekerrür hükümleri gereğince cezanın arttırılabilmesinin, ilk cezanın da

Tekerrür hükümlerinin cezanın önceki tutarı dikkate alınmadan uygulanması, kesilen ve kesinleşen düşük miktardaki ilk ceza nedeniyle, sonraki cezanın çok yüksek rakamlara ulaşması gibi ölçsüz bir sonucu da doğurabilmektedir¹⁰². Belirtmelidir ki Anayasa Mahkemesi, vergi cezalarında tekerrür uygulamasının kanun koyucunun takdirinde olduğunu belirterek, tekerrür nedeniyle vergi cezalarının arttırılmasında Anayasa'ya aykırılık olmadığına karar vermiştir¹⁰³.

Sonradan kesilecek vergi ziyai cezasının tekerrür hükümleri nedeniyle arttırılması, kanaatimizce, % 50 oranına bir ihtirazi kayıt koymak kaydıyla¹⁰⁴, doğrudan ölçülülük ilkesine aykırı bir uygulama olarak değerlendirilemez. Ancak bir veya üç kat olarak kesilen ve aynı fiille farklı türden vergilerin ziyaa uğratılması durumunda her vergi için ayrı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası, % 50 tekerrür hükmünün uygulanması durumunda katlanmakta ve cezada yer alan ölçsüzlüğün daha da artması sonucu doğmaktadır. Bu bakımdan bir kat kesilmesi gereken ceza bir buçuk kat, üç kat kesilmesi gereken ceza dört buçuk kat olarak her bir vergi türü bakımından ayrı ayrı uygulanmaktadır. Kanaatimizce kat olarak uygulanan cezaların tekerrür nedeniyle % 50 oranında arttırılması, vergi kabahatlerinin önleme amacından ziyade kamuya gelir sağlama amacına hizmet etmektedir. Ölçülü ve caydırıcı olarak yeniden belirlenecek vergi ziyai cezası, tekerrür hükümleri uygulanmadan da amacın gerçekleşmesine hizmet edebilir. Bu nedenle uygulamada da sorunlar çıkaran ve cezaların katlanmasını sonuçlayan bu müessesenin kaldırılması seçeneği düşünülmelidir. Tekerrür hükümlerinin kaldırılması durumunda, tekrar kabahat işleyenlerle bir kere kabahat işleyenlerin aynı cezaya muhatap olacağı, bunun da cezanın caydırıcı veya ıslah edici etkisinin kalmaması sonucunu doğurabileceği yönünde bir görüş bulunmakla birlikte¹⁰⁵, kanaatimizce, Türk Ceza Kanunu kapsamında hapis cezaları bakımından bile artık cezada artırım sebebi olarak uygulanmayan tekerrür kurumunun, parasal vergi cezaları bakımından caydırıcı olma niteliği tartışmaya açıktır.

üç kat vergi ziyai cezası olması şartına bağlanmasının uygun olacağı yönündeki görüş için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 556.

¹⁰² Bu sonucun ortadan kaldırılması için, tekerrür hükümlerinin uygulanması gereken cezanın bir öndeki cezadan daha fazla artmaması şeklinde bir tavan getirilmesi yönündeki öneri için bkz. **Karakoç**, Değerlendirme, s. 16; **Karakoç**, Kesitler, s. 1206; Bu yönde ayrıca bkz. **Çetinkaya**, <http://www.vmhk.org.tr/?p=2872> (Erişim. 10.09.2014).

¹⁰³ Ay.M. 20.05.2010 gün ve E. 2009/51, K. 2010/73, (RG. 02.12.2010 – 27773)

¹⁰⁴ Bu oranın ölçülülük ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. **Karakoç**, Kesitler, s. 1207.

¹⁰⁵ **Karakoç**, Değerlendirme, s. 15.

2.4. Konunun Pratik Uygulaması

Vergi ziyat cezasının ölçülülük ilkesine aykırı yönlerinin net bir şekilde görülebilmesi amacıyla bir örnek verilmesi uygun olacaktır.

Kurumlar vergisi yükümlüsü bir limited şirketin, 2012 yılının Aralık ayında 100.000 TL. bedelli (katma değer vergisi hariç) sahte fatura temin ettiğini, bu faturaları hem kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate aldığını ve katma değer vergisini (% 18 genel oranlı) ilgili dönemde indirim konusu yaptığını ve bütün bunların tekerrür süresi içinde gerçekleştiğini varsayalım. Şirketin beyan 2012 yılının son dönem geçici matrahı, 100.000 TL. olarak beyan edilmiştir.

a) *Kurumlar vergisi bakımından (% 20)*: 20.000 TL. vergi aslı tarhiyatı yanında **60.000 TL.** (3 kat) vergi ziyat cezası. Gecikme faizi hesaplanmamıştır.

b) *Kurumlar Geçici Vergi bakımından (% 20)*: Geçici vergideki % 10'luk hata payı dikkate alındığında (80.000 X % 20 = 16.000 TL.) **48.000 TL.** (3 kat) vergi ziyat cezası.

c) *Katma değer vergisi bakımından (% 18)*: 18.000 TL. vergi aslı yanında **54.000 TL.** (3 kat) vergi ziyat cezası. Gecikme faizi hesaplanmamıştır.

d) *Tekerrür hükümleri bakımından (% 50)*: Kurumlar vergisi için **30.000TL.**, kurum geçici vergisi için **24.000 TL.**, katma değer vergisi için **27.000 TL.**

Örnekten anlaşılacağı üzere, ilgili kurumlar vergisi yükümlüsü toplamda **38.000 TL.** olarak elde etmiş olduğu vergisel avantajı gecikme faiziyle birlikte zaten ödemektedir. Bunun dışında toplamda **243.000 TL.** vergi ziyat cezası ile muhatap olmaktadır. Tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağı varsayılırsa toplam ceza **162.000 TL'**ye ulaşmaktadır.

Kaçakçılık (sahte belge kullanma) fiili olmamış olsaydı vergi ziyat cezası bir kat olarak toplam **81.000 TL.** olarak kesilecektir. Tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağı varsayılırsa toplam ceza **54.000 TL.** olacaktır.

Görüldüğü gibi her durumda ceza, toplamda ödenmesi gereken vergi aslını çok aşmaktadır. Bu tabloda sözkonusu tutarların ölçülü olduğunu söylemek mümkün değildir.

Genel Değerlendirme ve Sonuç

Vergi, günümüzde kamu harcamaları için olağan en önemli kamu geliridir. Verginin zamanında ve tam olarak tahsil edilmesi ise, devlet tarafından oluşturulan vergisel düzenin en önemli amacıdır. Bu amacın gerçekleştirilmesine katkıda bulunmak ve ayrıca vergisel idarî düzene aykırı davranışları önlemek bakımından, bu düzeni bozucu nitelik taşıyan bazı fiiller kanun koyucu tarafından suç veya kabahat olarak düzenlenmiştir. Suç veya kabahatler ve bunların yaptırımları yoluyla, bir yandan düzene aykırı davranışların caydırılması ve düzenin hukuk kuralları çerçevesinde sürdürülmesi, diğer yandan vergisini zamanında ve düzenli olarak ödeyen vergi ödeyicilerinin sisteme sadık kalmasının sağlanması amaçlanmaktadır.

Para cezasını gerektiren kabahat niteliğindeki vergi ceza cezalarının, bahsedilen amaçların gerçekleştirilmesi bakımından elverişli ve gerekli olduğu açıktır. Bu cezalar yoluyla vergi yükümlüsü veya sorumlularına, vergi ödemek noktasında idareye ve hatta bütün topluma karşı sorumlulukları olduğu hatırlatılmakta ve sorumlulukların ihlâl edilmesi durumunun hoş görülmeceği gösterilmektedir. Bu nedenle bir vergi sisteminde para cezası şeklindeki idarî cezalar gereklidir ve bulunmalıdır.

Vergisel düzene aykırı davranışların para cezasıyla cezalandırılması, şüphesiz ki ceza muhataplarının başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüğüne doğrudan bir sınırlandırma niteliğindedir. Bu sınırlamaların hangi düzeye kadar hoş görülebileceğini, Anayasa hükümleri belirlemektedir. Çalışmanın konusunu oluşturan ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının bir sınırı olarak, her geçen gün daha da güncel hale gelen bir ilkedir.

Ölçülülük ilkesi genel olarak, bir temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasında başvuru aracının sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli bulunması (amaca katkıda bulunması), amaç için gerekli (zorunlu) olması ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmaması (orantılılık) anlamına gelmektedir. Bu açıdan ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluştuğu görülmektedir. Vergi ziyayı cezasının, vergisel düzenin sürdürülmesi ve düzene aykırı fiillerin önlenmesi bakımından “elverişli” olduğuna kuşku yoktur. Ancak uygulanan cezaların, bu haliyle uygulanmalarının “gerekli” ve “orantılı” olup olmadığı hususu tartışılırdır. Bu çerçevede vergi ziyayı açısından ölçülülük denetimi, daha çok gereklilik ve özellikle orantılılık alt ilkeleri bakımından sözkonusu olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi ziyat cezası ziyaa uğratılan verginin bir katı, kaçakçılık oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması durumunda ise verginin üç katıdır. Uğramış olduğu vergisel kaybı, idarece tarhiyatlar yoluyla ve geçmişe dönük faiziyle birlikte alan devletin, ayrıca verginin bir katı veya üç katı ceza kesmesi kanaatimizce ölçsüzdür. Hukuka aykırı fiil nedeniyle elde etmiş olduğu vergisel avantajı faiziyle birlikte ödemek zorunda olan kişiye, ayrıca uygulanacak cezanın ölçülü olması, cezanın bu kişi üzerinde ağır ve dayanılmaz bir yük oluşturmamasına bağlıdır. Verginin bir katı veya kaçakçılık filleri bakımından üç katı ceza uygulanması, ölçsüz ve muhatapları üzerinde telâfisi mümkün olmayan sonuçlara yol açabilecek niteliktedir. Bu nedenlerle kanaatimizce vergi ziyat cezasının kat ceza olarak uygulanmasından vazgeçilmeli ve cezalar en fazla ziyaa uğratılan verginin % 50'si olacak şekilde ölçülü olarak belirlenmelidir.

Vergi Usul Kanunu'nun, tek bir fiil ile birden fazla verginin ziyaa uğratılması durumunda her vergi türü açısından ayrı ceza uygulanacağına yönelik hükmü, vergi ziyat cezasını ölçülülük ilkesi karşısında daha da sorunlu hale getirmektedir. Bu hüküm gereğince her vergi türü için ayrı bir kat veya üç kat ceza uygulanmakta ve toplam cezalar adeta dudak uçuklatan tutarlara ulaşmaktadır. Vergi ziyat cezası ölçülü bir düzeye indirildiği takdirde ayrı ceza uygulaması sürdürülebilir. Kanaatimizce daha uygun bir çözüm yolu olarak, en ağır cezayı gerektiren vergi ziyatından ötürü ceza kesilmesi, ziyaa uğratılan diğer vergiler bakımından ise kesilen cezanın belirli bir yüzdesi dikkate alınarak ceza artırımını yoluna gidilmesi seçeneği düşünülmelidir.

Mevcut uygulamada vergi ziyat cezasına ilişkin bir üst sınır bulunmamaktadır. Bu nedenle ziyaa uğratılan vergi miktarına göre, vergi ziyat cezası üst bir sınır olmadan ulaşabildiği en yüksek tutara kadar uygulanabilmektedir. Devlet ziyaa uğratılan vergiyi faiziyle birlikte aldığına göre, bundan sonra uygulanacak cezanın caydırıcılık amacına hizmet etmesi bakımından üst bir sınırı bulunmalıdır. Üst (son) bir sınırı bulunmayan ceza, amaç için ne elverişli, ne gerekli ne de orantılıdır. Bu nedenle, vergi yükümlüsü veya sorumlularının ceza psikolojisi ve ceza miktarlarının caydırıcılık derecesi dikkate alınarak bir üst sınır belirlenmesi uygun olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun tekerrür hükmünün uygulanması gerektiğinde, her vergi türü açısından ayrı uygulanan vergi ziyat cezası % 50 oranında arttırılmakta ve bu hüküm nedeniyle cezalar katlanmaktadır. Kanaatimizce vergi ziyat cezasında tekerrürün caydırıcılık amacının gerçekleşmesine etkin bir katkısı olduğu söylenemez. Türk Ceza Kanunu

açısından hapis cezaları için bile artık ceza artırım sebebi olarak uygulanmayan tekerrürün, vergi kabahatleri bakımından da kaldırılması veya tekerrür nedeniyle arttırılacak cezaya sınır getirilmesi uygun olacaktır.

Vergi kaçakçılığına iştirak edenlere hapis cezası yanında ziyaa uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekli ve orantılı değildir. Caydırıcılık amacının gerçekleşmesi bakımından, iştirak edenlere hapis cezası uygulanması kanaatimizce yeterlidir. Bu nedenle iştirak eden kişiye uygulanan vergi ziyayı cezasının ya tamamen kaldırılması ya da ziyaa uğratılan verginin % 10'u gibi bir tutara indirilmesi, uygun bir çözüm gibi görünmektedir.

Son olarak, vergi hukukunun bir temel haklara müdahale hukuku olduğu, kabahatlere uygulanan vergi cezalarının vergi yükümlüsü ve sorumlularının başta mülkiyet ve çalışma hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerini doğrudan sınırladığı ve cezanın son çare olması gerektiği hususları unutulmamalıdır. “Ceza ne kadar yüksek olursa o kadar caydırıcıdır” anlayışı, kanaatimizce geçerliliğini yitirmiş, eski bir anlayıştır. Ağır, tahsil edilemez ve kişilerin ekonomik olarak silinmelerine yol açacak cezalar yerine; ölçülü, caydırıcı ve ıslah edici cezalar tercih edilmelidir. Ödenemeyen veya vergi affı niteliğindeki kanunlarla tahsilinden vazgeçilmek zorunda kalınan cezalar caydırıcı olmadığı gibi, sürekli bir af beklentisine de yol açmaktadır. Bu çerçevede, vergi ziyayı kabahatine ilişkin cezalar da bir bütün olarak yeniden ele alınmalı ve cezalar daha adil, caydırıcı ve ölçülü bir şekilde belirlenmelidir.

Kaynakça

- Akbulut**, Berrin; Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, (Adalet Yayınevi), Ankara 2010.
- Artuk**, Mehmet Emin / **Gökçen**, Ahmet / **Yenidünya**, A. Caner; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2014.
- Başaran-Yavaşlar**, Funda; “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, (İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009), s. 285-297, (Kabahat ve Yaptırımlar).
- Başaran-Yavaşlar**, Funda; “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, (Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Editörler: İlhan ULUSAN-Bahri ÖZTÜRK, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009), s. 147-202, (Sınır).
- Baykara**, Bekir; “Vergi Usul Kanunu 153/A Maddesi ile Getirilen –Bazı Vergi Suçlarını İşleyenlerin Duyurulması- (Teşhir) Cezasının Anayasaya Aykırılığı Üzerine”, (Vergi Dünyası, S. 382, Haziran 2013), s. 4-16.
- Bilici**, Nurettin; Vergi Hukuku Cilt 1, 33. Baskı, (Savaş Yayınevi), Ankara 2014.
- Candan**, Turgut; “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukuku’na İlişkin Temel İlkeler”, (İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009), s. 245-284, (Temel İlkeler).
- Candan**, Turgut; “Kusur İlkesinin Vergi Yaptırımları Sistemindeki Anlamı”, http://turgutcandan.com/2013/04/07/92/#_ftn1 (Erişim. 10.09.2014).
- Centel**, Nur / **Zafer**, Hamide / **Çakmut**, Özlem; Türk Ceza Hukukuna Giriş, 7. Bası, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2011.
- Çağan**, Nami; Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.
- Çetinkaya**, Oğuz; “VUK. M. 339 (Cezada Tekerrür) Hükümü Derhal Değişmelidir”, <http://www.vmhk.org.tr/?p=2872> (Erişim. 10.09.2014)
- Demirbaş-Aksüt**, Burcu; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2012.
- Erdinç**, Burcu; “İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, (Ankara Barosu Dergisi, 2012/2), s. 241-276.
- Evren**, Çınar Can; “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXIX, S. 1-2, 2011), s. 967-1001.

- Fendoğlu**, H. Tahsin; “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması (AY.m.13)” (Anayasa Yargısı 19, 2002), s. 111-149.
- Gök**, Özgecan; “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri”, (Prof. Dr. Burhan CEYHAN’a Armağan, C. I, İzmir 2012), s. 381-433.
- Gözler**, Kemal; Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 16. Baskı, (Ekin Basım Yayım Dağıtım), Bursa 2014.
- Gözübüyük**, A. Şeref / **Gölcüklü**, Feyyaz; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 9. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011.
- Gümüşkaya**, Gamze; Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru, (Oniki Levha Yayınları), İstanbul 2010.
- Isensee**, Josef / **Kirchof**, Paul; Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland Band VI Freiheitsrechte, (C.F. Müller), Heidelberg 1989.
- Kangal**, Zeynel T.; Kabahatler Hukuku, (Oniki Levha Yayıncılık), İstanbul 2011.
- Karakoç**, Yusuf; “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, (Prof. Dr. Burhan CEYHAN’a Armağan, İzmir 2012), s. 3-26, (Değerlendirme).
- Karakoç**, Yusuf; “Vergi Sistem(sizliğ)inden Kesitler”, (Prof. Dr. Ejder YILMAZ’a Armağan, C. 2, Yetkin Yayınları, Ankara 2014), s. 1187-1213, (Kesitler).
- Karakoç**, Yusuf; “Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası”, (Manisa Barosu Dergisi, yıl: 18, S. 71), s. 40-55, (Vergi Ziyayı).
- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 7. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).
- Katoğlu**, Tuğrul; “Ceza Hukukçusu Gözüyle Rekabet Hukuku Mevzuatında Yapılması Öngörülen Değerlikler”, (Ankara Barosu Dergisi, 2014/3), s. 397-411.
- Kimms**, Frank / **Schündler**, Irene; Verfassungsrecht II Grundrechte, (C.H. Beck’sche Verlagsbuchhandlung), München 1998.
- Kırbaş**, Sadık; Vergi Hukuku, 19. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2012.
- Metin**, Yüksel; Ölçütlülük İlkesi Karşılaştırılmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2002.
- Narter**, Recep / **Sarıcaoğlu**, Ercan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, (Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, S. 1-2, 2013), s. 73-99.

- Oğurlu**, Yücel; “Türk ve İngiliz İdare Hukuklarında İdari Faaliyetin Denetlenmesinde Ölçülülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme”, (Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IV, S. 1-2, 2000), s. 147-180, (Ölçülülük İlkesinin Rolü).
- Oğurlu**, Yücel; İdarî Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma, 2. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2001, (Yargısal Korunma).
- Oğurlu**, Yücel; Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2002, (Ölçülülük İlkesi).
- Öncel**, Muallâ / **Kumrulu**, Ahmet / **Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 23. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2014.
- Öner**, Erdoğan; Vergi Hukuku, 4. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2014.
- Özay**, İl Han; “İdari Kolluk-Adli Kolluk”, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXXI, S. 1, 2013), s. 947-963.
- Özbek**, Veli Özer / **Kanbur**, M. Nihat / **Doğan**, Koray / **Bacaksız**, Pınar / **Tepe**, İlker; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2014.
- Özbudun**, Ergun; Türk Anayasa Hukuku, 11. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2010.
- Özgenç**, İzzet; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Bası, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2010.
- Öztürk**, Bahri / **Erdem**, Mustafa Ruhan; Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, 14. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2014.
- Rumpf**, Cristian; “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, (Anayasa Yargısı 10, 1993), s. 25-48.
- Saban**, Nihal; “Vergi Hukuku Okumaları Gerçek: Kolektif Bellekten Pozitif Hukuk Tasarımına”; (İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı, Özel Sayı 7, Mart 2008), s. 9-16, (Vergi Hukuku Okumaları).
- Saban**, Nihal; Vergi Hukuku, 6. Baskı, (Beta Yayınevi), İstanbul 2014.
- Sachs**, Michael; Grundgesetz Kommentar, 3. Auflage, (Verlag C.H. Beck), München 2003.
- Sağlam**, Fazıl; Temel Hakların Sınırlanması ve Özü, Ankara 1982.
- Sancakdar**, Oğuz; “İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri”, (İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009), s. 61-109.

- Seer**, Roman; “Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri”, Çeviren: Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri, in: İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2009, s. 221-231.
- Şenyüz**, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, 7. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2013.
- Tanör**, Bülent / **Yüzbaşıoğlu**, Necmi; 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 9. Bası, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2009.
- Taşdelen**, Aziz; Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, (Turhan Kitabevi), Ankara 2010.
- Tekbaş**, Abdullah; Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, (Maliye Bakanlığı SGB Yayını), Ankara 2009.
- Tipke**, Klaus / **Lang**, Joachim; Steuerrecht, 19. Auf., (Dr. Otto Schmidt Verlag), Köln 2008.
- Uğur**, Hüsamettin; “Kabahatler Kanunu ve 5252 Sayılı Kanun’a Göre İdari Para Cezası ve Yargıtay Uygulaması”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 85, 2009), s. 189-219.
- Ulusuy**, Ali D.; İdari Yaptırımlar, (Oniki Levha Yayıncılık), İstanbul 2013.
- Uygun**, Oktay; 1982 Anayasa’sında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi, (Kazancı Kitap), İstanbul 1992.
- Yaltı**, Billur / **Özgenç**, A. Selçuk; Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı, 2. Tıpkı Basım, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2007.
- Yaltı**, Billur; “ Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve mükerrer 35, (Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL’e Armağan C.I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009), s. 507-536, (Sorumluluğun Sınırı).
- Yaltı**, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2006, Vergi Yükümlüsünün Hakları).
- Yaltı-Soydan**, Billur; “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, (Vergi Dünyası, S.227, Temmuz 2000), s. 103-114.