

**T.C.  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU  
ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MALİ YAPTIRIM GEREKTİREN  
VERGİ SUÇ VE CEZALARININ (VERGİ KABAHATLERİNİN)  
HUKUKİ REJİMİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Veyssel GÜMÜŞ**

**Ankara – 2016**

**T.C.  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU  
ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MALİ YAPTIRIM GEREKTİREN  
VERGİ SUÇ VE CEZALARININ (VERGİ KABAHATLERİNİN)  
HUKUKİ REJİMİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Veysel GÜMÜŞ**

**Tez Danışmanı:**

**Yrd. Doç. Dr. İdris Hakan FURTUN**

**Ankara - 2016**

T.C.  
ANKARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU  
ANABİLİM DALI

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MALİ YAPTIRIM GEREKTİREN  
VERGİ SUÇ VE CEZALARININ (VERGİ KABAHAHLERİNİN)  
HUKUKİ REJİMİ**

**DOKTORA TEZİ**

**TEZ DANIŞMANI:** Yrd. Doç. Dr. İdris Hakan FURTUN

**Tez Jürisi Üyeleri**

Adı ve Soyadı İmzası

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

Tez Sınavı Tarihi.....

# İÇİNDEKİLER

**Sayfa No:**

|                          |     |
|--------------------------|-----|
| <b>İÇİNDEKİLER</b> ..... | iii |
| <b>GİRİŞ</b> .....       | 1   |

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

|                                                                             |    |
|-----------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>GENEL KAVRAMLAR</b> .....                                                | 7  |
| <b>I. GİRİŞ</b> .....                                                       | 7  |
| <b>II. VERGİ SUÇLARI, VERGİ KABAHAHLERİ VE CEZALARI</b> .....               | 9  |
| A. Genel Olarak .....                                                       | 9  |
| B. Vergi Suçu- Vergi Kabahatleri Ayrımı .....                               | 13 |
| C. Ceza Yaptırımına Tabi Vergi Suçları .....                                | 15 |
| 1. Kaçakçılık Suçları .....                                                 | 19 |
| 2. Vergi Mahremiyetinin İhlali .....                                        | 24 |
| 3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak .....                                 | 29 |
| D. Vergi Kabahatleri (Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezaları) ..... | 31 |
| 1. Vergi Ziyat Kabahatleri .....                                            | 36 |
| a. Tarihsel Süreçte Vergi Ziyat Kavramına Yüklenen İşlev .....              | 36 |
| aa. 2365 sayılı Kanun ve 4008 sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler .....  | 40 |
| ab. 4369 sayılı Kanun Değişiklikleri .....                                  | 42 |
| ac. Güncel Mevzuatta Vergi Ziyat .....                                      | 45 |
| b. Vergi Ziyat Kabahatlerinin Unsurları .....                               | 48 |
| ba. Kanuni Unsur .....                                                      | 48 |
| bb. Maddi Unsur .....                                                       | 48 |
| bc. Manevi Unsur .....                                                      | 54 |
| 2. Usulsüzlük Kabahatleri .....                                             | 55 |
| a. Genel Usulsüzlük .....                                                   | 58 |
| aa. Birinci Derece Fiiller .....                                            | 59 |

|                                                                                      |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ab. İkinci Derece Fiiller .....                                                      | 60 |
| b. Özel Usulsüzlük .....                                                             | 62 |
| III. VERGİ KABAHAHLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE GENEL<br>ÖZELLİKLERİ .....              | 64 |
| A. Vergi Kabahati Yaptırımı ve Ceza Yaptırımı Ayrımı .....                           | 64 |
| 1. Suç ve Yaptırım Türleri Açısından .....                                           | 67 |
| 2. Yaptırımı Uygulayan Organ ve Usul Açısından .....                                 | 71 |
| 3. Sonuçları Açısından.....                                                          | 73 |
| B. Vergi Kabahatlerinin Hukuki Niteliğini Belirleyen Unsurlar ve<br>Özellikleri..... | 75 |
| 1. Vergi Kabahati ve Yaptırımlarının Hukuki Niteliğini<br>Belirleyen Unsurlar .....  | 75 |
| a. Genel Olarak.....                                                                 | 75 |
| b. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulama Alanı .....                           | 82 |
| 2. Vergi Kabahati Yaptırımının Hukuki Niteliğine İlişkin<br>Görüşler.....            | 87 |
| a. Vergi Zammı Görüşü.....                                                           | 88 |
| b. Tazminat Görüşü.....                                                              | 89 |
| c. Para Cezası Görüşü.....                                                           | 91 |
| d. İdari Ceza Görüşü .....                                                           | 92 |
| 3. Vergi Kabahatlerinin Özellikleri .....                                            | 93 |
| IV. DEĞERLENDİRMELER .....                                                           | 95 |

## İKİNCİ BÖLÜM

|                                                                 |            |
|-----------------------------------------------------------------|------------|
| <b>VERGİ KABAHAHLERİNDE KANUNİLİK İLKESİ .....</b>              | <b>101</b> |
| I. GENEL OLARAK KANUNİLİK İLKESİ .....                          | 101        |
| A. Giriş.....                                                   | 101        |
| B. Anayasalarda Kanunilik İlkesinin Ortaya Çıkışı .....         | 102        |
| II. VERGİ KABAHAHLERİNDE BELİRLİLİK İLKESİ .....                | 108        |
| A. Genel Olarak Belirlilik İlkesi.....                          | 108        |
| B. Belirlilik İlkesinin Bağlantılı Olduğu Anayasal İlkeler..... | 114        |
| 1. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Belirlilik İlkesi.....             | 114        |

|                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2. Erkler Ayrılığı İlkesi ve Belirlilik İlkesi .....                                        | 116 |
| 3. İdarenin Yargısal Denetimi ve Belirlilik İlkesi .....                                    | 117 |
| 4. Hukukun Genel İlkeleri ve Belirlilik İlkesi.....                                         | 119 |
| C. Belirlilik İlkesinin Sağlanmasında Geçerli Ölçütler .....                                | 123 |
| 1. Belirliliğin Sağlanmasında Elverişlilik Ölçütü.....                                      | 124 |
| 2. Belirliliğin Sağlanmasında Temel Haklara Müdahale Ölçütü .....                           | 128 |
| 3. Belirliliğin Sağlanmasında Belirlenebilirlik Ölçütü .....                                | 131 |
| 4. Belirliliğin Sağlanmasında Ulaşılabilirlik (Erişebilirlik) Ölçütü .....                  | 135 |
| 5. Belirliliğin Sağlanmasında Kesinlik ölçütü .....                                         | 137 |
| D. Vergi Kabahatlerinde Belirlilik İlkesinin Ortaya çıkışı.....                             | 140 |
| 1. Vergi Kabahatlerinin Anayasal Dayanağı .....                                             | 141 |
| 2. Kabahatler Kanununun Yaklaşımı .....                                                     | 146 |
| a. Genel Olarak Kabahatler Kanunu .....                                                     | 146 |
| b. Kabahatler Kanununun Temel Kanun Oluşu ve Genel Kanun - Özel Kanun İlişkisi .....        | 149 |
| c. Kabahatler Kanununa Göre Vergi Kabahatlerinde Kanunilik İlkesi .....                     | 150 |
| E. Vergi Kabahatlerinde Belirliliğin Sağlanması ve Vergi İdaresinin Düzenleme Yetkisi ..... | 151 |
| F. Vergi Kabahati Yaptırımlarında Belirlilik İlkesinin Ortaya Çıkışı.....                   | 158 |
| 1. Genel Olarak .....                                                                       | 158 |
| 2. Vergi Kabahati Yaptırımlarının Anayasal Dayanağı.....                                    | 160 |
| 3. Vergi Kabahati Yaptırımlarında Vergi İdaresinin Düzenleme Yetkisi .....                  | 161 |
| 4. Yeniden Değerleme Oranı ve Vergi Kabahati Yaptırımları .....                             | 169 |
| III. KIYAS YASAĞI .....                                                                     | 177 |
| A. Genel Olarak Kıyas Yasağı .....                                                          | 177 |
| B. Ceza Hukukunda Kıyas Yasağı.....                                                         | 180 |
| C. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı .....                                                       | 184 |
| D. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımlarında Kıyas Yasağı.....                                   | 189 |

|                                                            |     |
|------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Genel Olarak .....                                      | 189 |
| 2. Vergi Kabahatlerinde Kıyas Yasağı .....                 | 192 |
| a. Yasama Organına Bakan Yönü.....                         | 192 |
| b. Vergi İdaresine ve Yargı Organına Bakan Yönü .....      | 197 |
| 3. Vergi Kabahati Yaptırımlarında Kıyas yasağı .....       | 204 |
| a. Yasama Organına Bakan Yönü.....                         | 205 |
| b. Vergi İdaresi ve Vergi Yargısına Bakan Yönü .....       | 207 |
| IV. GEÇMİŞE YÜRÜME YASAĞI.....                             | 209 |
| A. Genel Olarak .....                                      | 209 |
| B. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımları Yönünden .....        | 213 |
| C. Lehe Olan Kanunun Uygulanması.....                      | 219 |
| 1. Genel olarak .....                                      | 219 |
| 2. Kabahatler Kanunu öncesinde Lehe Kanun uygulaması ..... | 223 |
| 3. Kabahatler Kanunu'nda Lehe Kanun Uygulaması .....       | 228 |
| V. DEĞERLENDİRMELER.....                                   | 233 |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **VERGİ KABAHAHLERİNDE GEÇERLİ DİĞER İLKELER .....241**

|                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------|-----|
| I. KUSURLULUK İLKESİ.....                                         | 241 |
| A. Genel Olarak .....                                             | 241 |
| B. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımlarında Manevi Unsur.....         | 245 |
| C. Kusurluluğu Etkileyen Nedenler .....                           | 252 |
| D. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımlarının Bireyselliği İlkesi ..... | 260 |
| 1. Genel Olarak .....                                             | 260 |
| 2. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımları Yönünden.....                | 262 |
| 3. Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu .....                         | 266 |
| II. NON BIS IN IDEM İLKESİ.....                                   | 271 |
| A. Genel Olarak Non Bis In Idem İlkesi.....                       | 271 |
| B. Non Bis In Idem İlkesinin Unsurları .....                      | 274 |
| 1. Fiilin Aynılığı .....                                          | 274 |
| 2. Kişinin Aynılığı .....                                         | 275 |
| C. Pozitif Hukukta Non Bis In Idem İlkesi.....                    | 275 |

|                                                                             |            |
|-----------------------------------------------------------------------------|------------|
| D. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Non Bis In Idem İlkesi ..... | 279        |
| III. ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ .....                                                 | 284        |
| A. Tanımı ve Ortaya Çıkışı .....                                            | 284        |
| 1. Ölçülülük İlkesinin Tanımı .....                                         | 284        |
| 2. Ölçülülük İlkesinin Ortaya Çıkışı ve Kapsamı .....                       | 287        |
| B. Ölçülülük İlkesinin Yasama, Yürütme ve Yargı Organına Bakan Yönü .....   | 291        |
| 1. Yasama Organına Bakan Yönü .....                                         | 291        |
| 2. Yürütme Organına Bakan Yönü .....                                        | 300        |
| 3. Yargı Organına Bakan Yönü .....                                          | 306        |
| C. Ölçülülük İlkesinin Unsurları .....                                      | 309        |
| 1. Elverişlilik İlkesi .....                                                | 311        |
| 2. Gereklilik İlkesi .....                                                  | 317        |
| 3. Orantılılık İlkesi .....                                                 | 322        |
| D. Ölçülülük İlkesinde Yasama ve İdarenin Takdir Yetkisi .....              | 328        |
| IV. DEĞERLENDİRMELER .....                                                  | 331        |
| <b>SONUÇ .....</b>                                                          | <b>337</b> |
| <b>ÖZET .....</b>                                                           | <b>347</b> |
| <b>ABSTRACT .....</b>                                                       | <b>348</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>                                                       | <b>349</b> |



## GİRİŞ

Devletler, yerine getirdikleri faaliyetlerin finansmanını halktan topladıkları vergilerle sürekli hale getirmişlerdir. Vergilendirme yetkisi tarih boyunca egemenliğin simgesi olarak görüldüğünden bu alan zamanla kurallara bağlanarak vergisel ödevlerin mevzuatta öngörüldüğü biçimde yerine getirilmesi sağlanmıştır. Vergilendirmeye ilişkin kuralların ihlali halinde ise ihlalin niteliğine göre belirlenen caydırıcı yaptırımlarla kamu hizmetlerinin finansmanı güvence altına alınmıştır.<sup>1</sup>

Son dönemlerde suç politikaları gözden geçirilerek idari ve vergisel düzenin sağlanmasında yeni yöntemler geliştirilmiş ve kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması faaliyetleri hız kazanmıştır.<sup>2</sup> Hızla değişen ekonomik koşullar nedeniyle ortaya çıkan bu ihtiyaca cezai yaptırımlar pratik çözümler üretemediğinden idari ve vergi kabahati yaptırımlarına olan ilgi giderek artmaktadır. Burada kuralların amacı vergi alacağının tahsiline yönelik olup yaptırımlar mahkeme kararına gerek kalmaksızın doğrudan vergi idaresince uygulanabilmektedir. Ancak etkin ve pratik sonuçlar doğuran vergi kabahati yaptırımlarının geniş yetkilerle donatılmış idarece tek taraflı karar alınarak

---

<sup>1</sup> AKKAYA, Mustafa, "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 233, Şubat 2008, s.29

<sup>2</sup> MAHMUTOĞLU, Fatih Selami, "Suç- Kabahat Ayırımı- İdari Ceza Hukuku'nun Temelleri", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.31

uygulanabilmesi ve bireylerin temel hak ve özgürlükleri üzerinde etkili olabilmesi bazı hukuki kaygıların ortaya çıkmasına yol açmıştır.

İdarenin özellikle kabahatlerinin belirlenmesinde önemli yetkilere sahip olması ve aynı şekilde yaptırımların re'sen icra yetkisi çerçevesinde yine idarelerce uygulanabilmesi kural olarak bireylerin hukuki güvenliği için tehdit oluşturmaktadır.

Kuşkusuz anayasal ilkeler üzerinden sağlanan bir güvence, vergi kabahati yaptırımlarının uygulanmasından kaynaklanan kaygıyı azaltabilecektir. Bu yüzden cezai sorumluluğa ilişkin ilkelerin hangi kapsam ve koşullarda geçerli olacağı hususu, vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin anlaşılmasında önem arz etmektedir. Gerçekten ceza hukukunda geçerli ilkelerin idari ve vergi kabahatleri hukukunda geçerlilik kazanması, vergi kabahat ve yaptırımlarını daha anlaşılır hale getirdiği gibi hukuki korumanın etkin ve denetlenebilir olmasına katkı yapmaktadır. Son elli-altmış yıllık dönemde ceza hukukunda meydana gelen gelişmeler de bu yönde olmuştur. Bu dönemde, geçmişin soyut ve doğa ötesi güvence anlayışı terk edilmiş, somut kuralları ve uygulanabilir ilkeleriyle denetlenebilir bir cezai sorumluluk anlayışı ortaya çıkmıştır.

Cezai sorumluluğa ilişkin temel ilke ve kavramların Vergi Kabahatleri Hukukunda ne ölçüde baskın ve belirleyici olacağı hususu hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları kadar açık ve belirgin değildir. Bu farklılık, vergi kabahati ve yaptırımlarının hukuki rejiminin belirlenmesinin ve konunun cezai sorumluluğa ilişkin temel ilke ve kavramlar yönünden değerlendirilmesinin önemini ortaya koymaktadır. Vergi kabahati yaptırımlarının, hem “idari işlem”

hem de “ceza” olma niteliğine sahip olması, kişi hak ve özgürlüklerini ilgilendirmesi, bireylerin mülkiyet hakkına belirli yükler getirmesi ve bazı şekil koşullarına tabi olması gibi nedenlerle ceza hukukundan etkilenmiştir. Ancak bu yaptırımlar hukuki nitelikleri itibariyle cezai yaptırımlardan farklı olduklarından, süreç içerisinde kendisine özgü bir gelişme göstermişlerdir.<sup>6</sup> Kabahat ve yaptırımların kendine özgü hukuki niteliği ve pratik yapısı nedeniyle Ceza hukukuna hâkim temel ilke ve kavramların bu alanda daha büyük bir potansiyele sahip olduğu değerlendirilmektedir.<sup>7</sup>

İdari ve vergi kabahati yaptırımlarının ceza niteliğinin ağır basmadığı görüşüne rağmen, bu yaptırımlara olan ilgi giderek artmaktadır. Bu ilginin nedeni, failin onuruna adli cezalar kadar ağır zarar vermemesi ve tüzel kişilerin cezai sorumluluğu tartışmasına girmeden gerçek ve tüzel kişilerin tamamına uygulanabilecek pratik çözümler üretebilmesidir. Yaptırımların onu en iyi değerlendirebilecek konumdaki kurumların deneyiminden yararlanılarak belirlenmesi ve yine uzman idari kuruluşlarca uygulanıyor olması<sup>8</sup> da bu konuya olan ilgiyi artırmaktadır.

Vergi kabahatleri hukuku özel ve belirli bir alanda uygulanmaktadır. Vergi kabahatleri hukuku İdari yaptırımlar hukukunda olduğu gibi ceza hukukuna en fazla yaklaşan alan olarak değerlendirilse de, her iki yaptırım

---

<sup>6</sup> OĞURLU, Yücel, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:1,Yıl:1999, s.175

<sup>7</sup> ÖZAY, İl Han, İdari Yaptırımlar, İstanbul 1985, s.31

<sup>8</sup> TEZCAN, Durmuş, “İdari Muhakeme Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.164

çeşidinin amaçları, türleri ve uygulayıcı makamlarının ayrılığı gibi önemli noktalarda farklılaştıkları dikkati çekmektedir.

Buna göre, suç ve cezalara ilişkin temel ilke ve esasların, vergi kabahatlerinin yapısına uygun olmak koşuluyla uygulanma olanağına sahip olduğu<sup>9</sup> ve vergi kabahat ve yaptırımlarının anayasal dayanağının Anayasa'nın "vergi ödevine" ilişkin 73 üncü maddesi değil "suç ve cezalar"la ilgili 38 inci maddesinin olduğu kabul edilmektedir.<sup>10</sup> Ceza hukukunda geçerli kanunilik ilkesi, geriye yürüme yasağı, lehe kanun uygulaması ve cezaların şahsiliği ilkesi vergi kabahat ve yaptırımlarında önemli ölçüde geçerliliğini korumaktadır.<sup>11</sup>

Aynı şekilde 31.03.2005 tarih ve Mükerrer 25772 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 01.Haziran.2005 tarihinde yürürlüğe giren Kabahatler Kanununun 3 üncü maddesinin "b" bendine göre Kabahatler Kanunu'nda yer alan genel hükümler, idari para cezaları ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı gerektiren bütün fiiller yönünden geçerlidir. Gerek Kabahatler Kanunu'ndaki düzenleme gerek suç ve cezalara ilişkin temel ilke ve esasların belirli koşullar altında vergi kabahatleri yönünden de geçerli olduğunu kabul eden yaklaşım, vergi kabahati ve yaptırımlarının cezai sorumluluğa ilişkin temel kavramlar çerçevesinde değerlendirilmesinin, hukuki rejiminin tespiti bakımından önemli bir çıkış noktası olduğunu ortaya koymaktadır. Vergi ceza hukukunda ikili sorumluluk esasının geçerli olması ve Vergi Usul Kanunu'nda

---

<sup>9</sup> KARAGÜLMEZ, Ali, Suç Olmaktan Çıkarma- İdari Para Cezaları- Açıklamalı kabahatler Kanunu, Seçkin yayıncılık, Ankara 2005, s.33

<sup>10</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4

<sup>11</sup> CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara 2010, s.9 vd.

cezai sorumluluğa ilişkin kurallara yeterince yer verilmemiş olması da mali yaptırım gerektiren vergi kabahat ve yaptırımlarının cezai sorumluluğa ilişkin temel ilke ve kavramlar çerçevesinde değerlendirilerek ayrıksı durumların ortaya konulmasını gerekli kılmıştır.

Vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin tespiti yönünde bir gayreti ifade eden bu çalışmanın kapsamını, ceza hukukunda geçerli esasa dair temel ilke ve kavramlar ile normatif temelini Anayasanın 13 üncü maddesinden alan ve temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sınırını belirleyen ölçülülük ilkesi oluşturmaktadır. Bu çalışma, vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin tespitinde, cezai sorumlulukta esasa ilişkin temel ilkelerinin kural ve prensipleriyle anlaşılmasını hedeflemekte olup vergi kabahati yaptırımlarında geçerli usule ilişkin ilkeler çalışma kapsamı dışında tutulmuştur. Ayrıca, vergi suç ve cezalarında iştirak, tekerrür ve birleşme gibi genel kurallar da çalışma kapsamı içinde yer almamaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, ceza yaptırımına tabi vergi suç ve cezaları ile mali yaptırıma tabi vergi kabahatleri hakkında genel çerçevede bilgi verilerek vergi kabahat ve yaptırımlarının hukuki niteliği ve özellikleri üzerinde durulmuştur. Birinci bölümde yer alan ve vergi kabahat ve yaptırımları ile ilgili genel açıklamalar ile hukuki niteliğinin ortaya konulmasına yönelik çalışmalar, ikinci bölüm ve üçüncü bölümde yer alan ilke ve prensiplerin daha iyi anlaşılabilmesi çabasından ibarettir.

İkinci bölümde, alt ilke ve kurallarıyla birlikte kanunilik ilkesi üzerinde durulmuştur. Öncelikle belirlilik ilkesi bağlantılı olduğu diğer anayasal ilkelerle birlikte ele alınarak belirlilik ilkesinin anlaşılmasında geçerli ölçütler üzerinde

durulmuş ve bu alt ilke hem kabahatlerin belirlenmesi hem de yaptırımlar yönünden ayrıntılı bir incelemeye tabi tutulmuştur. Ayrıca, kanunilik ilkesi altında "kıyas yasağı" ve "geçmişe yürüme yasağı" vergi kabahat ve yaptırımları yönünden ele alınmış ve "lehe kanun uygulaması" geçmişe yürüme yasağı başlığı altında incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise, "kusurluluk ilkesi", bir usul ilkesi olmakla birlikte "non bis in idem ilkesi" ve "ölçülülük ilkesi" üzerinde durulmuştur. Kusurluluk ilkesi vergi kabahatleri ve yaptırımları açısından ele alınarak kusurluluğu etkileyen nedenler ve vergi kabahat ve yaptırımlarında suç ve cezaların bireyselliği ilkesinin geçerliliği ve uygulama alanı incelenmiştir. Non bis in idem ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları ile birlikte incelenmiş ve konu mevcut düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Normatif temelini Anayasadan alan, temel hak ve özgürlüklerde sınırlandırmanın sınırı ölçütü olarak değerlendirilen ve yürütme organının yetkisinin kullanımında takdire yön veren "ölçülülük ilkesi" de alt ilke ve kurallarıyla birlikte üçüncü bölümde ele alınmıştır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **GENEL KAVRAMLAR**

#### **I. GİRİŞ**

1982 Anayasası'nın 2 inci maddesi, Türkiye Cumhuriyeti Devletini, sosyal bir hukuk devleti olarak tanımlamıştır. Günümüzde sosyal devlet anlayışı, vatandaşların maddi ve manevi refahı için bazı kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi konusunda devletleri sorumlu tutmaktadır. Bu yönüyle devletler, klasik devlet anlayışının savunma, güvenlik ve adalet gibi az sayıdaki temel görevlerini yerine getirmekle yetinmeyip, halkın refah ve esenliği için eğitim, sağlık, sosyal sigortalar, çevre, kültür gibi birçok sosyal görevi de yerine getirmeye çalışan modern anlayışa doğru evrilmektedir.

Bir devletin üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Önceki dönemlerde devletler, kamu giderlerini karşılamak için verginin yanı sıra diğer devletlerin veya toplumların gelirlerine askeri güce dayalı olarak el koyma, ganimet elde etme ya da diğer devlet ve toplumları kendilerine vergi/haraç ödemeye zorlamaya dayalı fetih ekonomisini benimsemekteydi. Günümüzde fetih ekonomisi veya askeri güce dayalı sömürgecilik sona ermekle birlikte küreselleşme kavramı ekonomik, siyasi ve kültürel boyutuyla önem kazanmıştır. Özellikle ekonomik küreselleşme, sermayenin ve ekonomik işleyişin küresel çapta örgütlenmesine olanak

sağlamıştır. <sup>12</sup> Ekonomik küreselleşmenin dünya ekonomisinde refah paylaşımına katkı sağladığını söylemek şimdilik mümkün değildir. <sup>13</sup> Küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkan ihracat artışından <sup>14</sup> gelişmiş zengin ülkeler daha çok yarar sağlamış <sup>15</sup> ve bu yüzden küreselleşme, karşı çıkanlar tarafından emperyalizmin 21 nci yüzyıl başındaki adı olarak tanımlanmıştır. <sup>16</sup>

Küreselleşme gerçeği, dünya ticaret hacminde kayda değer dengesizlikler ortaya çıkarmakla birlikte bu gerçeğin sonucu olarak refah paylaşımında ortaya çıkan eşitsizlikler, vergilendirmenin önemini ortadan kaldırmamış aksine artırmıştır. Bugün devletlerin kamu giderlerinin sağlanmasında vergi gelirleri çok önemli rol oynamaktadır. Vergi kavramı, insanoğlunun iptidai toplumdan örgütlü toplum modeline geçiş yaptığı, yani toplumsal sözleşme ile kendi iradelerinin üzerinde bir devlet iradesinin varlığını kabul ettikleri zamandan bu yana var olmuş ve önemini korumuştur.

Devletler, kendisine irade veren bireylere karşı yetki ve sorumluluklarını kullanırken yerine getirecekleri iş ve hizmetlerin kaynağını halktan vergi toplayarak temin etmişler ve bu sayede kamu hizmetlerinin sürekliliğini

---

<sup>12</sup> AKTEL, Mehmet, "Küreselleşme Süreci ve Etki Alanları", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Y. 2001, C.6, S.2, s.197 <http://edergi.sdu.edu.tr/index.php/iibfd/article/viewFile/2465/2210>

<sup>13</sup> AKTEL, M., a.g.m., s.199

<sup>14</sup> "1950 yılında 380 milyar dolar olan dünya ticaret hacmi 1997 yılında 5,86 trilyon dolara çıkmıştır." TAĞRAF, Hasan, "Küreselleşme Süreci ve Çokuluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi", C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt.3, Sayı.2, 2002, s.34 <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/146.pdf>

<sup>15</sup> AKTEL, M., a.g.m., s.199

<sup>16</sup> ÇEKEN, Hüseyin- ÖKTEN, Şevket- ATEŞOĞLU, Levent, "Eşitsizliği Derinleştiren Bir Süreç Olarak Küreselleşme ve Yoksulluk", C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt.9, Sayı.2, 2008, s.82, <http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents>



sağlamışlardır.<sup>17</sup> Tarihsel süreçte gerek şehir devletlerinde ve gerek imparatorluklar çağında devlet, görevlerini yerine getirebilmek için cebri gücünü kullanarak vergi toplamış ve sahip olduğu bu yetkiyi egemenliğin simgesi olarak görmüştür. İşte vergi dediğimiz kavramın temelinde de devletin bu cebri yanını kullanarak birey veya kurumlardan verdiği hizmetlerin karşılığı olarak para toplaması yatmaktadır.

Kamu hizmetlerinin aksamaması için vergilendirmeyi bazı kurallara bağlayan devletler, birey veya kurumlarca bu kuralların ihlal edilmesi halinde ilgililere değişik yaptırımlar uygulamıştır. Toplum halinde yaşamak, hukuk düzenine veya yetkili merciler tarafından çıkarılmış belirli kurallara tabi olmayı zorunlu kılmaktadır. Bu yüzden günümüzde de devletler, vergi gelirlerini artırıp vergi kaçaklarını önlemek için çeşitli tedbirler almakta ve hatta ihlalin niteliğine göre vergi kabahati yaptırımı veya vergi suçu cezası uygulama yoluna gidebilmektedir.

## **II. VERGİ SUÇLARI, VERGİ KABAHAHLERİ VE CEZALARI**

### **A. Genel Olarak**

“Vergi Suçu” kavramı hakkında, değişik kaynaklarda farklı tanımlamalar yapılmış olsa da bütün bu tanımlamalarda ortak olan görüş vergi suçuna konu olan eylemin ihlal ettiği süjenin devletin ekonomik varlığı veya genel anlamıyla hazinesi olduğu hususudur. Burada “hazine yararı” ile hukuki

---

<sup>17</sup> GÜMÜŞ, Veyzel, “Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü”, Ankara Barosu Dergisi, 2013/1, s. 204

menfaat olarak korunan “kamu yararı” özdeşleşmektedir.<sup>18</sup> Vergi suçu ve vergi kabahati kavramının ve ayrı takip usulünün oluşturulmasındaki nihai hedef, vergi hukuku terminolojisine has olan ve vergi hukukunda devletin veya idarenin karşısında muhatap olarak bulunan “mükellef” ve “sorumlu”ların, vergi mevzuatlarında vaaz edilen emredici hukuk kurallarına uymaları sağlanarak vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmektir. Bu ifadeden hareketle vergi suçu için başka bir tanımlama oluşturmak gerekirse, vergi mükellefi ve/veya sorumlularının ve ilişkide bulunan diğer üçüncü kişilerin <sup>19</sup> mevzuat metinlerinde ifadesini bulan eylemlerle kendileri ile devlet arasındaki vergi hukuku ilişkisini düzenleyen hükümleri yani vergi kanunlarının koyduğu görev ve ödevleri<sup>20</sup> ihlal etmeleridir.

Vergi suçuna ilişkin en genel tanım, yasa metninde yer almaktadır. Vergi suç ve cezaları genel itibariyle Vergi Usul Kanunu’nda “Dördüncü Kitap”ın “Vergi Cezaları” başlıklı “İkinci Kısım”ında düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde vergi ödevi ilişkisinin gerekli kıldığı hususların yanı sıra ceza hukukunun ilke ve esasları da göz önüne alınmıştır. Vergi hukukuna ilişkin ana düzenleme olan Vergi Usul Kanunu’nun 331 inci maddesinde “vergi kanunları

---

<sup>18</sup> ÖNCEL, Mualla- KUMRULU, Ahmet- ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 14. Bası, Ankara 2007, s.209

<sup>19</sup> CANDAN, Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Sayı, S.233, Şubat 2008, s.56; ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Bursa 2011, s.39; “Mali nitelikli vergi ve cezalar tüm yükümlü ve sorumlulara uygulanır. Yükümlünün kamu hizmeti gören bir kurum olması dahi vergi cezanın uygulanmasına engel teşkil etmez.” Danıştay 9. Dairesinin 21.4.1981 tarih ve E.1980/2038, K.1981/2151 sayılı Kararı; KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s.451

<sup>20</sup> EDİZDOĞAN, Nihat- TAŞ, Metin- ÇELİKKAYA, Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa 2007, s.7; ÇOMAKLI, Şafak Ertan- AK, Ahmet, Suç ve Kabahatler, Erzurum Barosu Yayın No:5, Erzurum 2013, s.28

hükümlerine aykırı hareket etme fiili”, hukuka aykırılığın oluşması için yeterli görülmüştür. Vergi kabahatleri/idari vergi suçları ve ceza yaptırımına tabi vergi suçları/yargısal vergi suçları olarak tanımlanan bu ihlaller, suçların belirlenmesi ve bunlara uygulanacak yaptırımların hukuki niteliği, yaptırımı uygulayacak makamların görev ve yetki durumları ile vergi kanunlarına aykırı olarak ortaya çıkan davranışların sonucuna göre ikili ayrıma tabi tutularak belirlenmektedir.<sup>21</sup>

Bu yaptırımlardan ilki idari yaptırımlardır. Günümüzde ekonomik ve toplumsal yaşamın karmaşık bir nitelik arz etmesi ve hızla değişen ekonomik koşullar nedeniyle yasaların gerekli teknik ve hukuki ihtiyacı zamanında karşılayamaması sorunu, yasama organının idareye belirli yaptırımlar konusunda tasarrufta bulunabilme yetkisini vermesini gerekli kılmıştır. İdareye tanınan yaptırım uygulama yetkisinin önemli bir bölümü İdare Hukuku içinde yer almakta ve ihlalin ortaya çıkmasıyla bozulan idari düzenin işleyişini korumak amacıyla ilgililer aleyhine “idari cezalar” da denilen idari yaptırımlar uygulanmaktadır.<sup>22</sup> Bu anlamda devletin mali menfaatlerini ihlal eden veya bu değerleri tehdit eden vergi kabahatleri de idari kabahat niteliğindedir.<sup>23</sup> Aynı şekilde bu kabahatlere uygulanan cezalar yani vergi kabahati yaptırımları da

---

<sup>21</sup> Kabahatler Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra vergi kabahati yaptırımları ile ceza mahkemelerince hükmedilen ceza yaptırımına tabi vergi suçlarının her ikisini birden vergi suçu olarak nitelendirmek doğru değildir. Vergi suçu kavramını kabahatler için de kullanmak ceza yaptırımına tabi vergi suçları ile vergi kabahatleri ayrımının tam olarak ortaya konulamadığını göstermektedir. Vergi kabahatleri hazine yararını esas almaktayken vergi suçları kamu düzeninin korunmasını amaçlamaktadır. ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.2 vd.

<sup>22</sup> OĞURLU, Yücel, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:1999, Sayı:1, s.143-145.

<sup>23</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s. 21; KARAKOÇ, Y., a.g.e., s.449.

idari yaptırım mahiyetinde olup bir yargı kararına ihtiyaç duyulmadan İdari merciler tarafından uygulanabilmektedir.<sup>24</sup>

Burada devletin mali menfaatleri esas alındığından kuralların amacı vergi olacağının tahsiline dönüktür. Vergi kabahati yaptırımları idarece yani vergi dairelerince verilebilmekte ve bu çerçevede uyuşmazlığa ilişkin yargılama da vergi mahkemelerinde yapılmaktadır.

Mali nitelikteki cezanın yetersiz kaldığı durumlarda, ilgililer aleyhine yargılama sonucu verilen ve ikinci tür yaptırımlar olan “hürriyeti bağlayıcı cezalar” karşımıza çıkmaktadır. Burada verginin tahsil amacı ikinci planda kaldığından işlenen fiil ile bozulan toplumsal düzen devletin müdahalesi ile cezai yaptırıma tabi tutularak tamir edilmektedir. Bu yaptırım türü, vergi suç ve cezalarının diğer dalını yani cezai yaptırıma tabi vergi suç ve cezalarını oluşturmaktadır.<sup>25</sup> Bu bakımdan vergi suç ve cezalarında ikinci tür yaptırımı oluşturan cezai yaptırımlar, ancak bağımsız mahkemelerce ve cezai sorumluluğa ilişkin temel ilke ve kavramlar dikkate alınarak uygulanabilmektedir.

Mevzuat bakımından bir değerlendirme yaptığımızda, vergi suç ve kabahatleri, Vergi Usul Kanunu’nun dördüncü kitabından sonra ele alınmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Dördüncü Kitabının başlığı “Ceza Hükümleri”dir. Üç kısımdan oluşmaktadır. 331 inci maddeden 343 üncü maddeye kadar olan kısım genel esasları düzenlemektedir. Vergi Cezaları başlıklı ikinci kısmın birinci bölümü “Vergi ziyaı Cezası”, ikinci bölümü

---

<sup>24</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.210.

<sup>25</sup> ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof Dr: Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul 1988, s.8-9

“Usulsüzlük” gibi idari yaptırımı gerektiren vergi cezalarını; üçüncü bölümü ise “Hürriyet Bağlayıcı Ceza ile cezalandırılacak” suçları ve cezaları içermektedir.

Bu çalışmada kavram kargaşasına yol açmamak için idari yaptırıma tabi vergi suç ve cezaları “vergi kabahat ve yaptırımları”, cezai yaptırıma tabi vergi suç ve cezaları ise “vergi suç ve cezaları” olarak ifade edilecektir.

Vergi suç ve cezaları bakımından önemli bir düzenleme, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 5 inci maddesinde yer alan hükmüdür. Türk Ceza Kanunu’nun 5 inci maddesine göre; *“Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.”* Vergi kabahatleri yönünden önemli diğer bir düzenleme ise 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 2 inci maddesinde yapılan kabahat tanımı ve 3 üncü maddesinin “b” bendi uyarınca Kabahatler Kanunu’nda yer alan genel hükümlerin idari para cezaları ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı gerektiren bütün fiiller yönünden de geçerli olacağı hükmüdür.

Her iki yasal düzenlemeden, vergi kabahati niteliğindeki vergi suç ve cezalarının cezai sorumluluğa ilişkin genel kavramlar çerçevesinde değerlendirilmesinin mali yaptırım gerektiren vergi suç ve cezalarının yani vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin tespiti bakımından önemli bir çıkış noktası olduğu anlaşılmaktadır.

## **B. Vergi Suçu- Vergi Kabahati Ayrımı**

Bir üst başlıkta açıklandığı üzere Vergi Suçları, ceza yaptırımı gerektiren vergi suçları ve vergi kabahatleri olmak üzere iki ana başlık altında toplanmaktadır.

Ceza yaptırımını gerektiren vergi suçları kapsamında kalan suç fiillerinin belirlenmesinde ve bunların ceza hukukunun düzenleme alanında kalmalarındaki ana etken, bu suçların ihlal ettikleri hukuki norm ile kamu düzeni ve toplumsal yaşama verdikleri zararın ceza hukuku kapsamında kalan diğer suçlarla benzer özellikler taşıyor olmalarıdır. Hukuk normunu ihlal eden failin hukuka aykırı eylemini cezalandırmaya yönelik tüm işlemler adli makamlar ve suçun niteliğine göre ona bağlı kolluk birimleri tarafından yapılır ve fail ceza mahkemelerinde Ceza Muhakemesi Kanunu usul hükümlerine göre yargılanır ve cezalandırılır.

Vergi kabahati niteliğindeki hukuka aykırılıklarda ise, bir yargı kararına ihtiyaç duyulmadan İdari merciler tarafından yaptırım uygulanabilmektedir.<sup>26</sup> Vergi kabahatleri, ceza yaptırımına tabi vergi suç ve cezalar kapsamındaki fiillere nazaran ihlal ettikleri hukuki normlar ve kamusal menfaatler açısından nicelik olarak daha hafif bir yapıya sahiptir. Bu kapsamda kalan yani vergi kabahatleri içinde yer alan fiiller de hukuk düzenini ihlal ederek bu düzenin korumuş olduğu sistemin karşısında yer alırlar. Ancak, bu fiillerle meydana gelen ihlalin niteliği, ceza yaptırımına tabi vergi suçlarına oranla daha hafiftir ve bu yüzden vergi kabahatlerinde yaptırım uygulama ve bu yaptırımın mahiyetini belirleme yetkisi doğrudan idareye verilmiştir. Başka bir deyişle vergi idaresi burada aynı anda hem taraf hem de yargıç pozisyonunda bulunmaktadır.<sup>27</sup> Aynı şekilde idare tarafından icra edilen bir yaptırım söz konusu olduğundan, kabahate konu olan fiili işleyen faile yargısal vergi

---

<sup>26</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.210

<sup>27</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.210; ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.10

cezalarının aksine ancak parasal/mali yaptırımlar uygulanabilmekte, hürriyeti bağlayıcı cezai bir yaptırım uygulanamamaktadır.

### **C. Ceza Yaptırımına Tabi Vergi Suçları**

Suç, Devletin cezai yaptırım ile koruma altına aldığı normlara uyulmaması halinde ortaya çıkar. Bir fiilin, suç olarak kabul edilebilmesi için; kanunlar tarafından korunan bir hukuki yararın olması, hukuk düzenini kabahatlere göre daha fazla zedelemesi de dikkate alınarak<sup>28</sup> kamu düzenini ilgilendiren bu yararın failin eylemi sonucu ihlal edilmiş olması ve aynı zamanda kanunlarda buna ilişkin bir cezanın öngörülmüş olması gerekir.<sup>29</sup> Dolayısıyla suçun unsurlarını tanımlamak suretiyle Devletin cezai yaptırıma tabi tuttuğu alanlardan birisi de vergi hukukudur.

Cezai yaptırıma tabi vergi suçları ile idari yaptırıma tabi vergi kabahatlerinin korumaya çalıştığı hukuki yarar, daima akademik çalışmaların ilgi sahasında yer almıştır. Vergi suçları ile vergi kabahatleri arasındaki temel farkın, birisinin mali suçlar diğlerinin ise kamu düzenini korumaya yönelik ceza hukukunu ilgilendiren suç ve cezalar olduğu genel olarak kabul edilmektedir.<sup>30</sup>

Ceza hukukunu ilgilendiren vergi suçları, mali tazmin ve ekonomik caydırıcılıktan ziyade hukuka aykırı ve kamu düzenini bozucu mahiyetteki fiilin yasa koyucu tarafından kınanması anlamını taşımakta ve bu yönüyle mali-idari yaptırıma dayalı vergi kabahatlerinden ayrılmaktadır. Vergi kabahatlerinin

---

<sup>28</sup> ÇOMAKLI, Ş. E.- AK, A., a.g.e., s.27

<sup>29</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.5

<sup>30</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.209-212

aksine hukuk düzenini bozan bu tür vergi suçlarına karşılık olarak uygulanan ve faillerin bireysel hak ve özgürlüklerine doğrudan tesir eden cezai yaptırımlar, ceza yargılama usulüne tabidirler. Bu yönüyle cezai sorumluluğa ilişkin temel kavram ve ilkeler, ihlalin niteliği gereği vergi suç ve cezalarında öncelikle geçerlidir.

Bazı vergi suçlarına hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesinin temelinde toplum düzeninin yeniden sağlanması ve devlet itibarının zedelenmesinin önüne geçilmesi yatmaktadır.<sup>31</sup> Ceza hukukunda olduğu gibi suç kabul edilen eylemler icrai veya ihmali bir hareketle meydana gelebilir. Burada hareket bir şey yapmak şeklinde olabileceği gibi yasaya rağmen bir şey yapmamak şeklinde de olabilir. Ancak her iki halde de bahse konu hareket ile yasalarla koruma altına alınan bir hukuki değer ihlal edilmiş olur. İcrai harekette korunan hukuki yarara bir tecavüz söz konusu iken ihmali harekette hukuki yararı koruyan hareketin yapılmaması durumu ortaya çıkar.<sup>32</sup>

Ceza yargılaması hukukuna tabi ve cezai yaptırım gerektiren vergi suçları ile diğer suçlar arasında suçun hukuki konusu bakımından bir farklılık bulunmamaktadır. Her iki halde de, suçun hukuki konusu aynı olduğu gibi amaç da hukuk düzenini ıstırap verici ve korkutucu cezai yaptırımlarla korumaktan ibarettir.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> İNAL, Metin-SOFUOĞLU, Ahmet, “4108 Sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler”, Manisa Barosu Dergisi, Yıl:15, Sayı:56-59, 1996, s.4

<sup>32</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.348; EDİZDOĞAN, N.- TAŞ, M.- ÇELİKKAYA, A., a.g.e., s.11

<sup>33</sup> ERMAN, S., a.g.e., s.2; EDİZDOĞAN, N.- TAŞ, M.- ÇELİKKAYA, A., a.g.e., s.6



Ceza yargılama hukuku kapsamında bir vergi suçunun cezalandırılabilmesi için tüm hukuka aykırı eylemlerde olduğu gibi bir maddi unsurunun ve bir de manevi unsurunun bulunması gerekir.

Vergi suçunun maddi unsurunun sağlanmasında bir suçtan bahsedebilmek için öncelikle failin eyleminin yürürlükte olan bir mevzuat bütünlüğü içerisinde tanımının yapılmış olması yani kanuni tanımlamaya uygun bir fiilin olması gerekir. Ayrıca olumlu veya olumsuz bu eylemin dış dünyada değişikliğe neden olması ve hukuk dünyasında bu eylemle illiyet bağı kurulabilecek bir neticenin gerçekleşmiş olması gerekir. Maddi unsuru oluşturan fiilin ilk kısmına “hareket” ikinci kısmına ise “netice” denir.<sup>34</sup> Ceza yaptırımına tabi vergi suçlarında suçun maddi unsuru noktasında “kaçakçılık” suçu üzerinde bir değerlendirmede bulunursak, kaçakçılık suçları açısından suçun maddi unsurunda Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde açıklanan hareketlerden sadece birisinin işlenmiş olması suçun oluşması için yeterlidir.<sup>35</sup>

Manevi unsur ise suç olarak belirlenmiş olan eylem gerçekleşirken bu eylemin failin iradesi kapsamında işlenmiş olması ve bu iradenin kendi içerisinde bir kusur ihtiva ediyor olması gerekir. Eğer kişinin iradesinin yansımaları sonucu oluşan eylemi kişi bilerek ve isteyerek yapmış ve sonucunu öngörmüş ise bu durumda manevi unsur “kast” olarak karşımıza çıkarken, kişinin eylemi bilerek yapmış olmasına rağmen sonucun iradesi dışında hayat bulması durumunda “taksir” den bahsedilir. Vergi suçları açısından suçun

---

<sup>34</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.347

<sup>35</sup> ÖZCAN, Keramettin, “Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, s.8 [www.muhasabenet.net](http://www.muhasabenet.net)

manevi unsurunun değerlendirilmesinde taksirden<sup>36</sup> bahsedilemeyeceği için vergi suçlarına karşı bir cezalandırmada kastın varlığı önem arz etmektedir. Yukarıda suçun maddi unsuru izah edilirken “Kaçakçılık” suçu örnek verildiğinden buradan hareketle aynı suçun manevi unsuru açısından durumu değerlendirdiğimizde Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde belirtilen hareketlerin “kast” suretiyle işlenmesiyle beraber suçun maddi ve manevi unsurları tamamlanmış olacaktır.

Cezai yaptırıma tabi vergi suçları, Vergi Usul Kanunu’nun “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabının “Vergi Cezaları” başlığını taşıyan ikinci kısmının üçüncü bölümü olan “Suçlar ve Cezaları”nda ele alınmıştır. “Suçlar ve Cezaları” başlıklı üçüncü bölüm, 359 uncu madde; vergi kaçakçılık suçlarını ve cezalarını, 360 ıncı madde; bu suçlara iştiraki, 362 inci madde; vergi mahremiyetinin ihlalini ve 363 üncü madde ise; mükelleflerin özel işlerini yapan memurlarla ilgili düzenlemelerden oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu incelendiğinde, vergi suç ve cezalarının kanunilik unsurunun eksikliklerine rağmen yasayla düzenlendiğini ancak, cezai sorumluluğa ilişkin temel kavramlara yeterince yer verilmediği görülür.

Bu tür vergi suç ve cezaları kişilerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan ilgilendirdiğinden cezai yaptırıma tabi vergi suç ve cezalarının adil ve dürüst yargılanma hakkından yararlanması gerekir. Ayrıca, ceza hukukunun temel kavramlarından olan kanunilik ilkesi, suç ve cezada şahsilik ilkesi, manevi unsur, kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi ve lehe kanun

---

<sup>36</sup> Her taksirli hareket cezalandırılmayacağından hangi hareketin cezalandırılacağı kanunda açıkça belirtilmelidir. Yoksa kanunla böyle bir belirleme yapılmadan taksirli fiiller cezalandırılmaz. ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.357

uygulanması gibi cezai sorumluluğa esas kural ve kavramların vergi suç ve cezaları bakımından da önemli ve geçerli olduğu kabul edilmelidir.

Ceza hukukunda geçerli sorumluluğa esas ilke ve kavramlar cezai yaptırıma tabi vergi suçlarında da geçerli olduğundan bir vergi suçu ancak kast unsurunun somut olayda gerçekleşmesi halinde işlenebilir. Dolayısıyla kusursuz sorumluluk cezai yaptırıma tabi vergi suçlarında geçerli değildir. Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı Kanunun getirdiği yeni düzenlemeler ile sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinin suç olması için aranan “bilerek” ibaresinin madde metninden çıkarılması dahi bu gerçeği değiştirmemekte ve çağdaş ceza hukukunun esas aldığı kusur sorumluluğu hukuken geçerliliğini korumaktadır.<sup>37</sup>

### **1. Kaçakçılık Suçları**

Vergi suç ve cezaları başlığı altındaki eylemler arasında piramidin en üstünde bulunan kaçakçılık suçu, kamu düzenini ihlal bakımından tehlike suçları kategorisinde değerlendirilir. Genel çizgisi itibariyle kamu güvenine karşı suçlardan sahtecilik suçlarına, özel de ise sahtekarlık suçuna yakın bir suç çeşidi olarak karşımıza çıkar.<sup>38</sup> Kaçakçılık suçuna yol açan bir eylem gerçekleştiğinde, vergi ceza hukuku açısından hukuki düzen ve toplumsal menfaat en ağır şekilde zarar görmektedir. Bu yüzden, kaçakçılık suçuna ilişkin cezai yaptırımlarda “mali suça mali ceza” ilkesinden uzaklaşmakta ve aşağıda açıklanacağı üzere 5 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı bir ceza

---

<sup>37</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.214

<sup>38</sup> SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2014, s.516-517

öngörülmektedir. Kaçakçılık suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde vergi ziyayı kavramına yer vermeden tanımlanmıştır. 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler, vergi ziyasını, salt idari yaptırıma tabi vergi kabahatlerinin unsuru haline getirmek suretiyle kaçakçılık suçunun zorunlu unsuru olmaktan çıkarmıştır.<sup>39</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde kimlerin fail olabileceği, kaçakçılık suçuna yol açan eylemler ve yaptırımın miktarları üzerinde durulmuştur. Ancak kaçakçılık suçuna yol açan eylemler belirlenirken hesap hilesi” ve “muhasabe hilesi” gibi belirsiz kavramlara yer verildiği halde bu kavramların tanımlanmamış olması isabetli bulunmamıştır.<sup>40</sup> Aynı şekilde kaçakçılık suçunda vergi ziyasına yer verilmemekle birlikte Maddenin (a) fıkrasının birinci alt bendinde “vergi matrahının azalması” kavramına yer verilmiştir. Vergi matrahının azalması halinin, “vergi ziyayı” olup olmadığı hususu öğretilerde tartışılmıştır. Vergi matrahının azalmasının çoğu halde vergi ziyasını da ortaya çıkardığı bilinmekle birlikte genel olarak iki kavramın aynı sonucu ortaya çıkarmadığı değerlendirilmektedir.<sup>41</sup>

Kaçakçılık kapsamında kalan suçları işleyenler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin “a” ve “b” bentlerinde sayılan fiillerin hangilerini işledikleri göz önünde bulundurularak farklı yaptırımlar uygulanmaktadır.

---

<sup>39</sup> AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “Vergi Ziyayı Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”, [www.akcaoglu.com](http://www.akcaoglu.com)

<sup>40</sup> BAYAR, İbrahim Nihat, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi Yayınları, Haziran 2013 Ankara, s.94

<sup>41</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, s. 1.2.5. Para.5-7; BAYAR, İ. N., age, s.100

Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için yasada tanımlanan eylemlerin yapılmış olması yeterli olup bu fiiller sonucu zarar meydana gelip gelmemesi aranmaz. Yani vergi hukukunda bilinen ifadesiyle vergi ziyayı oluşması şartı aranmamaktadır. Bu suçu oluşturan nitelikli fiiller; (1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak; gerçekte olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi olmayan adlara hesap açmak; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek (ikinci defter tutmak), Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek;<sup>42</sup> muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak,<sup>43</sup> (2) Defter kayıt ve belgeleri yok etmek; defter sayfaları yok edilerek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak; belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte <sup>44</sup> olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, (3) Belgelerin Maliye Bakanlığı'nca anlaşmalı olmadığı halde basılması, sahte olarak belge basmak veya bu belgeleri kullanmak,<sup>45</sup> olarak belirtilmiştir.

Kaçakçılık suçuna sebebiyet veren ve yukarıda açıklanan fiiller için farklı cezalar öngörülmüştür. (1) numaralı başlık altında sayılan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak suretiyle kaçakçılık suçunu

---

<sup>42</sup> "Gizleme; Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kişilere defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir." ÖZCAN, K., a.g.m., s.9

<sup>43</sup> "Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir." ÖZCAN, K., a.g.m., s.9

<sup>44</sup> "Sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir." ÖZCAN, K., a.g.m., s.9

<sup>45</sup> ÖZCAN, K., a.g.m., s.10

işleyenler 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. 2 numaralı suç türleri arasında sayılan Defter kayıt ve belgeleri yok etmek yolu ile suç oluşursa failin cezası 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası olurken, 3 numaralı başlık altında sayılan sahte olarak belge basmak suçu için ise 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Kaçakçılık suçunun maddi unsurunu, yasada belirtilmiş ve suç olarak tanımlanmış olan eylemlerden herhangi birisini yapmak oluştururken, kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için eylemin “kast”en gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Mahkeme yargılamayı yaparken kast unsurunun oluşup oluşmadığı hususunda araştırma yaparak karar verir. Eğer kast unsuruna rastlanmaz ise failin kaçakçılık suçundan cezalandırılması söz konusu olmayacaktır. Vergi suçları açısından suçun manevi unsurunun değerlendirilmesinde taksirden <sup>46</sup> bahsedilemeyeceği için vergi suçları bakımından bir cezalandırmada kastın varlığı önem arz etmektedir.<sup>47</sup> Kast kavramı Türk Ceza Kanunu kapsamında kalan suçlar açısından fiilin bilerek ve isteyerek işlenmesi manasını taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu açısından bir değerlendirme yaptığımızda ise 4369 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde yapılan değişiklikle “bilerek” kelimesi kaldırılmış<sup>48</sup> ve böylece kaçakçılık suçunun oluşması için failin fiili isteyerek işlemesinin yeterli olduğunu bilerek işlemesi şartının ise aranmadığı ifade edilmeye çalışılmıştır. Ancak bir önceki başlıkta da açıklandığı üzere değişikliğin gündeme getirdiği

---

<sup>46</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.357; KARAKOÇ, Y., a.g.e., s.474; SABAN, N., a.g.e., s.522-523

<sup>47</sup> ÖZCAN, K., a.g.m., s.9

<sup>48</sup> ÇOMAKLI, Ş. E.- AK, A., a.g.e., s.47; ÖZCAN, K., a.g.m., s.9

kusursuz sorumluluk esasının çağdaş ceza hukuku ilkeleri karşısında geçerliliği bulunmamaktadır.

Diğer yandan, 359 uncu maddedeki “bilerek” kelimesi kaldırılmış olmasına rağmen ve kanunda böyle bir tanımlama yapılmadığı halde, Maliye Bakanlığının yasaya aykırı çıkardığı Vergi Usul Kanunu 306 nolu Genel Tebliğ<sup>49</sup> ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ve sahte belge kullananlarda kastın varlığının yani böyle bir belgenin bilerek ve isteyerek kullanılıp kullanılmadığı yetkisinin vergi inceleme elemanlarının takdirine bırakılması ayrıca hukuka aykırılık teşkil etmektedir.<sup>50</sup>

Vergi Usul Kanunu’nun 333 üncü maddesinin değişiklik öncesi halinde, tüzel kişilerce hapis cezasını gerektirir bir suç işlendiği takdirde tüzel kişinin hürriyeti bağlayıcı bir cezaya çarptırılması olanağı bulunmadığından bu

---

<sup>49</sup> “Gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyanı cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyanı cezası kesilmesi gerekmektedir.” ÖZCAN, K., a.g.m., s.9

<sup>50</sup> ÖZCAN, K., a.g.m., s.9

yaptırımın kanuni temsilcilere uygulanacağı öngörülmekteydi. Anılan hüküm, kaçakçılık suçlarında kanuni temsilciler açısından objektif sorumluluk esasının getirilip getirilmediği tartışmalarını da beraberinde getirmiştir. Daha sonra 333 üncü maddede 4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile hürriyeti bağlayıcı cezaların bahse konu suçları işleyenler hakkında uygulanacağı açıkça düzenlenmiş ve bu sayede “kusur sorumluluğu” yasal güvenceye kavuşturulmuştur.<sup>51</sup>

Son olarak, “Kaçakçılık Suçu” adli yargı makamlarınca kovuşturması yapılan bir suç olmasına rağmen soruşturma evresi idare tarafından yürütülen kendine has bir eylemdir. Ceza davasının açılması ve yürütülmesi Ceza Muhakemesi Kanunu’na tabi olmakla birlikte, vergi suçları Ceza Muhakemesi Kanunu’ndan ayrılarak vergi suçuna ilişkin hazırlık soruşturması, Vergi Usul Kanunu’nun 367 nci maddesine göre vergi inceleme elemanlarına bırakılmıştır. Bu anlamda vergi suçunun inceleme elemanı tarafından savcılığa bildirilmesi bir dava şartıdır<sup>52</sup>.

## **2. Vergi Mahremiyetinin İhlali**

Vergi mahremiyetinin ihlali hakkında bir açıklamada bulunmadan önce hukuk dünyasında “mahremiyet” kavramının ve bu kavramla doğrudan ilgili olan “kişilik hakkı” ifadesinin mahiyeti üzerinde kısaca durmak gerekmektedir. Kişilik hakkı, kişinin toplum içindeki saygınlığını ve kişiliğini serbestçe geliştirmesini sağlayan yaşam, sağlık, şeref, haysiyet, özel yaşam, isim, resim

---

<sup>51</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.213

<sup>52</sup> BAYKARA, Bekir, “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2004, s.1



ve his dünyası gibi kişisel varlıklar ya da değerler üzerindeki haklarını ifade etmektedir. Kişilik hakkı, çerçeve bir kavram olarak diğer öğeler yanında kişinin özel hayat alanını veya mahremiyeti de içine alır.<sup>53</sup>

Kişilerin ekonomik varlığa ilişkin bilgileri, ekonomik varlığın önemli bir güç olarak ortaya çıkması ve toplumsal yaşamda kişilerin itibarını etkileyen temel unsurlardan birisi haline gelmeye başlamasıyla kişilik hakkı kapsamında daha fazla önem arz etmeye başlamıştır. Ekonomik haklarla beraber yukarıda yazılı bulunan hakların tamamı kişi için kendisine ait ve istisnalar hariç dokunulmaz bir alan oluşturmakta ve kişi bu hak ve bilgilerini başkasıyla paylaşmak istememektedir. İşte mahremiyet hakkı dediğimiz şey, haklara ilişkin bilgilerin ve verilerin gizli kalmasını isteme hakkıdır ve bu istek hukuk düzeni tarafından da güvence altına alınarak 1982 Anayasası'nın 20 nci maddesi kapsamında düzenlenmiştir.

Mahremiyet, güncel tartışma konuları arasında önemli yer tutmaktadır. Bu tartışmalar çerçevesinde sık sık kişilerin sağlık, mali ve sabıka durumlarına ilişkin kayıtların gizliliğinden ve kişisel verilerin güvenliğinden söz edilmektedir.<sup>54</sup> Bu haklar vergi ilişkisi ekseninde ele alındığında mükellef haklarının bir parçası olarak karşımıza çıkmakta ve Devletin gösterdiği bu yaklaşım sayesinde mükellefler için bir güvence teşkil etmektedir.<sup>55</sup>

Kişinin ekonomik veya mali varlığına ilişkin mahremiyetin istisnasını devletin veya idarenin toplumsal menfaati ve kamu düzenini sağlama amacıyla

---

<sup>53</sup> YÜKSEL, Mehmet, "Mahremiyet Hakkı ve Sosyo-Tarihsel Gelişimi", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 58-1, s.187

<sup>54</sup> TAŞ, Fatma, Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.19

<sup>55</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.449

yasal çerçevede yapmış olduğu denetlemeler ve incelemeler oluşturmaktadır. İdare kişinin mali varlığı kapsamında, kazancının hukuk düzeni bakımından meşru olup olmadığını ve bu kazancın elde edilmesiyle yasada belirlenmiş kıstaslar çerçevesinde vergisini ödeyip ödemediğini denetler. İdare bu işi yaparken mükellef adı verilen muhatabının yukarıda bahsi geçen ekonomik mahremiyeti hakkında da bilgi sahibi olur. Kişinin ekonomik varlığına has mahremiyetine ilişkin bu bilgilenme sadece idareye yasa kapsamında tanınmış bir istisna olduğundan, hak sahibinin rızası dışında üçüncü kişiler için benzer bir hak söz konusu değildir. Bu yüzden yasa koyucu, idare tarafından elde edilen bu bilgilerin idare ve mükellef dışında üçüncü kişilerce hak sahibinin rızası olmadan ve yasa dışı yollarla öğrenilmesini ve bu bilgilerin her şekilde paylaşılmasını kanunu aykırı bir eylem olarak görmüş ve doğal olarak cezai yaptırıma bağlamıştır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, Vergi Usul Kanunu’nun 362 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu suç, meslek sırrının ifşası suçu mahiyetinde olup Türk Ceza Kanunu’nun 239 uncu maddesinde düzenlenen “ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçu” ile de bağlantılıdır.<sup>56</sup> Bu madde ile vergi mahremiyetini ihlal edenlerin Türk Ceza Kanunu’nun 239 uncu maddesine yapılan göndermeyle cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır ve fail bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.

İdare, kendine bağlı ajanları kullanmak suretiyle vergi inceleme veya denetlemesi yaparken mükellefe ait birçok özel bilgiye sahip olmaktadır.

---

<sup>56</sup> SABAN, N., a.g.e., s.516-530

Gerçekten vergi idaresi yaptığı bu incelemeler veya işlemler sırasında mükellefin işletmesiyle ilgili mesleki sırlarını ve ekonomik durumlarını öğrenebileceği gibi kişinin şahsi sosyal ve ailevi durumuna ilişkin özel hayat bilgileri de yetkililerce öğrenilebilmektedir.<sup>57</sup> Bu nedenle burada suça ilişkin mahremiyet kavramı değerlendirilirken sadece mali bilgiler değil şahsi ve sosyal durum ile aileye ilişkin bilgiler de dikkate alınmaktadır. Örneğin toplum hayatında bekâr olarak bilinen bir kişinin vergi dairesine vermiş olduğu beyannamede evli olduğunu bildirmiş olması şahsa ait bir sırdır<sup>58</sup> ve vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesine ilişkin eylem kişinin ekonomik varlığına karşı işlenmiş bir fiil olmakla, özellikle piyasa ekonomisinde bazı bilgilerin bilinmesi veya açıklanması mükellefler, işletmeler veya kişiler bakımından ekonomik gücün ve itibarın ya da etkinliğin azalması veya ortadan kalkması biçiminde olumsuzluklar doğurabilir.<sup>59</sup>

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, suçu işleyenler noktasında diğer vergi suçlarından farklılık arz eden bir suçtur. Kaçakçılık suçunda karşımıza fail olarak mükellef çıkarken vergi mahremiyetini ihlal suçunun faili mükellef dışındaki üçüncü kişilerdir ve bu suç kapsamında fail olabilecekler geniş bir çeşitlilik arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 5 inci maddesinde kural olarak mükelleflere ait sırları görevleri sırasında ve görevleri gereği öğrenen; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge

---

<sup>57</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.449

<sup>58</sup> ERMAN, S., a.g.e., s.100

<sup>59</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.449

idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi yasaları gereği kurulan komisyonlara katılanlar, vergi ile ilgili işlerinde görev alan bilirkişiler, belli vergi suçları kendilerine bildirilen mesleki kuruluşlarda görevli kişiler<sup>60</sup> bu suçun faili olabilirler.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun maddi unsurunu yukarıda bahsi geçen ve fail olabilecek olan ilgililerin görevleri gereği öğrenmiş oldukları sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa etmeleri, paylaşmaları, kendileri veya üçüncü kişilerin yararına kullanmaları oluşturmaktadır. Eğer mükellef söz konusu bilgilerin ve sırların açıklanmasına rıza göstermiş ise bu rıza yapılan açıklamanın sır olma özelliğini kaybettireceğinden bu fiili suç olmaktan çıkarmaktadır.<sup>61</sup>

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun manevi unsurunu kast oluşturmaktadır ve bu suç taksirle işlenebilen bir suç değildir. Fail mükellefin özel bilgilerini veya sırlarını açıklama ve bu suretle onun mahremiyetini ihlal ettiğini veya şahsına ya da herhangi bir üçüncü kişiye menfaat sağladığını bilmesi ve istemesi gerekmektedir. Burada kaçakçılık suçunda da olduğu gibi fiili işleyen failin eylemi sonucunda zarar oluşup oluşmaması suçun oluşması bakımından aranmaz. Yani özel kast ile işlenen bir suç değildir failin kastı genel kast kapsamında değerlendirilir.

---

<sup>60</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.214

<sup>61</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.454

### 3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak

Vergi Usul Kanunu'nda yargısal vergi suçları başlığı altında sayılan ve hakkında Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre yaptırım uygulanan “Mükellefin özel İşlerini Yapmak” suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 363 üncü maddesinde düzenlenen ve cezai yaptırıma tabi suçlar sistematğinde yer alan son suçtur.

“Mükellefin Özel İşlerini Yapmak” başlığı altında isimlendirilen bu suçta eylemin hukuka aykırı olmasına sebep veren temel etken “özel iş” tamlamasında kendini göstermektedir. Kamu çalışanları tarafından yerine getirilen vergisel işlemler özü itibariyle kamusal işlerdir veya kamusal hizmetlerdir. Kamu hizmetleri ise kamu çalışanları tarafından yerine getirilir. Kamu hizmetini yerine getiren devlet memurlarının görevlerini yaparken, görev tanımını dışına çıkmamaları ve vatandaşlara eşit, objektif tarafsız davranmaları gerekir. Bu gereklilik için vergi dairesinde çalışan memurların mükelleflerin vergi ile ilgili özel işlerini yapmaları yasaklanarak suç haline getirilmiştir. Gerçekten memurların mükelleflerin özel işlerini yapmaları, eşit davranma ve tarafsızlık ilkelerini zedeleyen bir husus olarak kabul edilmektedir.<sup>62</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 6 ncı maddesinin son fıkrasına göre bu suçun işlenmesinde fail olabilecek olan kamu görevlileri, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.<sup>63</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 363 üncü maddesi uyarınca, mükelleflerin özel işlerini görmek suretiyle vatandaşa karşı eşit ve tarafsız muamele ilkesini zedeleyen ve bu şekilde mükelleflerin özel işlerini görme

---

<sup>62</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.460

<sup>63</sup> BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, 30. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s.95; ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.215

yasağına aykırı hareket eden kamu görevlileri Türk Ceza Kanunu'nun 257 nci maddesine göre "görevi kötüye kullanma suçu"ndan cezalandırılır.<sup>64</sup> Ayrıca suç konusu fiilin işlenmesi sonucu bir vergi ziyayı oluşmuşsa, faile Vergi Usul Kanunu' nun 344 üncü maddesi gereği ayrıca ceza verilecektir.

Kanun koyucu vergisel konulara ilişkin muamele yapabilecek olanları Vergi Usul Kanunu'nun 5 inci maddesinde açıkça belirtmiştir. Buna göre vergi muamele ve incelemesini yapanlar, vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görev yapanların her biri fail olabilecektir.<sup>65</sup> Bu madde kapsamında kalan görevlilerin, mükelleflerin özel işlerini yapma eylemi, vatandaşlara eşit muamele ve görev alanının dışına çıkmama ilkelerine aykırılık arz eden ve bu yüzden kamu düzenini zedeleyen bir eylem olarak kabul edilmiştir. Vergi muamele ve incelemeleri ile vergi yargısında görevli olanların mükelleflerin yanında yer alarak vergiye ilişkin hesap, yazı ve sair özel işleri yapmaları bu suçu oluşturur. Bir başka ifadeyle anılan suçta yasa koyucu, vergiye ilişkin işlem yapan kamu görevlisinin mükellefin özel işini yapıyor olmasını idare ile mükellefin karşı karşıya geldiği bir vergilendirme işleminde kamu görevlisinin mükellefin yanında yer alması olarak değerlendirmiş ve bu durumun kamu menfaati adına doğuracağı zararları göz önünde bulundurarak söz konusu eylemleri kamu görevlisinin Vergi Usul Kanunu kapsamında yapamayacağı işler olarak düzenlemiştir.

Suçun maddi unsuru, vergi muamele ve incelemeleri ile vergi yargısında görevli olanların mükelleflerin "vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel

---

<sup>64</sup> SABAN, N., a.g.e., s.531

<sup>65</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.461

işlerini” yapmaları olarak karşımıza çıkarken<sup>66</sup> manevi unsuru ise, kast olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki, bu suç sadece kanunda belirtilen kamu görevlileri tarafından işlenebilen bir suçtur ve kamu görevlisi olmayanlar tarafından bu suçun işlenmesi mümkün değildir.

Son olarak kanun koyucu, vergi muamele ve incelemeleri ile vergi yargısında görevli olanların mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerini yapmaya yönelik eylemleri sonucunda vergi ziyayı oluşması durumunu ayrıca cezai bir sonuca bağlamıştır. Söz konusu suç, cezai yaptırıma tabi yargısal manada vergisel suç olmasına rağmen, eğer eylem sonucunda mükelleflerin özel işlerini yapan failerin bu davranışlarının mükellef nezdinde vergi ziyasına neden olması halinde, hapis cezası yanında vergi dairesince iştirak hükümlerine göre ayrıca vergi cezası kesilecektir.<sup>67</sup> Bu ceza, vergi dairesince kesileceğinden mali bir yaptırım olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu şekilde failin eylemi ile vergi ziyayı oluşmuş ise söz konusu suç hem cezai yaptırıma tabi hem de mali yaptırım uygulanan bir suç haline dönüşmektedir.

#### **D. Vergi Kabahatleri (Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezaları)**

Mali yaptırımlar, “yasaların açıkça yetki verdiği ve yasaklanmadığı durumlarda, araya yargı kararı girmeden, idarenin doğrudan doğruya, bir işlemi ile ve idare hukukuna özgü usullerle vermiş olduğu cezalar”dır.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.462

<sup>67</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.465

<sup>68</sup> ÖZAY, İl Han, İdari Yaptırımlar, İ.Ü.Yayın No:3326, Hukuk Fakültesi Yayını 691, İstanbul 1985, s.35

Devletler kamu hizmetlerinin aksamaması için vergilendirmeyi bazı kurallara bağlamış ve birey veya kurumlarca bu kurallar ihlal edildiğinde ilgililere ihlalin niteliğine göre çeşitli yaptırımlar uygulamıştır. İnsanlık birey-devlet ilişkisinin var olduğu ilk andan itibaren devletin vergilendirme yetkisine dayalı vergi ödeme yükümlülüğü ve vergi cezaları ile beraber yaşamını sürdürmüştür.

Vergi kanunlarını ihlal eden eylemlerin önlenmesi amacıyla değişik metotlara başvurulmaktadır. Kamu düzenini ihlalde önemsiz sayılabilecek ve daha çok mali nitelikteki bazı eylemlerin vergi suçu olmaktan çıkarılarak kabahatler başlığı altında düzenlenmesi, kişisel özgürlüklerin ancak zorunlu hallerde kısıtlanabileceğini esas alan çağdaş düşüncenin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır.<sup>69</sup> Tarihsel süreçte modern yasaların yapılmasıyla cezai yaptırıma tabi vergi suç ve cezalarının yanında hafif nitelikteki ihlallere yönelik ekonomik suça ekonomik ceza verilmesi düşüncesi ön plana çıkmış ve vergilendirmeye ilişkin kuralları ihlal eden eylemlerin birçoğu kabahat olarak değerlendirilmiş ve mali yaptırımlara tabi tutulmuştur.

İdari yaptırımların önemli bir bölümü idare hukuku ile ilgilidir. Bununla birlikte günümüzde idare hukuku dışına taşarak ayrı bir disiplin haline gelen vergi hukukunda<sup>70</sup> Vergi Usul Kanunu'nun "vergi cezaları" başlıklı İkinci Kısım'ın Birinci ve İkinci bölümlerinde "vergi ziyai" ve "usulsüzlük" olarak

---

<sup>69</sup> MAHMUTOĞLU, Mahmut Selami, Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi, Kazancı Hukuk Yayınları No:143, İstanbul 1995, s.13

<sup>70</sup> OĞURLU, Y., a.g.m., s.143-144



düzenlenen ve vergi suç ve cezalarının bir kısmı olan vergi kabahatleri ortaya çıkmıştır.

Türk vergi sistemiğinde genel kural, vergi mükellef veya sorumlularının vergiye tabi kazanç ve işlemlerini bizzat kendilerinin idareye bildirmeleridir. Ancak yapılan vergi incelemeleri sonucunda verginin az ödenmiş olduğunun ya da usule ilişkin hükümlere uyulmadığının tespit edilmesi durumunda, yasa koyucu tarafından bazı idari yaptırımlar yani vergi kabahati yaptırımları öngörülmüştür.

Bilindiği üzere, hukuka ve kanunlara aykırı her fiilin bir idari veya cezai yaptırıma tabi tutulması genel kuraldır. Bu bakımdan vergi kanunlarının öngördüğü usul ve şekle ait hükümlere aykırı hareket edenler vergi cezalarıyla cezalandırılmaktadırlar.<sup>71</sup> Vergi Usul Kanunu’nda “ceza hükümleri” başlığı altında düzenlenen ve ilgililere uygulanan bu yaptırımların bir kısmı idari nitelikte olup, vergi kabahatlerine ilişkin bu uyuşmazlıklar vergi yargı merciinde çözüme kavuşturulmaktadır.

Mali yaptırıma tabi vergi suçları ifadesi, vergi suçları kavramının karmaşıklığı sebebiyle kullanılan bir tanımlamadır. Aslında daha açıklayıcı ve vergi sistemiği açısından daha uygun olan tanımlama “vergi kabahatleri” ifadesidir. Ancak bu tanımın yanı sıra konunun daha iyi anlaşılabilmesi bakımından alışageldiği üzere mali yaptırıma tabi vergi suçu ifadesi de kullanılmaktadır. Türk Ceza Sisteminde yapılan düzenlemelerle birlikte suç ayrımında cürümlerin yanında kabahatler de düzenlemeye tabi tutulmuş ve

---

<sup>71</sup> KAPTAÇ, Bülent, Vergi Cezaları ve Vergi Uyuşmazlıkları, Maliye Bakanlığı Ellinci Yıl Yayınları, 1973, s.11

idari vergi suçları genel olarak “vergi kabahatleri” olarak adlandırılmaya başlanmıştır.

Vergi kabahatlerini, “vergi kanunlarındaki görev ve ödevlerin mükellefler ile mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi cezasını ve idari cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesi” şeklinde tanımlayabiliriz.<sup>72</sup> Bu tanımlamadan da hareketle vergi kabahatlerinin hürriyeti bağlayıcı vergi suçlarından nasıl ayırt edebileceği hususu hukuki rejimin tespiti bakımından önem arz etmektedir.

Bu suçlar arasındaki birincil ayırım, yasalardaki açık düzenlemelere aykırı bir fiil işlendiğinde cezalandırma hususunda anayasal düzende yer alan hangi organın yetkili olduğu hususu üzerinden yapılmaktadır. Burada yaptırımı uygulayan yapı yürütme erkinde örgütlü bir organ ise o zaman vergi kabahatlerinden bahsedilirken, yaptırım uygulayan organ yargı erki içerisinde yer alıyorsa yani adli makamlarca cezai yaptırım uygulanıyorsa suç hürriyeti bağlayıcı veya adli vergi suçu olarak karşımıza çıkmaktadır. Yukarıda bahsedilen bu husus söz konusu suçları birbirinden ayırma noktasında çok fazla tartışmaya gerek bırakmayan bir yöntemi benimsemektedir.

Tanımlamaya ilişkin bu açıklamadan sonra söz konusu eylemler için suç veya kabahat ifadesi kullanıldığına göre suçun unsurlarına ilişkin kısa bir değerlendirme yapmak konunun anlaşılması bakımından önem arz etmektedir.

---

<sup>72</sup> SABAN, N., a.g.e., s.495; BAYKARA, Bekir, “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, Yaklaşım Dergisi, 146-2005, s.3

Cezai yaptırıma tabi tüm eylemlerde olduğu gibi mali yaptırıma tabi vergi kabahatleri de, hürriyeti bağlayıcı vergi suçlarında açıklandığı gibi suçun maddi ve manevi unsurunu yapılarında barındırmaktadır. Yapılacak bir eylem ile bir kabahatin oluşabilmesi için bu hareketin kabahate ilişkin maddi ve manevi unsurlara haiz olması gerekmektedir. Vergi kabahatlerinde maddi unsur hareket ve sonuçtan oluşmaktadır.<sup>73</sup> Vergi Usul Kanunu incelendiğinde neticeye götüren eylem başkaca bir etken devreye girmeksizin kabahat olarak kabul edilmektedir. Örneğin beyannamenin kanuni süresinde verilmemesi ihmali bir harekettir<sup>74</sup> ve bu ihmal yapıldığı an mali yaptırıma tabi suç yani vergi kabahati oluşmaktadır.

Vergi kabahatlerinde manevi unsur ise kusur olarak karşımıza çıkmaktadır. Mali yaptırıma tabi eylemlerin ayırt edici özelliğinin bu eylemlerin kabahat kapsamında olduğudur. Vergi kabahatlerinin cezalandırılmasında fiilin kabahat kalıbına uygun olması tek başına yeterli değildir. Ayrıca eylemin kusurlu bir iradenin ürünü olmasını da gerekmektedir.<sup>75</sup> Burada fiili işleyen kişinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilmektedir.<sup>76</sup> O halde bu tarz hukuka aykırılıklarda manevi unsur hürriyeti bağlayıcı vergi suçlarından farklı olarak sadece kast değil bazen kast bazen de taksir şeklinde gerçekleşebilmektedir.

---

<sup>73</sup> EDİZDOĞAN, N.- TAŞ, M.- ÇELİKKAYA, A., a.g.e., s.79; ÖZCAN, K., a.g.m., s.4

<sup>74</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.33

<sup>75</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.35

<sup>76</sup> EDİZDOĞAN, N.- TAŞ, M.- ÇELİKKAYA, A., a.g.e., s.81; ŞENYÜZ, D., a.g.e., s. 35-36

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi kabahatleri iki ana başlık altında ele alınabilir. Vergi kabahatlerine Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük olarak iki başlık altında yer verilmiştir.

### **1. Vergi Ziyai Kabahati**

Vergilendirmeye ilişkin süreç kapsamında mükellef veya vergi sorumlusu adı verilen kişiler vergiyi doğuran bir olayla karşılaştıklarında bu durumdan idareyi haberdar etmek zorundadırlar. Bu bildirim hali bile belli bir yönetime tabi tutulmuştur. Vergi mükellef ve sorumluları bu yönetime uygun davranmadıklarında veya hiç yerine getirmediklerinde hazine, bir zarara maruz kalabileceği gibi her hangi bir zarara uğramasa da vergisel kazanç kapsamında bir zarar tehlikesi ile karşılaşabilmektedir. Yasa koyucu, bir vergi kabahati veya suçunu cezadan beklenen amaca göre zarar veya tehlike suçu olarak düzenleyebilmektedir. İşte vergi ziyai denilen ve Vergi Usul Kanunu'nda bir kabahat olarak yer alan bu kavram, vergi ziyainın varlığını esas aldığından bir zarar kabahati olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi ziyai, vergi sistematğinde Vergi Usul Kanunu'nun 341 inci maddesinde düzenlenmiştir.

#### **a. Tarihsel Süreçte Vergi Ziyai Kavramına Yüklenen İşlev**

Türk vergi sistemindeki ilk usul kodu, 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Bu düzenleme öncesinde usule ilişkin hükümler maddi vergi kanunları içinde yer almakta ve bu durum usule ilişkin hükümler bakımından dağınık ve intizamsız kuralların ortaya çıkmasına yol

açmaktaydı.<sup>77</sup> 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, maddi vergi kanunları içinde dağınık ve intizamsız olarak yer alan usul hükümlerini tek bir yasa haline getirerek vergi ceza sisteminin ortak ilke ve esaslara bağlamasına önemli bir katkı yapmıştır.<sup>78</sup>

Vergi cezalarını günümüzde olduğu gibi idari ve adli olarak iki şekilde ele alan 5432 sayılı Kanunun hükmü çok uzun sürmemiştir. Sonraki usul kodu olan ve varlığını günümüze kadar devam ettiren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 04.01.1961 tarihinde kabul edilmekle birlikte zaman içinde kapsamlı değişikliklere uğramıştır. Bu kanunda vergi ziyaına bağlı cezalar, kanunun ilk yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana belirli aralıklarla değişikliğe uğrayan ve vergi reformlarına konu olan bölümlerinden bir tanesidir. Vergi ziyaına bağlı cezalar, kanunun ilk ve orijinal halinden bu yana hem kabahat hem de suç niteliğindeki eylemlerin cezalarının belirlenmesinde önemli bir işlev görmüştür. Vergi reformu adı altında belirli aralıklarla vergi cezalarında yapılan kapsamlı değişikliklere rağmen, Vergi Usul Kanunu'nun vergi ziyayı kavramını düzenleyen 341 inci maddesinde bu kanunun yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu zamana kadar herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Kanunun 341. Maddesinde 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 tanımlanmıştır. Ayrıca aynı maddenin ikinci fıkrasında “*Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında*

---

<sup>77</sup> ERDEM, Tahir, Vergisel Kabahatler, Beta Basım Yayım Dağıtım, Ağustos 2010 İstanbul, s.176

<sup>78</sup> ERDEM, T., age, s.178

*gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.”* düzenlemesi yer almaktadır.

Kanunda yer alan tanımdan vergi ziyainın iki unsuru karşımıza çıkmakta ve bir vergi ziyainın ortaya çıkabilmesi için iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre vergi ziyai, mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevleri zamanında yerine getirmemesi veya zamanında yerine getirse dahi eksik yerine getirmesi ve bu nedene bağlı olarak verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir.<sup>79</sup>

Vergi ceza hukukunun amacı, vergisel idari düzenin hukuka uygun işlemlerini ve böylece vergi gelirlerinin elde edilmesini sağlamaktır.<sup>80</sup> İdeal bir vergi sisteminde dahi vergi mükellef ve sorumlularının tamamının, yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmesi beklenemeyeceğinden ilgililer, “yaptırım” tehdidi altında vergisel ödevlerini yerine getirmeye zorlanmaktadır.<sup>81</sup> Vergi ceza hukuku, ister kabahat ister suç niteliğinde olsun yasaya aykırılık teşkil eden eylemlere uygulanacak yaptırımlarla belirli bir hukuksal yararın korunmasına hizmet eder. Burada bazen kamu yararıyla bütünleşen hazine yararı bazen de sistemin yani vergisel idari düzenin korunması amacı öncelik gösterebilmektedir.

---

<sup>79</sup> AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “Vergi Ziyai Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”, para. (1.1) [www.akcaoglu.com](http://www.akcaoglu.com)

<sup>80</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu 138. YIL, 11 – 12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, para. (II A 2) <http://www.danistay.gov.tr/>

<sup>81</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, Vergi Sorunları, Sayı:233, Şubat 2008, s.72

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, ilk halinde, dördüncü kitabın “vergi cezaları” başlıklı ikinci kısmında dört ayrı hukuka aykırılığı düzenlemiştir. İlk üç bölümde kabahat mahiyetindeki “kaçakçılık”, “kusur” ve “usulsüzlüğü” düzenlemiş, dördüncü bölümde ise “ceza mahkemesinde yargılanacak suçlar ve cezaları” yani vergi suçları düzenlenmiştir. Yasanın bu halinde vergi suçları “hileli vergi suçu” ve “vergi mahremiyetini ihlal” suçlarından oluşmaktaydı.<sup>82</sup>

Kanunun ilk halinin tetkikinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda vergi ceza sisteminin vergi kabahatleri ve vergi suçları ile bunların cezaları olmak üzere ikili ayrımı esas aldığı görülmektedir.<sup>83</sup>

Kanunun ilk halinde de vergi ziyayı kavramı hem hem kabahatler hem de vergi suçları yönünden önemli bir işleve sahiptir. Vergi ziyayı, gerek kaçakçılık gerek kusur kabahatinin oluşumunda şart olarak aranmaktadır. Böylece her iki kabahat de vergi ziyaının engellenmesi noktasında birleşmekte ancak, manevi unsur bakımından ayrılmaktadır. Yasanın bu halindeki, 344 üncü maddeye göre kaçakçılık kabahati ancak kasten işlenebilmekteyken, kusur kabahatinde herhangi bir surette vergi ziyaına yol açılması yeterli görüldüğünden bu kabahat taksirle de işlenebilmekteydi.<sup>84</sup>

Vergi ziyayı bir terim olarak değil ancak kanun koyucunun yasakladığı bir sonuç olarak Vergi Usul Kanunu’nun 357 nci maddesinde düzenlenen hileli vergi suçunda da yer almaktaydı. Aynı şekilde kanun koyucunun 357 nci maddede vergi ziyayı kavramını bir terim olarak kullanmaması dikkati

---

<sup>82</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.1)

<sup>83</sup> ERDEM, T., age, s.181; AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.1)

<sup>84</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para.(1.2.1)

çekmektedir. Vergi ziyayı 341 inci maddede mükellef ve sorumlu ekseninde ele alınırken, hileli vergi suçunda vergi ziyayı terimi kullanılmayarak failin mükellef ve sorumlu dışındaki kişiler de olabileceği anlaşılmaktadır.<sup>85</sup>

Hileli vergi suçuna cezayı düzenleyen 359 uncu maddeye göre üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunarak bu durum masrafı hükümlüden tahsil edilmek üzere gazetede ve çıkmayan yerlerde mutata vasıtalarla ilan edilmektedir.<sup>86</sup>

#### **aa. 2365 sayılı Kanun ve 4008 sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda zaman içinde yapılan önemli değişikliklerden birisi 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerdir.<sup>87</sup>

213 sayılı Kanunun ilk halinde cezalar, kaçakçılık, kusur, usulsüzlük ve ceza mahkemelerince hükmolunacak cezalar olmak üzere dört ayrı grupta toplanmış ve açıkça belirtilmemiş olsa da vergi kabahati ve vergi suçu ayırımına dikkat edilmişti. 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile vergi kabahati yaptırımları yeniden kademeleştirilerek kaçakçılık ve kusur kabahatleri arasında ağır kusur fiili ve cezası oluşturulmuştur.<sup>88</sup>

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 357 nci maddesinde yer alan hileli vergi suçu kaldırılarak vergi kabahatini düzenleyen 344 üncü maddesindeki

---

<sup>85</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.1)

<sup>86</sup> ERDEM, T., age, s.182

<sup>87</sup> 31.12.1980 tarihli ve 17207 mükerrer sayılı Resmi Gazete

<sup>88</sup> ERDEM, T., age, s.182-183



kaçakçılık fiili yeniden düzenlenmiştir. Böylece, kabahat veya suç nitelenmesi yapılmaksızın yeniden düzenlenen kaçakçılık maddesiyle bu fiiller birleştirilmiş ve kaçakçılık, aynı kanun maddesi altında hem suç hem kabahat olarak belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle kanunun ilk halinde tutarlı bir şekilde ikili yapıda ele alınan kabahat ve suç ayrımı 2365 sayılı Kanun değişiklikleri ile tek maddede ele alınmak suretiyle vergi ceza sistemi alt üst edilmiş ve melez bir yapıya kavuşturulmuştur.<sup>89</sup>

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu’nun ilk halinde yer alan hileli vergi suçunun kaldırılarak “kaçakçılık” adı altında kabahat fiilleri ile birlikte yeniden yapılandırılması, kendiliğinden iki önemli sonucun ortaya çıkmasına yol açmıştır. İlk olarak kanundaki orijinal düzenlemenin aksine, vergi suçunun faili, mükellef ve sorumlu ile sınırlandırılmış ve böylece üçüncü kişiler fail olmaktan çıkarılmıştır. İkinci olarak, hileli vergi suçu, sadece 357 nci maddede sayılan fiillerle işlenebilmekteyken, 2365 sayılı Kanun değişikliğinde aynı amaçla düzenlenen kaçakçılık vergi suçu, kast unsurunun gerçekleşmesi halinde aynı fiillere ek olarak vergi ziyaına sebep olan her fiille işlenebilir duruma gelmiştir.<sup>90</sup>

Kaçakçılığın tarifinde ilk ve orijinal halinde olduğu gibi vergi ziyaına sebebiyet verilmesi esas alınmakla birlikte, maddenin düzenleniş biçimi itibariyle manevi unsur yönünden bazı tereddütlerin ortaya çıkmasına yol açılmıştır.

2365 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü maddesinin birinci fıkrasının 9 uncu bendi, “Yukarıdaki haller dışında

---

<sup>89</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.2); ERDEM, T., age, s.183

<sup>90</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.2)

kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi” biçiminde bir hüküm içermektedir. Çelişkiye neden olan bu düzenleme, maddenin ilk sekiz bendinde yer alan hallerde kastın varlığının bir karine olarak öngörüldüğü, bunların dışında vergi ziyaına yol açan hallerde ise ceza kesilebilmesi için kastın ortaya konulmasının gerektiği şeklinde yorumlandığı<sup>91</sup> gibi taksir sorumluluğunun kabul edildiği olasılığını da gündeme getirmiştir.<sup>92</sup>

4008 sayılı Kanun, vergi ziyayı kavramı yönünden bir değişiklik getirmemekle beraber kaçakçılık suçunun adını koyarak Vergi Usul Kanunu’nun bozulan kabahat cürüm ayrımını tamir etmeye çalışmıştır.<sup>93</sup> 4008 sayılı Kanun, hileli vergi suçundaki düzenlemenin aksine kaçakçılık suçunun faili noktasında 2365 sayılı Kanundaki yasa koyucu takdirini koruyarak bu suçun failini mükellef ve sorumlu ile sınırlamıştır.

Gerek 2365 sayılı Kanun gerek 4008 sayılı kanun ile vergi kabahatleri yönünden kastın varlığını iddia edenin ispatlaması gibi bir hususa vurgu yapılarak manevi unsur pekiştiren bir yaklaşım sergilenmiştir.<sup>94</sup>

#### **ab. 4369 sayılı Kanun Değişiklikleri**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda zaman içinde yapılan değişikliklerden, vergi reformu niteliğinde ve kapsamlı son değişiklik, 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4369 sayılı

---

<sup>91</sup> ERDEM, T., age, s.183

<sup>92</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.3)

<sup>93</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.3)

<sup>94</sup> BAYKARA, Bekir, “Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur”, Vergi Dünyası, Sayı:278, Ekim 2004, s.14

Kanun ile yapılmıştır. 4369 sayılı Kanun, özellikle vergi suç ve cezalarında önemli değişiklikler yaparak, bugün uygulanmakta olan ceza sistematüğini oluşturmuştur.

Kanunun gerekçesinde, düzenleme öncesinde vergi suç ve cezalarının etkinliğini yitirdiğine, tutarsız bir ceza sistemi nedeniyle vergi kaçırmanın daha karlı hale geldiğı ve ilgililer açısından caydırıcı bir sistemin kurulamadığına vurgu yapılmıştır.<sup>95</sup> Bu olumsuzlukların giderilmesi amacıyla 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin temel ilkeleri ise gerekçede, vergi ceza sisteminin caydırıcı ama aynı zamanda basit bir yapıya kavuşturulması, ekonomik suçlara ekonomik cezaların uygulanması ve vergi kabahati yaptırımlarında zaman içinde meydana gelebilen değeri aşınmasının engellenmesi olarak ifade edilmiştir.<sup>96</sup>

4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 347 nci ve 348 inci maddelerinde belirlenmiş fiillerle matrah farkı ve vergi farkı gibi ölçütlere göre türü belirlenen ve ziyaa uğratılan verginin üç katı, iki katı ve yüzde ellisi

---

<sup>95</sup> "Vergi kaçırırken yakalananlar için etkili ve caydırıcı bir sistemin kurulamadığı ve neredeyse vergi kaçırılmayı karlı çıkaracak bir ceza yapısına doğru gidildiğı, bu doğrultuda yasalarda yer alan hapis cezalarının uygulanmadığı, teşhir cezası vergi kaçırana değil vergisini beyan edip ödeme zorluğuna düşenlere uygulanarak tutarsız bir ceza sistemi kurulduğı, yanlış kurulan gecikme zammı ve faiz sistemi nedeniyle zamanında ödenmeyen vergilerin değeri korunamaz hale geldiğı ve daha da ötesi uzlaşma sistemi ile cezaların büyük kısmı kaldırılarak ceza sisteminin etkinliği ortadan kaldırıldığı....mevcut yapısıyla vergi sisteminde vergi kaçırmanın cezalandırılmadığı, hatta vergi kaçırmanın daha karlı çıktığı, bütün bunlara ilaveten ortalama iki yılda bir çıkarılan vergi aflarıyla vergi kaçırmanın adeta teşvik edildiğı..." YILDIRIM, Zeki, "4369 sayılı Kanunla Getirilen Düzenlemeler Işığında Vergi Suç ve Cezaları", Adalet Dergisi, Sayı: 6, 2001, s.75-76

<sup>96</sup> "Son olarak bu yasayla ceza sistemine caydırıcı ve basitlik kazandırılmaktadır. Bu yasa ile ceza sisteminde ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi hayata geçirilmektedir. Bundan böyle vergi ziyana sebebiyet verenlere kaçırılan verginin bir katı tutarında ceza kesilerek, kaçırılan verginin ve kesilen cezanın zaman içerisinde değerinin aşınması engellenecek, vergi ziyana sebebiyet verenler Maliye Bakanlığınca basın ve yayın organları kanalıyla teşhir edilebilecek, sahte evrak düzenlenmesi halinde bunu düzenleyerek ülkedeki belge sistemini tahrip edenler özgürlüğü bağlayıcı cezalara maruz kalacaklardır." ERDEM, T., age, s.186

oranında kesilmekte olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları, 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>97</sup>

Yeniden yapılan düzenlemeyle, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur kabahatleri ile bu kabahatlere uygulanan farklı cezalar yerine vergi ziyai kabahati için kesilecek cezaya Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesinde "Vergi ziyai suçu ve cezası" başlığı altında yer verilmiştir. 4369 sayılı Kanunla, 344 üncü maddede vergi ziyai bağlamında vergi kabahati ve yaptırımına yönelik yapılan değişiklikler, gerçekte Kanunun orijinal sistemine dönüş çabası olarak değerlendirilmektedir.<sup>98</sup>

Esasen 4369 sayılı Kanun ile önceki değişikliklerde olduğu gibi, vergi ziyainın tanımına yönelik bir değişiklik yapılmamıştır. Aynı şekilde bu değişikliğe kadar vergi kabahatlerine uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları da vergi ziyaina dayalı olarak kesilmekteydi. 4369 sayılı Kanunla yapılan, vergi kaybına yönelik fiillerin, kaçakçılık suçunu düzenleyen 359 uncu maddede yer alan vasıflı haller dışında, bütüncül bir yaklaşımla vergi ziyai kavramı adı altında toplanması olmuştur.

4369 sayılı kanunla yapılan önemli bir değişiklik de Vergi Usul Kanunu'nun vergi suçlarını düzenleyen bölümünde olmuştur. Kanun koyucu, vergi usul kodunun ilk haline dönme düşüncesiyle 2365 sayılı Kanunun alt üst ettiği vergi ceza sistematüğini yeniden ele alarak bu bölümü yani "hürriyeti

---

<sup>97</sup> 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete; 07.12.1999 tarih ve 23899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 280 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

<sup>98</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.4)

bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları” yeniden ihdas etmek suretiyle “kaçakçılık suçu”nu düzenlemiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde kaçakçılık suçuna ilişkin yeni düzenlemeyle kanunun orijinal halinden farklı olarak suçun işlenmesi koşulu vergi ziyaından arındırılmış ve konu sadece bir suç olarak ele alınmıştır. Bu değişikliklerle vergi ziyaı sadece bir terim olarak değil Vergi Usul Kanunu’ndaki tanımı itibariyle de kaçakçılık suçu içinde yer almamış ve bu dönüşümün ekonomik suça ekonomik ceza ilkesinin bir sonucu olduğu ifade edilmiştir.<sup>99</sup> Bununla birlikte 359 uncu maddenin son fıkrasında, non bis in idem kuralıyla uyumlu olup olmadığı değerlendirilmeden kaçakçılık suçuna ceza verilmesinin 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

#### **ac. Güncel Mevzuatta Vergi Ziyaı**

4369 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçunun vergi kabahatlerinden ayrılarak Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde yeniden yapılandırılması, orijinal kanunda olduğu gibi vergi suçu vergi kabahati ayrımını güçlendirmiştir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte ceza normu içeren birçok kanunun yanında Vergi Usul Kanunu’nda da uyum değişiklikleri 5728 sayılı Kanun ile çıkarılmıştır. Bahse konu uyum değişiklikleri ile Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü

---

<sup>99</sup> TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Bir Reformun Anatomisi- Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?, Ankara 1998, s.86,89 Aktaran AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.4)

maddesinin “vergi ziyai suçu ve cezası” olan başlığı “vergi ziyai cezası” ve dördüncü kitap ikinci kısım üçüncü bölümün “hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları” olan başlığı ise “suçlar ve cezaları” şeklinde değiştirilerek vergi kabahati ve vergi suçu ayrımı daha açık hale getirilmiştir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, Vergi Usul Kanunu’nun vergi ziyainın tanımını düzenleyen 341 inci maddesi bugüne kadar hiçbir değişikliğe uğramamıştır. Kanunun ilk halinde vergi ziyai hem kabahatlerin hem de hileli vergi suçunun unsurunu oluşturuyordu. Gerek 2365 sayılı Kanun gerek 4008 sayılı Kanun vergi ziyaina yüklenen işlevde değişiklik yapmalarına hatta sistemi bozma pahasına kabahat ve cürümü tek maddede birleştirmelerine rağmen kaçakçılığın oluşumunda vergi ziyai zorunlu bir unsur olarak varlığını sürdürmüştür.

Mevcut haliyle kaçakçılık suçu ekonomik suça ekonomik ceza ilkesi ileri sürülerek bir tehlike suçu şeklinde yapılandırıldığından, “vergi ziyai” bu suçun oluşumunda zorunlu unsur olmaktan çıkarılmış ve böylece “vergi ziyai”, 344 üncü maddede kaçakçılık, ağır kusur ve kusur kabahatleri yerine ihdas edilen vergi ziyai kabahatinin unsuru haline getirilmiştir. Bu arada “vergi ziyai” kavramının 359 uncu maddede düzenlenen kaçakçılık suçu ile olan ilgisi de tamamen koparılmamıştır. Vergi ziyainın bu maddede sayılan kaçakçılık fiilleri ile işlenmesi durumu cezayı ağırlaştırıcı bir sebep olarak belirlenmiştir. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre “vergi ziyai”na kaçakçılık suçunu düzenleyen 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacaktır.

Vergi ceza hukukunda mevcut durum, 4369 sayılı Kanunla birlikte vergi cezalarında amaçsal bir değişikliğe gidildiğini ortaya koymaktadır. Önceki düzenlemelerin aksine vergi ziyanı esas almayan “kaçakçılık suçu” mevcut haliyle bir tehlike suçu olarak yapılandırılmıştır. Bu haliyle Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesi, “hazine yararı” veya “sistemin korunması” dengesinde hazine yararının korunması önceliğini terk ederek vergi ceza sisteminin korunmasını öncelikli amaç edinmektedir.<sup>100</sup>

Kaçakçılık suçunun oluşumunda vergi ziyanına ne terim ne de tanım olarak yer verilmemiştir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinde “...defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler” ifadesi kavram kargaşasına yol açmaktadır. “Vergi matrahının azaltılması” halinin, “vergi ziyaı” olup olmadığı konusu tartışmaları beraberinde getirmiştir. Vergi matrahının azaltılması çoğu halde vergi ziyanını da ortaya çıkmakla birlikte iki kavramın aynı olmadığı ve farklı hukuki sonuçları ortaya çıkarabildiği değerlendirilmektedir.<sup>101</sup>

Dolayısıyla 359 uncu maddeye getirilen eleştirilerden biri, bir kişinin vergi ziyanına yol açmasa bile bu maddeye göre cezalandırılabilmesidir. Vergi ceza kanunlarıyla bir vergi suçu oluşturulmasına rağmen, bu suçun tespitinde vergi ziyanının hiçbir öneminin bulunmaması önemli sıkıntıları beraberinde

---

<sup>100</sup> SABAN, Nihal, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? -II”, Vergi Sorunları, Sayı:144, Eylül 2000, s94-95

<sup>101</sup> Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi matrahının azaltılması kavramının vergi ziyaı ile aynı anlama gelmediği ve farklı hukuki sonuçların ortaya çıkabildiğine dair örnek olay da içeren ayrıntılı çalışma için bakınız AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.2.5)

getirmektedir.<sup>102</sup> Bu anlamda kaçakçılık suçunu, bir tehlike suçu değil zarar suçu olarak düzenlemek daha doğru olacaktır. Kaldı ki, vergi ziyayı daha hafif nitelikteki vergi kabahati yaptırımını için aranmaktayken temel hak ve özgürlükler ile doğrudan ilgili cezai yaptırımlar yönünden bunun aranmaması çelişki arz etmektedir. Gerekli görülmesi halinde “Kaçakçılığa teşebbüs” yani “tehlike” ayrıca cezalandırılabilir.<sup>103</sup>

## **b. Vergi Ziyayı Kabahatinin Unsurları**

### **ba. Kanuni Unsur**

Vergi ziyayı kabahatinin kanuni unsuru, Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü maddesinde ortaya konulmuştur. Bu maddede hangi tarz eylem için hangi cezanın verileceği belirlenerek kabahatin kanuni unsuru açıklanmıştır. Kanunilik Unsuruna bu çalışmanın konusu olan Vergi Kabahatlerinin Hukuki Rejimi kanunilik ilkesi başlığı altında ayrı bir bölümde yer verildiğinden bu bölümde ayrıntıya girilmemiştir.

### **bb. Maddi Unsur**

Vergi Kabahatinin maddi unsurunu ise, kanunda adı geçen eylemlerden birinin fail tarafından işlenmiş olması, bu eylem ile hukuk dünyasında bir sonucun ortaya çıkması ve eylem ile sonuç arasında uygun illiyet bağının

---

<sup>102</sup> DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergi Ceza Sistemimizin Aksaklıkları ve Öneriler”, [www.muhasibetr.com](http://www.muhasibetr.com)

<sup>103</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.3)



mevcut bulunması oluşturur.<sup>104</sup> Burada dikkat edilmesi gereken husus, Vergi Usul Kanununda adı geçen ve suç olarak nitelendirilen diğerk başlıklardan ayrı olarak vergi ziyaının başlı başına bir eylem olmadığı, kanunda sayılan eylemler neticesinde oluşan bir hukuki durumun tespiti ve izahı olduğudur. Vergi ziyaı, aslında eylemin kendisi değil oluşan sonuçtur. Bu yüzden hem seçimlik hareketli hem de sonucu olan bir kabahattir.<sup>105</sup> Diğerk önemli bir husus ise, vergi ziyaı kabahatinin konusunu oluşturan eylemlerin tamamının vergi alacağına ilişkin negatif bir bakiyeye sebebiyet verdiği gerçeğidir.<sup>106</sup>

Vergi Usul Kanunu’nun 341 inci maddesi, vergi ziyaı kavramını tanımlayarak vergi ziyasına ilişkin genel eylemleri belirtmiş ancak cezai yaptırıma tabi suçlar arasında sayılan mükellefin özel işlerini yapma suçunda olduğunun aksine suça sebebiyet veren eylemler ayrıca sayılmamıştır. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun değişik bölümlerinde belirtilen ve mükellef ile vergi sorumlularının yapması veya yapmaması gereken işlem veya eylemler bu kabahat kapsamında değerlendirilerek cezalandırılmıştır. Örneğin Vergi Usul Kanunu’nun 9 uncu Bölüm başlığı altında kayıtların nasıl tutulacağı belirtilmiş ve bu başlık altında belirtilen nizam ve usullere aykırı kayıt tutulması veya hile yapılması durumu vergi ziyaı kabahati kapsamında değerlendirilerek cezalandırılmıştır.<sup>107</sup> Buradan anlaşılacağı üzere suçun maddi unsurunu oluşturan fiil, vergi ziyaının kendisi değil bu sonucu yani vergi ziyasına sebep olan ve vergi usul kanunun değerlik bölümlerinde zikredilen icrai veya ihmali

---

<sup>104</sup> SABAN, N., a.g.e., s.495

<sup>105</sup> EDİZDOĞAN, N.- TAş, M.- ÇELİKKAYA, A., a.g.e., s.80-81

<sup>106</sup> şENYüZ, D., a.g.e., s.55

<sup>107</sup> şENYüZ, D., a.g.e., s.58

eylemlerdir.<sup>108</sup> Her ne kadar vergi ziyaını oluşturan eylemlerin bir arada yazılmadığı, değişik bölümler altında hükme bağlandığı görülmekle birlikte “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi gereği hangi eylemin vergi ziyaına sebep olacağının mevzuatta açıkça belirtilmesi önem arz etmektedir. Bu sayede mükelleflerin veya sorumluların kendilerini güvende hissetmesine olanak sağlanacaktır.<sup>109</sup>

Kanun, vergi ziyaının gerçekleşmesini tahakkuk esasına bağlamıştır.<sup>110</sup> Yani vergi ziyayı, verginin tahakkukundan önceki safhada söz konusu olabilmektedir.<sup>111</sup> Bu nedenle öncelikle yukarıda genel olarak bahsi geçen ve vergi ziyaına sebep olan fiillerin hangilerinin olduğuna ilişkin değerlendirmeler yapılmasında fayda görülmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu’nun 341 inci maddesinde Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca 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 hükmünde görülmüştür. Söz konusu tanım incelendiğinde vergi ziyaına sebep olan fiiller, üç ana eylem veya davranış tarzı başlığı altında toplanmıştır.

---

<sup>108</sup> ERDEM, Tahir, Vergisel Kabahatler, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2010, s.213

<sup>109</sup> SARIOĞLU, Fatih, “Vergi Ziyayı Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Mevzuat Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 53, Mayıs 2002, s. (www.mevzuatdergisi.com)

<sup>110</sup> SABAN, N., a.g.e., s.496

<sup>111</sup> SARIOĞLU, F., a.g.m., s.

Tanımda bahsi geçen filleri ayrı ayrı belirtmek gerekirse vergi ziyanına sebep olan ilk davranış “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi” olarak karşımıza çıkmaktadır. Yukarıda arz edildiği üzere Kanun vergi ziyanının gerçekleşmesini tahakkuk esasına bağlamıştır. Vergi Usul Kanunu incelendiğinde 22 nci maddede tahakkukun tanımı yapılmaktadır. Bu tanıma göre tahakkuk “tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi” olarak izah edilmektedir. İşte yasa koyucu bu aşamada yani tahakkuk aşamasında vergi ve sorumluların yükümlülüklerini eksik veya geç yerine getirmesini cezalandırmıştır. Bu davranış tipinde tahakkuk ya zamanında yerine getirilmemiştir ya da vergi zamanında tahakkuk etmiş ama eksik olarak tahakkuk etmiştir. İlk durumda verginin geç tahakkuk etmesi yaptırıma bağlanmıştır.<sup>112</sup> İkinci durumda ise mükellef vergilendirmeye alakalı yükümlülüğünü eksik yerine getirdiğinden tahakkuk eksik oluşmuştur.<sup>113</sup>

Burada vergi ziyanına sebep olan hareketler tahakkukun geç ve eksik olarak yapılmış olmasıdır ve kayba sebep olan eylemler icrai ve ihmali hareketle işlenebilmektedir. Dikkat edilmesi gereken husus ise, yasa koyucu eksik veya geç tahakkukun sonradan tamamlanmasını önemsememekte ve cezalandırma yoluna gitmektedir. Tahakkukun bu şekilde sonradan yapılması veya tamamlanması vergi ziyanını ortadan kaldırmamaktadır.<sup>114</sup>

---

<sup>112</sup> CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-2010, s.112 vd.

<sup>113</sup> ÖZEN, Mustafa, Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s.118

<sup>114</sup> MUTLUER, Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir 1979, s.214

İkinci tip hareket tarzı veya eylem, “Şahsi medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine” sebebiyet vermektir. Başka bir deyişle vergi alacağının gerçeğe aykırı beyanla eksik olarak tahakkuk ettirilmesi sonucu vergi ziyai’na sebep olma durumudur.<sup>115</sup> Burada kişinin gerçeğe aykırı beyanda bulunması değil bu tarz bir beyan sonucu vergi kaybına neden olunması hususu cezalandırılmaktadır. Eğer kişi şahsi hali veya örneğin beden bütünlüğü ile ilgili gerçeğe aykırı beyanda bulunuyor ve bu durum vergi ziyasına sebep olmuyorsa kanun koyucu Vergi Usul Kanunu bakımından bunu vergi ziyai kapsamında kabahat olarak görmemekte ve cezalandırmamaktadır. Kanun koyucu böylelikle failin eylemi ile oluşan zarar arasında illiyet bağının varlığını gözetme yoluna gitmekte<sup>116</sup> ve sorumluluk açısından illiyet bağının varlığı ölçüsüne sıkı sıkıya bağlı kalarak keyfi cezalandırmaları engellemeye çalışmaktadır.

Kanunda ifadesini bulan ve vergi ziyai kabahatine sebebiyet veren son davranış tipi ise ödenmiş olan bir verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermektir. Bu davranış tipi daha önce anlatılan ve kabahate sebep olan eylemlerden farklılık arz etmektedir. Yukarıda arz edildiği üzere vergi ziyai kabahati verginin tahakkuk aşaması ile ilgilidir. Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ve şahsi-medeni haller veya aile durumu hakkında

---

<sup>115</sup> EDİZDOĞAN, N.- TAŞ, M.- ÇELİKKAYA, A., a.g.e., s.88

<sup>116</sup> KARAKOÇ, Y., a.g.e., s.454

gerçeğe aykırı beyanlar hep bu kapsamda değerlendirilmişken, ödenmiş olan bir verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi ise verginin tahakkukundan daha sonraki bir safhaya tekabül eder. Mükellef veya sorumlu zamanında ve eksiksiz bir vergi tahakkuku gerçekleştirmiş ancak daha sonra ödediği verginin bir kısmını geri alabilmek için yanlış veya yalan beyanda bulunma yoluna gitmiştir.<sup>117</sup> Bu şekilde vergi ziyayı, ödenmiş bir verginin geri verilmesi halinde ortaya çıkacağından, diğer eylemlerden farklı olarak burada verginin tahakkukuyla birlikte tahsil edilmiş ve sonra mükellefe geri ödenmiş olması gerekmektedir.<sup>118</sup> Bu eyleme ilişkin son olarak söylenecek husus ise kanunun 341 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında ifadesini bulmaktadır. Söz konusu hükümde, mükellefe yapılan iadenin idarece geri alınmasının mükellefe ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

Ayrıca kanun koyucu gerçeğe aykırı beyanlar noktasında “sair suretler” ifadesini kullanmaktadır. Bu şekilde vergi ziyasına sebep olan gerçeğe aykırı beyanların niteliğini sınırlı sayıda tutmak yerine benzer durumları da bu kapsamda değerlendirerek vergi ziyasına sebebiyet veren eylemleri genişletme yolunu tercih edilmiştir.<sup>119</sup>

Burada da vergi ziyasının sonradan giderilmesi bu kabahate ilişkin ceza uygulamasını ortadan kaldırmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 341 inci maddesinin 3 üncü fıkrası bu durumu çok açık bir şekilde düzenlemiş ve “...verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması... ceza

---

<sup>117</sup> ERMAN, S., a.g.e., s.63

<sup>118</sup> ERMAN, S., a.g.e., s.63

<sup>119</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.93

uygulamasına mani teşkil etmez” diyerek hükme bağlamıştır. Aslında bu durum vergi ziyai noktasında etkin pişmanlığın yasa koyucu tarafından kabul edilmediği manasına da gelmektedir.<sup>120</sup>

### **bc. Manevi Unsur**

Vergi ziyai kabahatinin manevi unsuru, vergi ziyasına sebebiyet veren eylemi gerçekleştiren failin kusurlu davranış içerisinde bulunmasıdır. Kusur faili eyleme sürükleyen iradi davranış olup bunun hayata yansması bazı durumlarda kast bazı durumlarda taksir olarak karşımıza çıkmaktadır. Kusur kavramı, ister cürüm olsun ister kabahat olsun tüm eylemlerde kendini gösterir. Vergi ziyai kabahatinin ortaya çıkması için failin kusurlu hareketinin kast veya taksirle işlenmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Her iki şekilde de vergi ziyai kabahati meydana gelmektedir.<sup>121</sup> Bazı eylemlerin suç kapsamında değerlendirilebilmesi için kast ile işlenmiş olması gerekmekte iken, vergi ziyai kabahati için Vergi Usul Kanunu’nun 341 inci maddesinin 1 inci fıkrasına bakıldığında kusurun varlığı için vergiye ilişkin ödevlerin hiç yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sonucunun gerçekleşmesi yeterlidir. Vergi kabahatlerinde kastın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın vergi ödevlerine ilişkin düzenlemelere uyulmaması riayetsizlik taksiri olarak değerlendirilmektedir.<sup>122</sup> Aslında vergi ziyai suçunun bir kabahat olduğu ve

---

<sup>120</sup> DONAY, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Basım, İstanbul 2008, s. 242

<sup>121</sup> MUTLUER, Kamil, Türk Vergi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 2005, s.381; KARAKOÇ, Y., a.g.e., s.457; EDİZDOĞAN, N.- TAŞ, M.- ÇELİKKAYA, A., a.g.e., s.81

<sup>122</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.100

kabahatler noktasında başvurulması gereken ana mevzuatın Kabahatler Kanunu olduğu düşünöldüğünde, vergi ziyai kabahati için kusur noktasında yapılacak belirlemede Kabahatler Kanunu’nun 9 uncu maddesinin hareket noktası olarak yeterli olacağı düşünölmektedir. Kabahatler Kanunu’nun 9 uncu maddesinde *“Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.”* denilmekte olup bu ifadenin vergi ziyai kabahatinin manevi unsuruna ilişkin yukarıda arz edilmeye çalışılan hususların özeti mahiyetinde olduğu görölmektedir.

Sonuç olarak vergi mükellef ve sorumlularının vergilendirmeye yönelik işlemlerin sonuçlarını bilmesi gerekmektedir. Yani mükellef veya sorumluların vergilendirmeye ilişkin iş ve işlemlerde “basiretli davranma” hareket tarzına aykırı davranışlarının sonuçlarını bilmedikleri yönündeki savunmalarının kabul görmeyeceğı anlaşılmaktadır.

## **2. Usulsüzlük Kabahati**

Vergi Kabahatleri kavramı altında bulunan 2 nci başlık Usulsüzlük Kabahati olarak adlandırılmaktadır. Bu kabahat, Vergi Usul Kanunu’nun 351 inci maddesinde çok genel bir şekilde tarif edilmiş ve adından anlaşılacağı üzere de vergi kanunlarının getirmiş olduğu hükümlere şekli ve usuli yönden aykırı davranılması olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu’ndaki şekli ve usuli düzenlemelerin asıl amacı, vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve vatandaşların, vergilendirme süreci içerisinde sergiledikleri eylem ve davranışların denetlenmesini kolaylaştırmaktır. Bu şekilde Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen tüm suç ve kabahatlerin işlenmesi ve

bu eylemler nedeniyle daha ağır bir ihlal olan vergi ziyanının ortaya çıkması engellenmekte veya en azından asgari seviyeye inmesi sağlanarak vergi sistematığının işleyişi güvence altına alınmaktadır.<sup>123</sup>

Vergi Usul Kanunu'ndaki şekli ve usuli hükümler denilince anlaşılması gereken, vergilendirmede muhatap alınan kişilerin ve özellikle sorumlu ve mükelleflerin vergilendirme sürecinde yerine getirmeleri gereken ödevler ve bu ödevlerin ifasındaki yöntem biçimleridir. Belge verme, bulundurma, beyanda bulunma, defter tutma gibi ödevler ve bunların nasıl yerine getirileceği hususu bu tanım içerisinde değerlendirilebilir.

Usulsüzlük kabahati, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve yaptırıma tabi tutulan vergi ziyı kabahatinden farklı bir yapıya sahiptir. Vergi ziyı kabahatinde mükellefin kanuna aykırı belirli bir eyleminden dolayı devlet hazinesi bir zarara uğramaktadır. Eylemlerin sonucunda mutlaka doğrudan veya dolaylı olarak bir zarar oluştuğundan, bu tarz hukuka aykırı fiiller “zarar suçu ve kabahati” olarak nitelendirilmektedir. Usulsüzlük kabahatinde ise hukuka aykırı eylem irtikap edildiğinde, henüz bir zarar oluşmadığından ve zarardan değil zarar doğması tehlikesinden bahsedildiğinden bu durumda “tehlike suçu veya kabahati” kavramı karşımıza çıkmaktadır.<sup>124</sup>

Usulsüzlük kabahatinde mükellef, sorumlu veya üçüncü kişi vergilendirmeye ilişkin kuralların usuli ve şekli hükümlerini hiçe sayarak, vergisel bir zararın oluşmasına ortam hazırlamaktadır. Bu kabahatin kapsamında kalan eylemler doğrudan zarar oluşturmazlar ancak bu eylemleri

---

<sup>123</sup> ERDEM, T., a.g.e., s.234

<sup>124</sup> BİLİCİ, N., a.g.e., s.87; KARAKOÇ, Y., a.g.e., s.460



işleyen failler sonuç olarak ödenmesi gereken vergiden daha azını veya hiç ödememeyi hedeflemektedirler. Usulsüzlük kabahati hukuka aykırı fiil işlendiği an itibarıyla hukuk normları ihlal edildiğinden “sırf hareket suçları” kapsamında değerlendirilmekle ve zarar oluşup oluşmadığına bakılmamaktadır.

Usulsüzlük kabahati genel olarak Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hukuka aykırı diğer fiillerden farklı olarak sadece mükellef ve sorumlu tarafından değil kanunda belirtilen şekli ve usuli hükümlere uymayan herkes tarafından işlenebilen bir kabahattir. Örneğin satış sonucunda belge almayan müşteri de belge vermeyen satıcı gibi aynı şekilde usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır. Dolayısıyla usulsüzlük kabahatinde belli bir sığata bağılı olmaksızın herkes yaptırımının muhatabı olabilmektedir.<sup>125</sup>

Usulsüzlük kabahati kanunda düzenlenirken bu kabahate sebep olan bazı fiiller ve davranışlar için “özel” ifadesi kullanılmıştır. Kanunda usulsüzlüğe ilişkin eylemlerden bazıları için özel ifadesi kullanıldığından buradan hareketle kanunda ismen yer verilmese de geriye kalan ve usulsüzlüğe sebebiyet veren diğer fiiller için “genel” ifadesini kullanmak kaçınılmaz olmuştur. Böylece usulsüzlük kabahati genel ve özel usulsüzlük olarak ikiye ayrılmıştır.<sup>126</sup> Bu şekilde uygulamada meydana gelecek karışıklıkların önlenmesi hususunda da önemli bir katkı sağlanmış olmaktadır. Bu ayırım zaman içerisinde öğretide de kabul gören bir ayırım olmakla genel ve özel kelimeleri, terimsel manalarından bağımsız olarak usulsüzlük kabahati kapsamında kalan eylemlerin ağırlığı ve

---

<sup>125</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.112

<sup>126</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.113

öngörülen cezaların derecesi göz önünde bulundurularak anlam kazanmıştır.<sup>127</sup>

#### **a. Genel Usulsüzlük**

Genel Usulsüzlük Kabahati beyanname verme, defter tutma, defter tasdiki, işe başlamayı bildirme, vergi karnesi kullanma gibi ödevlere ve bu ödevlerle ilgili şekli ve usuli hükümlere uyulmaması durumunda ortaya çıkan usulsüzlük halidir.<sup>128</sup>

Genel Usulsüzlük Kabahatinin kanuni unsuru, Vergi Usul Kanunu'nun 352 nci maddesinde hayat bulmaktadır. Kanunun 352 nci maddesinde "Genel Usulsüzlük" kabahatine sebep olan eylemler tek tek sayılarak ağırlıklarına göre 2 ayrı kısımda ele alınmıştır. Aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 352 nci maddesi "Genel Usulsüzlük" kabahatinin kapsamında irtikap edilen fillerin kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılacağını da hükme bağlamıştır.<sup>129</sup>

"Genel Usulsüzlük" kabahatinin "kanuni unsuru" bu şekilde özetlenirken, maddi unsur ise kanunda belirtilmiş eylemlerin herhangi birinin fail tarafından işlenmesi ile tamamlanmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere usulsüzlük kabahati, tehlike kabahati çerçevesi içerisinde kalmakta olup kabahatin oluşması için sonucun yani zararın ortaya çıkması gerekmemektedir. Eylemin irtikap edilmiş olması kabahatin tamamlanması için

---

<sup>127</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.212

<sup>128</sup> BİLİCİ, N., a.g.e., s.87

<sup>129</sup> BİLİCİ, N., a.g.e., s.88

yeterlidir. Bu yüzden “sırf hareket kabahati” ve “bağlı hareket kabahati”<sup>130</sup> olarak nitelendirilir.

Maddi unsuru oluşturan hareketler yani fail tarafından işlenen fiil, derecesine ve bu fiile verilecek cezanın ağırlığına göre iki ana gruba ayrılmaktadır. Burada 1. ve 2. derece ayrımı yapılmasında baz alınan ölçülerden biri de 2. derece eylemler işlendiğinde bu eylemlerin 1. derece eylemlere göre idari düzeni daha az tehdit etmeleri ve vergi ziyaının oluşması bakımından daha az tehlike arz etmeleridir.<sup>131</sup>

#### **aa. Birinci Derece Fiiller<sup>132</sup>**

- Vergi Harç ve Beyannamelerin Süresinde Verilmemiş Olması. Vergi Usul Kanunu kapsamında kalan beyannamelerin yasada belirtilen süreler içerisinde ilgili idarelere verilmemiş olması cezalandırılmaktadır. Süresinden sonra beyannamenin verilmiş olması cezalandırmaya etki etmez.
- Kanuna Göre Tutulması Mecburi Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmamış Olması. Vergi Usul Kanununda tutulması gereken zorunlu defterler ve bunları kimin tutacağı belirtilmiş olmakla bu duruma aykırı davranan cezalandırılmaktadır. Aynı zamanda tutulması gereken zorunlu defterlerin fiilen var olması ancak hiç kayıt

---

<sup>130</sup> EDİZDOĞAN, N.- TAŞ, M.- ÇELİKKAYA, A., a.g.e., s.81

<sup>131</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.114

<sup>132</sup> BİLİCİ, N., a.g.e., s.87-88; ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.115-132

bulunmaması veya yanlış defter tutulması da bu kapsamda değerlendirilmektedir.

- Defter ve Belgelerin Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkan Vermeyecek Derecedeki Karışık Noksan Olması. Tutulması zorunlu bulunan defterlere kaydedilmesi gereken belgelerin defter kayıtlarının sağlıklı olduğu hususunda şüphe uyandıracak kadar eksik tutulmuş olması cezalandırma için yeterlidir.
- Ekim ve Sayım Beyanında Bulunmamış Olan Çiftçilerin Muhtar Tarafından Yapılan Ekim-Sayım Beyanında Bulunma Çağrısına Uymamaları.
- Defterlerde Kayıt Nizamına Uyulmaması. Vergi Usul Kanunu kapsamında tutulması gereken defterler belli bir kayıt nizamına göre tutulmalıdır. Vergi Usul Kanununun 215 ve 219 uncu maddeleri bu kayıt nizamlarını belirlemektedir. Bu kayıt nizamına uyulmaması sebebiyle eğer idare sağlıklı bir denetim yapamıyorsa kabahat oluşmuş olur.
- İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi.
- Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Ettirilmemiş Olması.

#### **ab. İkinci Derece Fiiller<sup>133</sup>**

İkinci derece fiiller birinci derecedeki fiillere göre daha hafif sayılan ihlaller şeklinde düzenlenmiştir.

---

<sup>133</sup> BİLİCİ, N., a.g.e., s.88; ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.132-138

- Vergi Kanunlarındaki yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması
- Vergi Karnesinin süresinin sonundan itibaren 15 gün geçmesine rağmen alınmamış olması
- Tasdiki zorunlu olan defterleri tasdik süresinin sonundan itibaren 1 ay içerisinde tasdik ettirmek.
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunun istediği şekil ve içeriğe sahip olmaması.
- Bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi fiilleri.

Vergi Usul Kanunu'nun 352 nci maddesine göre Genel Usulsüzlük kabahatinin kapsamında irtikap edilen filler Kanuna Bağlı Cetvele göre cezalandırılmaktadır.<sup>134</sup> Usulsüzlük fiilinin re'sen takdirinin gerekmesi halinde bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak uygulanır.

Genel Usulsüzlüğün manevi unsuru hakkında maddi unsurun aksine kanunda açık bir bilgi bulunmamakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda bahsi geçen diğer kabahatlerde olduğu gibi kusur ögesinin burada da manevi unsurun temelini oluşturduğu söylenebilir. Kusur konusunda herhangi bir bilgi bulunmadığından en azından bu kabahatin taksirle işlenebileceği, yani vergilendirme süreci ile ilgili kişinin görevinden kaynaklanan özeni ve dikkati

---

<sup>134</sup> Bu cetveldeki miktarlar 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle değiştirilen Mükerrer 414 üncü maddeye istinaden 1/1/1998 tarihi itibarıyla geçerli olan hadde (15/12/1995 tarihli ve 95/7595 sayılı Kararname ile getirilen miktarlar) yükseltilmiş, 30/12/2014 tarihli ve 29221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Maliye Bakanlığının 442 Sıra No.'lu Tebliği ile 1/1/2015 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktarlar ise metne parantez içinde siyah punto ile işlenmiştir.

göstermemiş olmasının, kabahatin oluşması için yeterli olacağı kabul edilmelidir.<sup>135</sup>

### **b. Özel Usulsüzlük**

Özel usulsüzlük kabahatini genel usulsüzlükten ayıran temel farkı vergi ziyayı açısından daha uygun şartlar oluşturması şeklinde açıklayabiliriz. Bu yüzden tehlike kabahati olarak bilinen usulsüzlük kabahatinin alt başlığı olan özel usulsüzlüğü, vergi ziyayına yol açabilmesi ve kamu düzenini daha fazla tehdit etmesi nedeniyle “yakın tehlike kabahati” olarak da ifade etmek mümkündür.<sup>136</sup>

Özel usulsüzlük kabahati vergilendirme sürecinin sağlıklı işlemesi için büyük öneme sahip fatura, fiş, serbest meslek makbuzu gibi belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile ilgilidir ve bu kabahatin önemli bir kısmı ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette bulunan vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir.<sup>137</sup>

Özel Usulsüzlük Kabahatinin kanuni unsuru, Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesinde hayat bulmakla bu kabahate sebebiyet veren eylem ve karşılığı cezalar kanunda tek tek belirlenmiştir. Buna göre Vergi Usul Kanunu’nun 353, 354 ve 355 inci maddelerinde özel usulsüzlük kabahatine ilişkin eylemler ve cezaları açık olarak yazılmıştır.

---

<sup>135</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.139

<sup>136</sup> BİLİCİ, N., a.g.e., s.89

<sup>137</sup> BİLİCİ, N., a.g.e., s.89

Bu kabahatin maddi unsurunu, yukarıda belirtilen mevzuat maddelerinde sayılan eylemlerin fail tarafından işlenmesi oluşturur. Daha önce de açıklandığı üzere bu kabahat sırf hareket kabahati kapsamında kaldığından, adı geçen fiillerin işlenmesi kabahatin oluşması için yeterlidir. Özel Usulsüzlük kabahatinde hareket unsuru ile netice unsuru iç içe geçmiş olduğundan bu kabahat, “neticesi harekete bitişik kabahat” olarak nitelendirilmektedir.<sup>138</sup>

Özel usulsüzlük kabahatine sebep olan bazı eylemleri şu şekilde sıralayabiliriz.

- Fatura gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgeler de gerçek tutarların gösterilmemesi
- Perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti sevk irsaliyesi yolucu listesi, günlük müşteri listesi belgelerinin düzenlenmemesi, bulundurulmaması
- Kayıtların zamanında defterlere kaydedilmemesi, defterlerin işyerlerinde bulundurulmaması ve vergi levhası asılmaması
- Belge basımı ile ilgili matbaa işletmecilerinin bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmemesi.
- Vergi yoklaması yapan memurların dur ikazına uyulmaması.
- Çekinme sebebi olmamasına rağmen bilgi vermekten çekinilmesi.

Özel usulsüzlüğün manevi unsuru genel usulsüzlüğün manevi unsuru ile benzer özellikler taşır. Özel usulsüzlük kabahati, kast çerçevesinde kalan

---

<sup>138</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.149

kusurlu bir hareketle işlenebileceği gibi taksirli hareket ile de işlenebilir. Kanunda belirlenen hareketlerin işlenmesi halinde, bu hareketlerin ihlal olduğunun bilinmediğini ileri sürmek mümkün değildir. Fail, mevzuatta yazılı şekle ilişkin hükümlere uygun davranmadığında, ortaya çıkan sonucu arzu etmemiş bile olsa özen ve dikkat yükümlülüğünü yerine getirmedikten fiili işlemiş kabul edilir ve bu taksiri nedeniyle cezalandırılır.<sup>139</sup> Kanunu bilmemek mazeret sayılamaz genel kuralı, burada da geçerliliğini korumaktadır.

### **III. VERGİ KABAHAHLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE GENEL ÖZELLİKLERİ**

#### **A. Vergi Kabahati Yaptırımı ve Ceza Yaptırımı Ayrımı**

Türk Ceza Kanunu kapsamında kamu düzenini ihlal eden eylemler suç olarak tanımlandığı gibi Vergi Usul Kanunu kapsamında ceza yaptırımına tabi tutulan eylemler de vergi suçu olarak tanımlanmaktadır. Aynı şekilde Kabahatler Kanunu kapsamındaki haksızlıklar kabahat olarak nitelendirilirken Vergi Usul Kanunu kapsamında idari yaptırıma bağlanmış haksızlıklar da vergi kabahati olarak nitelendirilmektedir.

Türk Ceza Kanununda suçun tarifi verilmemekle birlikte öğretide; toplumsal düzenin devamı açısından korunması gerekli hukuki değerlerin açık ve bilinçli ihlali veya bu kurallara karşı özensizlik,<sup>140</sup> kısaca hukuka aykırı ve

---

<sup>139</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.149

<sup>140</sup> ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi Genel Hükümler, İkinci Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2005, s.69



kusurlu olan ve karşılığında ceza öngörülmüş fiil<sup>141</sup> olarak tanımlanmaktadır. Kabahat ise Kabahatler Kanunu'nun 2 nci maddesinde "kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık" olarak tanımlanmıştır. Gerek Kabahatler Kanunu'ndaki tanımlama gerek öğretinin suça ilişkin yaptığı tanımlama birlikte değerlendirildiğinde, ceza yaptırımı ve kabahat yaptırımı arasındaki ayrıma, verilecek cezadan yola çıkılarak bir açıklama getirildiği görülmektedir.

Suç ve kabahate ait haksızlıklar dış görünüşü itibariyle yani şekli olarak yasalara aykırıdır. Ne var ki bu durum haksızlığın türünü belirlemek için yeterli değildir ve haksız eylemin neden olduğu hukuka aykırılığın ayrıca nitelendirilmesi gerekir. Adli faaliyet ile idari faaliyetin amaçları arasındaki farklılık gözetildiğinde, hedefe ulaşmak için başvuru vasıtalarında farklılaşmaktadır. İdarenin başvurduğu önlemlere ve yaptırımlara da ceza denilmekle birlikte bunları suç karşılığı uygulanan bir ceza olarak algılamamak gerekir. Kabahatlerde esas olan idari yargılamadır ve ceza hukukundan bağımsız, kendi dogmatığı olan bir idari ceza hukuku dalı karşımıza çıkmaktadır.<sup>142</sup>

Konu cezai sorumluluğa ilişkin kavramlar çerçevesinde irdelendiğinde de bu görüşe katılmak mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bir kısım suçlar yalnız vergi hukukunu ilgilendirdiğinden bunlara ilişkin fiil ve

---

<sup>141</sup> HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s.105

<sup>142</sup> GOLDSCHMIDT, J., Verwaltungstrafrecht, Berlin 1902, s.529-584'den aktaran MAHMUTOĞLU, Fatih Selami, "Suç- Kabahat Ayırımı- İdari Ceza Hukuku'nun Temelleri", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.34-35

yaptırımlar idari usullerle saptanmaktadır. İlgili vergi dairesi tarafından kabahat olarak saptanan fiil için herhangi bir yargı kararına gerek duyulmadan yine vergi dairesince ceza kesilmektedir.<sup>143</sup>

Vergi kabahatlerinde genellikle manevi unsur aranmaksızın fiilin işlenmesiyle suç gerçekleşmiş olmaktadır. Vergi kabahatlerinin oluşumunda kast unsurunun aranmaması veya aranmamış olması, ceza yaptırımına tabi vergi suçları ile aralarındaki en büyük farkı oluşturmaktadır.<sup>144</sup>

Gerek ceza yaptırımları gerek kabahat yaptırımlarında yasalarda düzenlenen hukuki değerler koruma altına alındığına göre kabahatlerde ceza yaptırımına tabi suçlardan farklı olarak hangi hukuksal yararların korunduğu sorusunu sormak gerekmektedir. Kabahatlerde korunan hukuksal yarar kural olarak toplumun sağlığı, güvenliği, huzuru ve refahı gibi konulardır. Bu şekilde toplumsal bazı yararlar korunduğu gibi idarenin faaliyetlerini daha sağlıklı yürütebilmesi de sağlanmış olur. Bununla birlikte bazı kabahatlerde bireyin korunmasının öncelikli hale geldiği de görülebilmektedir. Bu bakımdan eylemler yönünden genel bir çerçeve çizilebilmekteyse de korunan değerler açısından kesin bir ayrıma gidilememektedir.<sup>145</sup>

Yargısal ceza yaptırımları ile kabahat yaptırımlarını suç ve kabahatin koruduğu hukuki değerlere ya da yaptırımın ağırlığına göre bir ayrıma tabi tutmak her zaman mümkün olmamaktadır. İdari kabahatlerin ve vergi kabahatlerinin kendine özgü bir yapısı bulunmaktadır. Bu çerçevede kabahat

---

<sup>143</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.209

<sup>144</sup> ÜSTÜN, Süleyman, "Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt.9 Sayı.3-4 Yıl.2001, s.303-304

<sup>145</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.m., s.38-39

yaptırımları ile ceza yaptırımlarını, “yaptırım türleri açısından”, “yaptırımı uygulayan organ ve usul açısından” ve “sonuçları açısından” olmak üzere üç ayrı tasnife göre incelemek mümkündür.

### **1. Suç ve Yaptırım Türleri Açısından**

Her ikisi de hukuki düzene karşı yapılacak ihlalleri korumakla beraber kabahatlere uygulanan yaptırımlar ile suçlara uygulanan yaptırımlar birbirinden farklılık arz etmektedir.

Kanunilik ilkesinin zorunlu sonucu olarak ceza yaptırımına tabi ihlallerde idarenin düzenleyici işlemleri ile suç ihdası mümkün değildir. Kabahatler Kanunu’nun 4 üncü maddesi kapsamında, kabahatlerde hangi fiillerin kabahat oluşturduğu açıkça tanımlanabileceği gibi kapsam ve koşulları bakımından kanunun belirlediği çerçevede kabahat oluşturan fiiller idarenin genel düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilmektedir.<sup>146</sup>

Suçlar, kabahatlere göre hukuki düzeni bozan ağır ihlalleri koruduğundan yaptırımı hapis cezası ve hapis cezasıyla birlikte veya ayrı uygulanabilen adli para cezası olarak karşımıza çıkmaktadır. İdari kabahatler ile vergi kabahatlerinde ise hürriyeti bağlayıcı ve özgürlüğü ortadan kaldırııcı cezalar verilemez. Kabahatlere verilen parasal yaptırım ceza hukuku anlamında bir “adli para cezası” değil “idari para cezası” niteliği taşımaktadır.<sup>147</sup> Adli para cezası ile idari para cezası şekli olarak her ikisi de

---

<sup>146</sup> ÖZTÜRK, Bahri; “Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.126

<sup>147</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.8-9

para cezası olmakla birlikte adli para cezalarının ödenmemeleri halinde hapis cezasına dönüştürülebilmeleri bunların idari para cezalarıyla olan farklılığını ortaya koymaktadır.<sup>148</sup>

Öğretide ceza hukukunda geçerli olan ilke ve kavramların ancak kanunla öngörülmüş olması,<sup>149</sup> kabahat yaptırımlarının bünyesine uygun düşmesi<sup>150</sup> ve bunların önceden belirlenmesi ve öngörülebilir olması halinde kabahatler hukukunda da geçerli olacağı kabul edilmektedir. Aksi durumda suçun kanuni unsuru ve kıyas yasağına ilişkin ceza hukuku ilkeleri, kabahatler hukukunda aynı şekliyle geçerliliğini korumamaktadır. Teknik anlamda suçlarda taksir sorumluluğu kanunla düzenlenmek kaydıyla istisnai bir durumdur ve kural olarak suçlar ancak kast ile işlenebilmektedir.<sup>151</sup> Kabahatlerde ise failin kurallara aykırı ve yasayı ihlal eden fiili kasıt veya taksirle işlemesi yeterli görülmüştür. Ancak kusurluluk yani manevi unsurun bulunmaması halinde her durumda bir suçun varlığından söz edilememektedir.<sup>152</sup> Suçlarda objektif sorumluluk geçerli olmadığından temel ilke olarak kast esas alınmakta taksir ise istisnai nitelik arz etmektedir. Kabahatlerde ise kanunda açık bir hüküm bulunmadıkça kural olarak hem kast

---

<sup>148</sup> ÖZTÜRK, B., a.g.m., s.126

<sup>149</sup> SANCAKTAR, Oğuz, "İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku'ndaki Anayasal Temelleri", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.67

<sup>150</sup> KARAGÜLMEZ, Ali, Suç Olmaktan Çıkarma- İdari Para Cezaları- Açıklamalı Kabahatler Kanunu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005, s.33

<sup>151</sup> HAFIZOĞULLARI, Zeki- ÖZEN, Muharrem, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Us-A Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2010, s.287; ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 10. Bası, Ankara 2014, s.249

<sup>152</sup> HAFIZOĞULLARI, Z.- ÖZEN, M., a.g.e., s.271

hem taksir, sorumluluğun doğması için yeterli görülmektedir.<sup>153</sup> Cezai yaptırımlar kefare, acı çektirme ve caydırma amacına uygun bir işlev görürken, idari yaptırımlar kanun kapsamında idari düzeni ve bu kapsamda kamu düzenini sağlamaya yönelik bir işlev görür.<sup>154</sup>

Suçlarda ve kabahatler arasında nitelik farkı bulunmamakla beraber hukuka aykırı fiilin suç veya kabahat olarak değerlendirilmesinde genel olarak uygulanacak yaptırımın ağırlığı<sup>155</sup> yani niceliği belirleyicidir. Dolayısıyla hukuka aykırı fiillere uygulanacak yaptırımın cezai bir yaptırım mı yoksa kabahat yaptırımı mı olacağına, eylemin niteliği ve ağırlığına göre tamamen kanun koyucunun suç politikası ile ilgili bir tercihi olarak bakılmalıdır.<sup>156</sup>

Ceza yaptırımları ile kabahat yaptırımları arasında yaptırım türü ve ağırlığı açısından farklılıklar bulunmaktadır. Kabahat yaptırımları idari ihlallerin karşılığı olarak fonksiyonel ve kurumsal olarak suçlardan ve cezai yaptırımlardan ayrılır ve yapısal olarak idari işlem mahiyetindedirler.<sup>157</sup> Ancak teknik anlamda ceza olmamalarına rağmen bu yaptırımlar, cezalandırmaya yönelik mali yaptırım uygulama niteliğinden dolayı belirli koşullar altında cezai yaptırımlara ilişkin temel kavram ve esasların getirdiği güvencelerden yararlanırlar.<sup>158</sup> Ceza yaptırımları sosyal düzeni bozan “vahim” nitelikli ihlallerin karşılığını oluştururken kabahat yaptırımları genellikle önleyici

---

<sup>153</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.m., s.41-42 Ayrıca bakınız Kabahatler Kanunu Madde 9

<sup>154</sup> SANCAKTAR, O., a.g.m., s.67

<sup>155</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.9.

<sup>156</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.m., s.42

<sup>157</sup> OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara...”, s.160-161

<sup>158</sup> CANDAN, T., a.g.e., s.9 vd.

nitelikte, ceza yaptırımlarına göre daha küçük ihlallerin karşılığını oluştururlar ve daha az serttirler.<sup>159</sup>

Temel hak ve özgürlükleri ilgilendirmesi bakımından kabahat yaptırımlarında idareye tanınan yetki, hürriyeti bağlayıcı cezai yaptırımlar mahiyetinde değil başta para yaptırımları olmak üzere daha hafif nitelikte yaptırımlara yöneliktir. Bazen idari ya da vergi kabahat yaptırımları, ödeme güçlüğü, faaliyeti men gibi sebeplerle kişiler üzerinde ağır sonuçlar doğurabilecek olsa da, buradaki ağırlık ve nicelik sorunu daha çok Anayasal değerler ve salt hukuki açıdan ele alınmaktadır. Ne kadar kısa olursa olsun özgürlüğü kısıtlayıcı bir yaptırım ceza yaptırımıdır ve ancak mahkeme kararıyla hükmedilebilir. İdarenin böyle bir ceza vermeye kalkışması Anayasanın 19 uncu maddesine aykırılık oluşturur. Nitekim Viyana 14 üncü Uluslararası Ceza Kongresi kararlarında da idari yaptırımlarla ister koruma tedbiri ister asıl yaptırım olarak başvurulsun özgürlüklerin ortadan kaldırılamayacağı vurgulanmıştır.<sup>160</sup>

Hukuk düzenini ihlal eden bir fiile uygulanacak yaptırımın türüne bakılarak o fiilin suç mu yoksa kabahat mı olduğunun nitelendirilebilmesi ve uygulanacak yaptırımın üzerinden bir ayırma gidilmesi<sup>161</sup> aslında kolay ve pratik bir yoldur. Hukuka aykırı eylemin sonucu olarak uygulanan hapis veya

---

<sup>159</sup> ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yaptırımlar Hukuku Kabahatler Kanunu Yorumu, 1. Baskı, Asil Yayın Dağıtım, Ankara 2006, s.28; OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara ...”, s.161

<sup>160</sup> OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara ...”, s. 162

<sup>161</sup> HAFIZOĞULLARI, Z.- ÖZEN, M., a.g.e., s. 450

idari para cezası, ihlal edilen hukuki yararın ne olduğu hakkında bilgi veren göstergelerin başında gelmektedir.<sup>162</sup>

## **2. Yaptırımı Uygulayan Organ ve Usul Açısından**

Kabahatler hukukunun, karmaşık hale gelen toplumsal ve ekonomik koşulların ortaya çıkardığı ihtiyaçtan dolayı gelişmeye başladığını belirtmiştik. Bu yüzden hızla değişen toplumsal ve ekonomik ihtiyaçlar karşısında kabahatler hukuku, ortaya çıkan problemleri çözebilmek için hızlı ve basit olmak zorundadır. Böyle bir özellik, bu alandaki ayrı bir muhakeme yapılanmasının ceza hukukuna göre şekillendirilmesine mani olabilecektir. Nitekim ceza muhakemesi, sanığın haklarının korunmasını esas aldığından daha karmaşık ve yavaştır.<sup>163</sup>

Suçlara karşı uygulanacak yaptırımlar ancak yetkili mahkemelerce ve ceza yargılaması usullerine göre verilebilmektedir. Bu nedenle bir suçtan dolayı ceza verilebilmesi için ceza davasının açılmış olması ve yargılama sonucunda bağımsız mahkemelerin karar vermesi gerekmektedir. Bu durum, kişiler ve mükellefler bakımından bir güvence oluşturmaktadır. Oysa vergi kabahatlerine ve diğer kabahatlere ilişkin yaptırımlar idari mercilerce idari usullere göre saptanmakta ve bir ceza mahkemesi kararına ihtiyaç duyulmamaktadır. Bununla birlikte burada cezaların idari organlar tarafından verilmesi işlenen fiilin niteliğini değiştirmemektedir.<sup>164</sup>

---

<sup>162</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.9

<sup>163</sup> SANCAKTAR, O., a.g.m., s.114

<sup>164</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.9-10

Suç ve kabahat ayrımında yaptırımı uygulayacak yetkili makam önemlidir. Ceza yaptırımına idari kurumlar değil yargı mercileri yani ceza mahkemeleri kara vermekte, idari yaptırımlara ise idari fonksiyona sahip idari merciler karar vermektedir. Cezalar adli işlem, idari yaptırımlar ise idari işlem mahiyetinde olup ceza için ceza muhakemesi usullerine göre verilmiş mahkeme kararına ihtiyaç duyulmaktayken idari yaptırımlar re'sen icra yetkisi çerçevesinde idarece uygulanmaktadır.<sup>165</sup>

Yukarıda da belirtildiği gibi kabahatlere uygulanacak yaptırımlar, yapısal olarak idari işlem mahiyetinde olduğundan araya yargısal bir karar girmeden idarece ve idari usullere göre doğrudan icra edilebilme kolaylığına sahiptir. Böylece idare, bir olgunun kabahat olarak belirlenip idari işlem haline gelmesinde hem taraf, hem savcı hem de hâkim konumunda yer almaktadır.<sup>166</sup> Bu özellik idareyi bireyler karşısında çok güçlü bir konuma getirdiğinden, bu tür uyuşmazlıklarda gerek idari yargı yolunun açık olması gerek yargılamada uygulanacak usulün ceza hukuku ilke ve kavramlarıyla ne derece bağdaştığı sorunu önem arz etmektedir. Bu yüzden kabahat uyuşmazlıklarında ceza hukukunda geçerli temel ilke ve esasların idari yaptırımların niteliğine uygun düşmeyen ayrıksı durumlar hariç geçerli olduğu kabul edilmelidir.

Genel olarak kabahatlere karşı uygulanacak idari işlem mahiyetindeki yaptırımların yargısal denetimi, özel düzenlemeler dışında adli yargıya aittir. Bununla birlikte vergi kabahatlerinde uygulanacak yaptırımlarda yargısal denetim özel hüküm gereği vergi mahkemelerine aittir.

---

<sup>165</sup> SANCAKTAR, O., a.g.m., s.67

<sup>166</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.10



### 3. Sonuçları Açısından

İdari yaptırımlar sonuçları açısından da ceza yaptırımlarından farklılık arz etmektedir. Buna göre ceza yaptırımı uygulanmasından kaynaklanan bazı sonuçlar idari yaptırımlarda uygulanamamakta ve ceza yaptırımlarına uygulanan kurumlara başvurulamamaktadır.

Kabahat yaptırımları ile ceza yaptırımlarının sonuçları açısından ortaya çıkan farklarını<sup>167</sup> şu şekilde sıralayabiliriz.<sup>168</sup>

- Öncelikle, cezai yaptırımları doğrudan etkileyen af ve benzeri kurumlar koşulları mevcut ise kabahatlere karşı yaptırım uygulanmasına engel teşkil etmez.
- Cezalar ceza infaz kurumlarınca infaz edilirken, idari yaptırımlar re'sen icra yetkisi kapsamında doğrudan idarece uygulanır.
- Cezalar adli sicile kaydedilirken, idari yaptırımlar adli sicile kaydedilmezler.
- Cezaların başka bir cezaya çevrilmeleri mümkün iken, idari yaptırımların hapis gibi başka bir cezaya çevrilmeleri söz konusu değildir.
- Cezai yaptırımlar ancak gerçek kişilere uygulanabilirken, idari yaptırımlar gerçek kişiler yanı sıra tüzel kişiler üzerinde de uygulanabilmektedir.
- Cezaların aksine idari yaptırımlar adli tevbih konusu olamazlar.

---

<sup>167</sup> Vergi Usul Kanununda 5728 sayılı Kanun ile bazı vergi kabahat/suç ve cezalarına yönelik yapılan uyumlaştırma çabalarına rağmen vergi kabahat ve yaptırımlarının sonuçları ile ilgili ortaya çıkan farklılıklar için bakınız: BİLİCİ, N., a.g.e., s.85 vd.

<sup>168</sup> ÇAĞLAYAN, R., a.g.e., s.32-33; ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.13; OĞURLU, Y., "İdari Yaptırımlara ...", s. 172-173

- İçtima kuralları cezai yaptırımlarda geçerli olmakla birlikte idari yaptırımlarda geçerli değildir. İdari yaptırımlar başka bir idari yaptırım ile birleşemediği gibi başka bir cezai yaptırım ile de birleşemez. Kabahatler Kanununun 15 inci maddesine göre bir fiil hem kabahat hem de suç olarak düzenlenmiş ise sadece suçtan dolayı müeyyide uygulanabilir. Suçtan dolayı müeyyide uygulanamaması halinde kabahatten dolayı yaptırım uygulanabilir.
- Kanunun öngördüğü istisnai durumlar haricinde idari yaptırımlar cezanın uygulanmasında tekerrüre esas teşkil etmez.
- Cezai yaptırımlar için geçerli olan tecil kurumu, idari yaptırımlar için geçerli değildir. Ancak Kabahatler Kanununa göre para cezalarının taksitlere bölünmek veya ödenmesinin belli bir süre ertelenmesi suretiyle tahsili mümkündür.
- Cezai yaptırımlar ile idari yaptırımların tabi oldukları zamanaşımı süreleri birbirinden farklıdır.

Anayasa Mahkemesi eski tarihli bir kararında,<sup>169</sup> cezai yaptırımlar ile kabahat yaptırımları arasında maddi sonuç açısından benzerlikler bulunsa da hukuki sonuçları açısından farklı olduklarına vurgu yapılmıştır. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, vergi kabahatleri ile ilgili verdiği Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı Kanunla getirilen bir değişikliği iptal eden kararında<sup>170</sup> vergi ziyai cezasının yasal dayanağının, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri

---

<sup>169</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.1970 tarih ve E.1969/46, K.1970/2

<sup>170</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4

düzenleyen Anayasa'nın 73 üncü maddesinin değil suç ve cezalarla ilgili Anayasanın 38 inci maddesinin olduğunu hükme bağlamıştır.

Görüldüğü üzere, cezai yaptırımlar ile kabahat yaptırımlarında, yaptırıma karar veren organlar birbirinden farklı olduğu gibi bu yaptırımlar, farklı hukuki sonuçları ortaya çıkarmaktadır.

## **B. Vergi Kabahatlerinin Hukuki Niteliğini Belirleyen Unsurlar ve Özellikleri**

### **1. Vergi Kabahati ve Yaptırımlarının Hukuki Niteliğini Belirleyen Unsurlar**

#### **a. Genel Olarak**

Vergilendirmeye ilgili düzenlemelerde, vergi mükellef ve sorumlularından bazı şeyleri yapmaları, bazı şeyleri ise yapmamaları emredilmektedir. Bu bakımdan vergi kabahatlerinde vergi ehliyeti, medeni hukuktaki fiil ehliyetinden farklılık arz etmektedir. İster gerçek kişi ister tüzel kişi olsunlar ya da fiil ehliyetine sahip olsun veya olmasınlar vergi mükellef ve sorumlularının üzerlerine düşen bazı ödevler bulunmaktadır.<sup>171</sup>

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatleri, “vergi ziyai” ve “usulsüzlük ” olmak üzere iki kategoride ele alınmıştır. Usulsüzlük ise ayrıca biri “genel usulsüzlük” diğeri “özel usulsüzlük” olmak üzere iki alt dala ayrılmıştır. İdari

---

<sup>171</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.38

yaptırıma tabi tutulan vergi suçları öğretide, “Mali nitelikli suçlar”<sup>172</sup>, ya da “vergi kabahatleri”<sup>173</sup> olarak adlandırılmaktadır.

Bozulan idari düzenin korunması amacıyla ortaya çıkan ve kendine özgü niteliklere haiz olan “idari ceza” hukuku, emir ve yasaklara uyulmasını sağlamak üzere idari yaptırımlar uygulamaktadır.<sup>174</sup> Cezai yaptırıma tabi suçlar ile kabahatlerin ortak bazı nitelikleri bulunsa da, idari ve vergi kabahatleri hukukunun, özel ve belirli bir alanda uygulanması, suç genel teorisi bakımından amaçları, yaptırım türleri ile uygulayan makamların farklı olması dikkati çekmektedir. Ayrıca infaz, erteleme ve tekerrür gibi noktalarda önemli farklılıklar da ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan idari yaptırımların şekli olarak hukuki işlem, maddi olarak ise yaptırım olduğunu ifade etmek mümkündür.<sup>175</sup> Vergi kabahati yaptırımlarının hukuki niteliği son yarım yüzyıl içinde büyük tartışma konusu olmuştur. Günümüzde bazı konular açığa kavuşturulmuş olsa da konu üzerinde tam anlamıyla görüş birliğinin oluştuğunu söylemek mümkün değildir.<sup>176</sup>

Vergi kabahati yaptırımlarının hukuki açıdan iki ayrı niteliği vardır. İlki, diğer tüm idari işlemlerde ve idari yaptırımlarda olduğu gibi “idari işlem olma” niteliğidir. Bu niteliğin gereği olarak da bu tür yaptırımlar, bir yargı kararına gerek duyulmadan, yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak ve idare

---

<sup>172</sup> ÖNCEL, M.- KUMRULU, A.- ÇAĞAN, N., a.g.e., s.210-211

<sup>173</sup> BİLİCİ, N., a.g.e., s.85 vd.; ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.1 vd.

<sup>174</sup> OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara ...”, s.145

<sup>175</sup> SANCAKTAR, O., a.g.m., s.69

<sup>176</sup> MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 2011, s.169

hukuku usul ve ilkeleri dikkate alınarak idari işlemlerle uygulanır.<sup>177</sup> Buna göre vergi kabahati yaptırımları da tüm idari işlemler gibi hem kategorik olarak hem de unsurları bakımından bir nitelendirmeye tabi tutulabilir. Vergi kabahati yaptırımlarının ikinci niteliği ise aynı zamanda “ceza olma” özelliğinden kaynaklanmaktadır.

Bireysel idari işlem mahiyetinde olan vergi kabahati yaptırımının kategorik analizini kısaca şu şekilde özetleyebiliriz:<sup>178</sup>

- Vergi kanunlarına aykırı hareketinden dolayı belli bir kişinin durumunun etkilendiği vergi kabahati yaptırımı, bireysel bir işlemdir.
- Uygulanacak yaptırımın türü, miktarı ve sayısı muhatabın öznel durumundan etkilendiğinden vergi kabahati yaptırımı öznel (subjektif) bir işlemdir.
- Tarh işleminin aksine vergi cezası, yaptırım uygulama işlemi ile doğduğundan vergi kabahati yaptırımı inşai (yapıcı) bir işlemdir.
- Ödeme yükümlülüğünü beraberinde getirdiğinden vergi kabahati yaptırımı yükümlendirici bir işlemdir.
- Vergi kabahati yaptırımı isteğe bağlı olmayan bir işlemdir.
- Hazırlayıcı, ön işlem- asli işlem ayrımında vergi kabahati yaptırımı asli ve icrai bir işlemdir.

Vergi kabahati yaptırımlarının unsurları yönünden de diğer idari işlemlerden bir farkı bulunmamaktadır. Yaptırım uygulama işlemi, tarh

---

<sup>177</sup> KARABULUT, Mustafa, “İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği ve Anayasa Mahkemesinin Kabahatler Kanunu Hakkındaki Kararı”, Terazi Dergisi, Sayı:3, Kasım 2006, s.64

<sup>178</sup> BAYKARA, Bekir, “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, Vergi Dünyası, Sayı. 278, Ekim 2004, s.28-29

işleminde olduğu gibi bir dizi hazırlık işleminden sonra nihai ve icrai bir idari işlem olarak karşımıza çıkar ve vergi mahkemelerince, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-a maddesi uyarınca yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları çerçevesinde denetlenir.

Vergi kabahati yaptırımlarının ikinci niteliğinin “ceza olma” özelliğinden kaynaklandığını ifade etmiştik. Bu niteliğin içi boş bir kavram olarak kalmaması için ceza yaptırımlarında aranan özelliklerin idari yaptırımlarda da geçerli olup olmadığı hususu önem arz etmektedir.

İdari ve vergi kabahati yaptırımları, kişi hak ve özgürlüklerini ilgilendirmesi, bireylere mali ya da değil belirli yükler getirmesi ve bazı şekil koşullarına tabi olması gibi nedenlerle ceza hukukundan etkilenmiştir. Ancak hukuki nitelikleri bakımından farklı olduklarından süreç içerisinde kendilerine özgü bir gelişme göstermişlerdir.<sup>179</sup> Bu yaptırımlar, kendine özgü hukuki niteliği ile tüzel kişilerin cezai sorumluluğu tartışmalarına girmeden gerçek ve tüzel kişilerin tamamına uygulanabilen pratik çözümler üretebilmiş ve uygulamayı bilen teknik kurum ve kuruluşların deneyiminden en iyi şekilde yararlanmayı bilmiştir.<sup>180</sup>

Anlaşıldığı üzere, idari ve vergi kabahati yaptırımlarının hukuki niteliğinin tespitinde bu yaptırımların ceza hukuku ile ilişkisi büyük önem arz etmektedir. Bu açıdan idari ve vergi kabahati yaptırımlarının hukuki niteliğinin tespitine yönelik tartışma, daha çok bu yaptırımların ceza yaptırımı niteliği

---

<sup>179</sup> OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara ...”, s. 175

<sup>180</sup> TEZCAN, Durmuş, “İdari Muhakeme Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.164

taşıyıp taşımadığı ya da ceza hukukunda geçerli ilke ve kavramların hangi kapsam ve koşullarda vergi kabahati yaptırımlarında da geçerli olabileceği sorunu üzerinde toplanmaktadır.

Suç ve cezalarda geçerli temel kavramlara ilişkin esasların idari yaptırımların bünyesine uygun olmak koşuluyla kabahat ve yaptırımlarda uygulanabileceği<sup>181</sup> bu çerçevede, kanunilik ilkesi, geriye yürüme yasağı, lehe kanun uygulaması, cezaların şahsiliği ilkesinin vergi kabahat ve yaptırımları yönünden geçerli olduğu kabul edilmektedir.<sup>182</sup> Nitekim Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki düzenlemeyi iptal eden kararında<sup>183</sup> vergi ziyai cezasının yasal dayanağının, Anayasa'nın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri düzenleyen 73 üncü maddesinin değil suç ve cezalarla ilgili 38 inci maddesinin olduğunu belirterek vergi ziyai cezasının hesaplanmasında esas alınacak oranların yasayla belirlenmesi gerektiğine vurgu yapmıştır.

Suç ve cezalar konusunda Anayasa'nın 15 inci maddesinin 2 nci fıkrası ile 17, 19 ve 38 inci maddelerinde düzenlemeler bulunmaktadır. Anayasa'nın 38 inci maddesinde, "suç ve cezada kanunilik ilkesi", "geriye yürüme yasağı", "lehe kanun hükmünün uygulanması", adil yargılanma hakkının önemli bir unsuru olan<sup>184</sup> "suçsuzluk karinesi", "kendini ve yakınlarını suçlamama hakkı", "kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kullanılması yasağı" gibi esaslar; 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasında, "suç ve cezada geriye yürüme

---

<sup>181</sup> KARAGÜLMEZ, A., a.g.e., s.33

<sup>182</sup> CANDAN, T., a.g.e., s.9 vd.

<sup>183</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4

<sup>184</sup> ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s.136

yasağı” ve “suçsuzluk karinesi” esası; 17 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında ise “insan haysiyetiyle bağdaşmayan ceza yasağı” esası düzenlenmiştir. Bahse konu suç ve ceza kavramlarının kabahatler ve yaptırımları açısından geçerli olacaksa hangi kapsam ve koşullarda geçerli olacağının belirlenmesi sorunu öğretide tartışılmıştır.<sup>185</sup> Suç ve cezaya ilişkin temel ilke ve kavramların idari yaptırımlarda uygulanmasının kapsam ve koşullarının yargı kararlarıyla tam anlamıyla açıklığa kavuşturulamaması bahse konu sorunu büyötmektedir.

Ölüm cezası ve genel müsadere cezası yasağının idari kabahat ve yaptırımlar bakımından uygulama alanı bulamayacağı, hürriyeti bağlayıcı ceza verilemeyeceğı, insan haysiyetiyle bağdaşmayan ceza yasağı gibi ilke ve esasların sadece ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalar ile bağlantılı olduğı ileri sürölmektedir.<sup>186</sup> Geriye kalan ve yukarıda da kısaca değinilen “kanunilik ilkesi”, “geriye yürüme yasağı”, “suç ve cezaların bireyselliğı”, “lehe kanun uygulaması, “kıyas yasağı” gibi temel ilke ve kavramların vergi kabahat ve yaptırımları açısından da geçerli olacağı kabul edilmelidir. Bu ilkeler içerisinde “kanunilik ilkesi” vergi kabahat ve yaptırımları bakımından geçerliliğı en tartışmasız olanıdır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, öğretide eleştiri konusu olan önceki görüşlerinden vazgeçerek vergi kabahati yaptırımlarında cezanın hesaplanmasında esas alınacak oranların yasayla belirlenmesi gerektiğine karar vermiştir.<sup>187</sup>

---

<sup>185</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu 138. YIL, 11 – 12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, s.132-133 <http://www.danistay.gov.tr/>

<sup>186</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, s.133-134

<sup>187</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4



Bu çerçevede kanunilik ilkesi dışında kalan ilke ve esaslar kural olarak vergi kabahat ve yaptırımlarında geçerli olacağı kabul edilmekle birlikte, idari yaptırımların niteliğine ve bünyesi uygun düşmeyen ayrık durumların Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu gibi temel kanunların konuya ilişkin özel düzenlemeleri de dikkate alınarak çözüme kavuşturulabilecektir. Nitekim, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi duruşmalı yargılama hakkının ihlali ile ilgili Jussila davasında, vergi para cezalarının ceza hukukunun sert çekirdeğinden farklılık arz edebileceği ve Sözleşmenin 6 nci maddesi kapsamında ceza yargılamasına ilişkin güvencelerin tüm sıkılığıyla uygulanmasının gerekmediğini ifade etmiştir.<sup>188</sup>

İdari ve vergi kabahatleri yaptırımı, ceza hukukunda yer alan anlamıyla gerçek bir cezai yaptırım değildir. Ancak idari ve vergi kabahati yaptırımları alanında ceza hukukunun bazı ilke ve kavramları üzerinden etkili olduğu bütün sonuçlarıyla ortaya çıkmaktadır. İdari ve vergi kabahatleri yaptırımlarının “idari işlem olma” yanında temel niteliklerinde birisinin de “ceza olma” özelliği olması, yani cezalandırıcı niteliğinin de bulunması nedeniyle, bu yaptırımlara ilişkin uyuşmazlıklarda ceza hukukunun bazı ilke ve esaslarının uygulanmasının gerekli ve zorunlu olduğu kabul edilmelidir.

---

<sup>188</sup> Jussila v. Finland, 23.11.2006, Application No.73053/01 para.40,41,43,46,47,48; ARSLAN ÖNCÜ, Gülay, “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, TAAD, Yıl:6, Sayı:20, Ocak 2015, s.157

## **b. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulama Alanı**

Suç ve cezalara ilişkin esasların belirli koşullar altında vergi kabahat ve yaptırımları bakımından da geçerli olup olmadığı hususu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yaklaşımı bakımından da önem arz etmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde öngörülen güvencelerin işletilmesinde kanun koyucunun idari veya adli yaptırım ayırımına yönelik yaptığı tanımlamalara önem atfetmediği, iç hukukta idari yaptırım olarak adlandırılrsa dahi yapılacak incelemeye göre ceza yaptırımı yanının ağır bastığı durumlarda, disiplin cezaları ve bazı mali yaptırımlar için de Sözleşmenin 6 ncı maddesinin devreye sokulabildiği ifade edilmektedir.<sup>189</sup> Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6 ncı maddesine göre adil yargılanma hakkından yararlanmak için uyuşmazlığın türüne bakılmakta ve özel hukuk uyuşmazlıkları ile ceza davalarına ilişkin uyuşmazlıklar bu haktan yararlanmaktadır. Uyuşmazlıkların türü kavramı lafzi yorum üzerinden ele alındığında, kural olarak idari uyuşmazlıklar, bu tasnifin içinde yer almamaktadır.<sup>190</sup> Ancak bu kavramların özerk biçimde yorumlanabildiği ve

---

<sup>189</sup> SANCAKTAR, O., a.g.m., s.70

<sup>190</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, devletlerin münhasır egemenlik yetkisi içinde değerlendirdiği vergilendirme işlemlerinin denetiminde önceleri oldukça isteksiz davranmıştır. Ancak sonrasında daha aktif bir tutum sergileyen Mahkeme, vergi kabahati yaptırımları gibi vergi tarh işlemlerini de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi hükümlerinin kapsamı içinde değerlendiren kararlar vermiştir. Mahkeme Georgiou v. İngiltere davasında, vergi aslı ile vergi kabahati yaptırımlarına karşı birlikte dava açılması durumunda, gerçekte suç isnadı kapsamında olmayan vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları vergi kabahati yaptırımlarından ayırmanın güçlüğünü de dikkate alarak değerlendirmenin, vergi tarhiyatını da kapsayacak şekilde yapılması gerektiğine karar vermiştir. Ayrıca vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde koruma altına alınan mülkiyet hakkını ihlal edebileceğinin işaretlerini önceden çeşitli kararlarıyla veren Mahkeme, Eko-Elda Avee v. Yunanistan ve N.K.M v. Macaristan kararıyla bu konudaki yaklaşımını ortaya koyarak vergi aslının kendisini mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirmiştir. Yukos v. Rusya davasında ise vergi tarhiyatına dair savunmada yeterli süre verilmemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6 ncı maddesinin ihlali olarak değerlendirilmiştir. KARAMANLIOĞLU, Evrim, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi

aslında idari yargı ve anayasa yargısının yetkili olduğu birçok uyuşmazlığın Sözleşmenin 6 ncı maddesi kapsamında ele alındığı görülmektedir.<sup>191</sup>

Bir yaptırım ceza yaptırımı olarak adlandırıldığında, savunma hakkı, adil, tarafsız ve bağımsız bir hâkim önünde itiraz etme hakkı tanınması (Sözleşme m.6), suç ve cezada yasallık ilkesine özen gösterilmesi (Sözleşme m.7), cezaların geriye yürüme yasağı (Sözleşme m.7) kuralları geçerli hale gelmektedir.<sup>192</sup>

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin “adil yargılama hakkı”nı düzenleyen 6 ncı maddesi, adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireylere usuli güvence sağlayan bir haklar bloğudur. Ancak Sözleşmeyle sağlanan bu haklar bütün yargılama süreçleri için geçerli değildir.<sup>193</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin uyuşmazlığın türü kavramını geniş yorumlayan kararları olmakla birlikte, Sözleşmenin 6 ncı maddesinde, uyuşmazlığın “özel hukuk uyuşmazlıkları” veya “suç ithamı (ceza davaları)” uyuşmazlıklardan olması hususu adil yargılama hakkından yararlanabilmenin koşulu olarak düzenlenmiştir.

İdari ve vergi kabahati yaptırımları kural olarak adil yargılama hakkı kapsamı dışında kalmaktadır. Bununla birlikte Avrupa İnsan Hakları

---

Kararları Işığında Vergi Yargısına İlişkin Uyuşmazlıkların AİHS Kapsamında Kabul Edilebilirliği”, Ankara Barosu AİHS Kapsamında Vergi Yargısı Konferansı, 09.TEMmuz.2015, (Yayınlanmamış Sunum); GEMALMAZ, Burak, “Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: AİHM'nin Macaristan'a Karşı 14. MAYIS. 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi”, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 88, Sayı: 2, Yıl: 2014, s. 128-130; KAPLAN, Recep- YILMAZOĞLU, Yunus Emre, “AİHM İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları”, TAAD, Yıl:6, Sayı:21, Nisan 2015, s. 459; ARSLAN ÖNCÜ, G., agm, s.158

<sup>191</sup> SANCAKTAR, O., a.g.m., s.70

<sup>192</sup> OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara ...”, s.175

<sup>193</sup> ERDEM, Tahir, age, s.87

Mahkemesi, 6 ncı maddenin uygulama alanını belirlemede “özerk/otonom kavramlar” anlayışını geliştirmiştir. Buna göre medeni hukuk uyuşmazlığı ile suç isnadı kavramının yorumlanmasında ulusal hukukta tanımlanan adli ve idari yaptırım ayrımı tek başına bağlayıcı kabul edilmemektedir. Bu kavramlar ulusal devletlerin iç hukukta onlara yüklediği ve ülkeden ülkeye değişen sınırlı anlamlarıyla değil üst bir hukuk normu olarak özerk/otonom anlamlarıyla değer ifade etmektedir.<sup>194</sup> Bu yüzden Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu kavramların tanımını yapmamış, akılcı bir yöntemle somut olayları kriterler üzerinden değerlendirmeye tabi tutmuştur.<sup>195</sup>

Esasen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin görev alanı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokollerle sınırlıyken Mahkeme temel hak ve özgürlüklerin önemini dikkate alarak bu kavramları özerk bir biçimde yorumlamak suretiyle Sözleşme ve ek protokollerin sağladığı güvenceyi birey yararına genişletmiştir.

Mahkeme 1976 tarihli Engel kararıyla idari yaptırımların hangi koşullar altında suç isnadı kavramı içinde ele alınabileceğini somut kriterlerle ortaya koymuştur. Bu çerçevede bir isnadın Sözleşmenin 6 ncı maddesi anlamında ceza yargılaması kapsamında olup olmadığının belirlenmesinde üç ölçüt geliştirilmiştir. Mahkeme bu üç ölçütten bir tanesinin dahi ihlal edilmiş olması durumunda isnadın ceza hukukuna ait olacağını ve böylece uyuşmazlığın 6 ncı maddenin güvencesinden yararlanabileceğini kabul etmiştir.<sup>196</sup>

---

<sup>194</sup> ERDEM, T., age, s.89

<sup>195</sup> SANCAKTAR, O., a.g.m., s.70

<sup>196</sup> CREMER, Wolfram, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İdari Ceza Hukuku”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.177

Bu ölçütlerin uygulanmasında öncelikle bir kuralın varlığına ihtiyaç vardır. Ancak birinci ölçüt çözüm üretmekten daha çok başlangıç noktası oluşturmakta olup ülkelerin basit bir kavram değişikliği ile Sözleşmenin getirdiği kısıtlamalardan kaçınmalarına izin verilmemektedir. Engel kararıyla getirilen ikinci ölçüt, ihlalin türü ve üçüncü ölçüt ise yaptırımın ağırlık derecesi olarak belirlenmiştir.<sup>197</sup>

Engel kriterleri, vergi cezalarının Sözleşmenin 6 ncı maddesi kapsamında değerlendirilmesinde önem arz etmektedir. Öncelikle vergi suçlarından dolayı verilen bir adli cezanın 6 nci maddenin uygulama sahası içinde olduğunda kuşku bulunmamaktadır. Burada üzerinde durulması gereken husus, vergi kabahati yaptırımlarının suç isnadı kavramı içinde kabul edilip edilmeyeceğidir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi para cezalarını suç isnadı kapsamında değerlendirdiği Bendenoun kararından bu yana vergi cezalarını ihlalin niteliği üzerinden ele alarak suç isnadı kavramı içinde kabul etmektedir.<sup>198</sup> Bendenoun kararında,<sup>199</sup> hükümetin engel kriterleri çerçevesinde bahse konu vergi para cezasının idari yaptırım mahiyetinde olduğu iddiasını reddeden Mahkeme, dört kriter<sup>200</sup> üzerinden yaptığı

---

<sup>197</sup> CREMER, W., agm, s.178; ERDEM, T., age, s.91

<sup>198</sup> ARSLAN ÖNCÜ, Gülay, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", TAAD, Yıl:6, Sayı:20, Ocak 2015, s.154

<sup>199</sup> Bendenoun v. France, 24.02.1994, Application no. [12547/86](#)

<sup>200</sup> "...i) Başvurucuya yüklenen suçun Genel Vergi Yasası çerçevesinde olduğunu, bu yasadaki ilgili maddenin belirli statüdeki bir grup için değil tüm vergi yükümlüleri için uygulanabilir olduğunu, uyulmaması durumunda yaptırım öngören belirli gereklilikler getirdiğini tespit etmiştir. ii) İdari para cezası yol açılan zararın tazminini değil aynı suçun tekrar işlenmesinde caydırıcı bir ceza olarak öngörülmüştür. iii) İdari para cezası, hem caydırma hem de cezalandırma amacı olan genel bir kural çerçevesinde verilmiştir. iv)

değerlendirme sonucunda vergi para cezasının 6 ncı madde kapsamında suç isnadı olduğuna karar vermiştir.

Vergi kabahatlerinin niteliği ile ilgili önemli bir karar da Jussila kararıdır.<sup>201</sup> Jussila kararı vergi kabahatlerinin cezai niteliğinin tespitine dair ilk karar olmamakla birlikte Sözleşmenin 6 ncı maddesi uyarınca suç isnadı kriterlerinin gözden geçirildiği bir karar olması yönüyle önemli bir karardır.<sup>202</sup>

Mahkeme öncelikle Engel testinin birinci kriterini uyguladığı davada, para cezasının, ceza hukuku içinde değil vergilendirme rejimi içinde sınıflandırıldığını tespit etmiştir. Ancak bu durumu, 6 ncı maddenin uygulanabilirliği bakımından tek başına belirleyici bulmayan Mahkeme, ikinci kriterin daha önemli olduğunu özellikle vurgulamıştır<sup>203</sup>

İhlalin niteliğine ilişkin “ikinci kriter” uyarınca yapılan tespit sonucunda, vergi para cezasının vergi yükümlülerine genel olarak uygulanan yasal bir yükümlülük mahiyetinde olduğu belirtilerek hükümetin, düzenlemenin özel statülü sınırlı bir grup için geçerli olduğu yönündeki argümanını ikna edici bulunmamıştır. Ayrıca somut olayda vergi para cezası, maddi bir zararın tazmini olarak kesilmemiş aksine yeniden suç işlenmesini önlemek amacıyla caydırıcı bir yaptırım olarak uygulanmıştır. Dolayısıyla burada vergi para

---

Başvurucuya verilen idari para cezasının ödenmemesi durumunda başvuru, ceza mahkemesinde yargılanıp hapis cezasına çarptırılacaktır. AİHM bütün bu hususların kümülatif değerlendirilmesi neticesinde somut olayda başvurucuya yönelik isnadın AİHS md.6/1 anlamında “cezai” olduğu sonucuna varmıştır...” ARSLAN ÖNCÜ, G., agm, s.155

<sup>201</sup> Jussila v. Finland, 23.11.2006, Application No.73053/01

<sup>202</sup> YALTI, Billur, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:225, Haziran 2007, s.8

<sup>203</sup> Jussila v. Finland, 23.11.2006, Application No.73053/01 Para.37

cezasına ilişkin kuralın caydırıcı ve cezalandırıcı mahiyeti, vergi kabahati yaptırımına cezai nitelik kazandırmıştır.<sup>204</sup>

Üçüncü kriter yönünden yapılan incelemede, para cezasının küçük olmasının uyuşmazlığı tek başına 6 ncı madde kapsamı dışına çıkarmadığına vurgu yapılmıştır. Mahkeme, inceleme neticesinde uygulanan cezanın küçüklüğüne bakmaksızın somut uyuşmazlığın 6 ncı madde kapsamında cezai bir yargılama olduğu sonucuna ulaşmıştır.<sup>205</sup>

Engel kriterlerinin vergi para cezalarına uygulanarak vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin belirlenmesi konusuna yaptığı katkı göz ardı edilemez. Mahkemenin, ulusal mevzuatta idari veya vergi kabahati yaptırımı olarak düzenlenen, esasen kategorik ve unsurlar yönünden yapılacak analizle de aynı sonuca ulaşılan ve mali yaptırım içeren kimi uyuşmazlıklarda “ihlalin niteliği” üzerinden ulaştığı sonuç, vergi kabahatlerinin ceza olma niteliğinin tespitinde ufuk açıcı olmuştur.

## **2. Vergi Kabahati Yaptırımının Hukuki Niteliğine İlişkin Görüşler**

İdari ve vergi kabahati yaptırımlarını değişik açılardan ele alarak hukuki niteliğini açıklamaya yönelik doktrinde farklı yaklaşımlar ortaya çıkmış ve bu yaklaşımlar zaman içinde bazı değişimler geçirmiştir.<sup>225</sup> Vergi kabahati yaptırımlarının kamusal ceza olup olmadığı yönünden orta çıkan bu görüşler,

---

<sup>204</sup> Jussila v. Finland, 23.11.2006, Application No.73053/01 Para.38

<sup>205</sup> Jussila v. Finland, 23.11.2006, Application No.73053/01 Para.38; ARSLAN ÖNCÜ, G., agm, s.156

<sup>225</sup> ERDEM, T., a.g.e., s.113

vergi zammı görüşü, tazminat görüşü, para cezası görüşü ve idari ceza görüşü olarak dört açıdan incelenmektedir.

#### **a. Vergi Zammı Görüşü**

Mali yaptırım esasına dayanan Fransız görüşünü yansıtmaktadır. Bu görüşe göre vergi kanunlarına aykırı hareketlere uygulanan mali yaptırımlar bir ceza değil bir vergi zammı ve misil zammı niteliğindedirler.<sup>226</sup> Bu nedenle vergi cezaları doğrudan doğruya vergi niteliği taşımaktadır. Vergi, kamu harcamalarını karşılamak için devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı bir nesne olduğuna göre vergi cezası da vergi gibi kamu giderlerinin finansmanını amaçlamaktadır.<sup>227</sup> Vergi zammı düşüncesinin gelişmesine vergi cezasının verginin üzerinden hesaplanmasının yol açtığı ileri sürülmektedir.<sup>228</sup>

Vergi cezasının vergi zammı olarak kabul edilebilmesi için vergi ile aynı nitelikleri taşıması gerekmekte olup vergi cezasını vergiden ayıran özellikler açıklanmak suretiyle vergi cezasının vergi zammı niteliği taşımadığı ortaya konulmaktadır.<sup>229</sup>

Doktrinde, vergi cezasının vergi tutarı üzerinden bir, iki ya da üç katı gibi kat ya da yüzde üzerinden hesaplanan misil zammının mükelleflerin mal varlığını olumsuz etkilemesi karşısında vergi olarak değerlendirilemeyeceği; uygulamada tıpkı vergiler gibi gider olarak indirilip indirilemeyeceği noktasında

---

<sup>226</sup> ERDEM, T., a.g.e., s.113; MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.170

<sup>227</sup> MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.170

<sup>228</sup> ORKUNOĞLU, Fulya, "Vergi Cezasının Hukuki Niteliğine Yönelik Görüşler", Legal Mali Hukuk Dergisi, Eylül 2007, s.2147

<sup>229</sup> ORKUNOĞLU, F., a.g.m., s.2147



çıkamazlara yol açması; kamu giderlerinden doğan yükleri bireyler arasında dağıtmayı amaçlayan vergiler ile cezalandırmayı amaç edinen vergi kabahati yaptırımlarının amaçlarının farklı olması; Vergilerin mükelleflerin ölümü ile ortadan kalkmamasına ve mirasçılara intikal etmesine rağmen Vergi Usul Kanunu'nun 372 nci maddesi çerçevesinde vergi cezalarının mirasçılara intikal etmemesi; vergilerde fiil ehliyeti aranmamasına rağmen küçük ve kısıtlıların vergi cezalarından sorumlu tutulamamaları yönünden bu görüş eleştiriye tabi tutulmuştur.<sup>230</sup> Ayrıca vergi cezalarının vergi zammı olarak kabul edilmesi halinde vergi matrahından indirilmesi gerekirken vergi cezaları vergi matrahından indirilememektedir.<sup>231</sup>

#### **b. Tazminat Görüşü**

Tazminat niteliğindeki ceza, devlet hazinesine verilen zararın bir karşılığı olarak hükmedilen parasal yaptırım olarak tanımlanabilir.<sup>232</sup> Bu görüşe göre tazminat niteliğindeki para cezaları, devletin zarar nedeniyle ortaya çıkan mali kaybını karşılamasının yanında, hukuka aykırı fiili işleyen kişiyi cezalandırma amacı da taşır. Ayrıca verilen zararın karşılığı olarak yapılacak ödemenin para ile gerçekleştirilmesi gerekir.<sup>233</sup>

Ne tür mali yaptırımların tazminat niteliğinde olduğunun saptanmasında iki türlü kriter esas alınmaktadır. Bu kriterlerin ilki, mali mevzuat gereklerinin

---

<sup>230</sup> Vergi zammı görüşü, gerek vergi kabahati yaptırımlarının hukuki niteliği gerek Vergi Usul Kanununda yer alan birçok düzenleme ile çelişmesi nedeniyle kabul görmemektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bakınız. MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.170-171

<sup>231</sup> ORKUNOĞLU, F., a.g.m., s.2148

<sup>232</sup> MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.172

<sup>233</sup> ORKUNOĞLU, F., a.g.m., s.2146

yerine getirilmemek suretiyle devletin zarara uğratılmış olması diğeri ise, ortaya çıkan zarar ile ilgili olarak idarenin uyuşma hakkının söz konusu olmasıdır.<sup>234</sup>

Tazminat niteliğindeki para cezalarının hukuki niteliği doktrinde tartışmalıdır. Bir görüşe göre, bahse konu cezalar gerçek birer ceza olup ceza olma niteliğini kaybetmeden devlet hazinesine verilen zararın giderilmesi amacını taşır. Bu tür cezalara sadece ceza mahkemelerince karar verilebilmektedir ve tazmini nitelikteki bu cezaların sabit, götürü ve verilen zararlar orantılı olması bu cezaların gerçek bir ceza olduğunun kanıtıdır. Diğer görüşe göre bu tür cezalar sadece bir ceza değil aynı zamanda tazminat niteliğindedir. Ancak bu tazminat, gerçek değil götürü bir tazminat olarak karşımıza çıkmaktadır. Yargısal içtihatlarda ikinci görüş ağır basmaktadır. Bu kapsamda vergi cezaları da karma nitelikte olup hem ceza hem de tazminat niteliğindedir. Cezanın türüne göre zararlar orantılı belirlenen bu tazminat devlete verilen zarardan az ya da fazla olabilir.<sup>235</sup>

Vergi cezalarının tazminat niteliğindeki para cezalarına benzediğini iddia eden bir görüşe göre<sup>236</sup>; tazminat türündeki para cezaları ile vergi cezalarının tahsili 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanuna göre gerçekleştirilir. Vergi cezalarında olduğu gibi tazminat türünden para cezalarında da takdiri hafifletici nedenler dolayısıyla indirim yapılmaz. Hapis cezalarının aksine para cezaları ertelenemezken aynı durum vergi

---

<sup>234</sup> MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.172

<sup>235</sup> ORKUNOĞLU, F., a.g.m., s.2146-2147; MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.172

<sup>236</sup> MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.172-173; ORKUNOĞLU, F., a.g.m., s. 2147

cezaları için de söz konusudur. Maddi bakımdan suç işlemesi mümkün olmayan tüzel kişiler vergi cezalarından sorumlu tutulduğu gibi bu ilke tazminat türünden para cezaları için de geçerlidir.

Ancak vergi cezalarının tazminat niteliği taşımadığını ileri süren görüşe göre<sup>238</sup>; vergi cezalarında amaç devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat almak değil faili cezalandırmak ve ceza tehdidi ile söz konusu fiilin işlenmesini önlemektir. Tazminat zarar görenin özel hukuka ilişkin zararını gidermek amacıyla olup mağdurun talebi halinde hüküm kurulmaktadır. Vergi cezasının uygulanabilmesi için ise talep şartı aranmaz ve ceza hazineye ödenir.

### **c. Para Cezası Görüşü**

Bu görüşe göre vergi cezaları, ceza kanunlarında yer alan hükümler uyarınca öngörülen para cezaları ile aynı niteliktedir. Vergi kabahati yaptırımı, cezai işlemle yaptırımın öngördüğü ödemenin devlet hazinesine aktarılması yanında bozulan kamu düzeninin telafisi noktasında bir fonksiyon ifa etmesi bağlamında, vergi hukukundan çok ceza hukuku kapsamında değerlendirilme imkanına sahiptir.<sup>239</sup> Bu görüş idari yaptırımların ceza olma niteliğini esas alıp bu yaptırımların idare tarafından zecri bir şekilde uygulanmasını göz önünde bulundurmaktadır.<sup>240</sup>

Ancak bu görüş vergi kabahati yaptırımlarındaki vergi alacağının güvence altına alınması amacının para cezalarında bulunmaması, vergi

---

<sup>238</sup> ORKUNOĞLU, F., a.g.m., s.2147; MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.173

<sup>239</sup> ORKUNOĞLU, F., a.g.m., s.2146

<sup>240</sup> ERDEM, T., a.g.e., s.116

kabahati yaptırımları ile kişilerin özgürlükleri kısıtlanamazken para cezalarının ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrilebilmeleri gibi nedenlerle eleştirilmiştir.<sup>241</sup>

#### **d. İdari Ceza Görüşü**

İdari ve vergi kabahat ve yaptırımlarında mevzuata aykırılık teşkil eden fiil ile bu fiile uygulanacak yaptırım, idari işlem olma özelliğini korumaktadır. Böylece kabahat olarak adlandırdığımız bu tür haksızlıklarda fiil idarece ve idari usullere göre saptanmakta ve yine karşılığı olan yaptırım idarece ve idari usullerle ilgisine uygulanmaktadır.<sup>242</sup>

Küçük davalarla ceza mahkemelerinin oyalanmaması düşüncesi,<sup>243</sup> kamu düzeni üzerindeki olumsuz etkisi görece daha hafif olan bu tür haksızlıklarda ihlale neden olan fiillerin tespiti ile caydırıcı mahiyetteki yaptırımları uygulayabilme yetki ve görevinin idareye bırakılmasında etkili olmuştur. Bu şekilde bir taraftan toplumsal düzeni derinden sarsmayan hafif suçlar ve diğer taraftan ekonomik düzenin daha iyi korunabilmesi için konunun uzmanı idari mercilerce hızlı ve pratik şekilde verilmesi gereken yaptırımlar yargı erkinden idareye aktarılmaktadır.<sup>244</sup> Burada cezalar idari usullerle bir idari merci tarafından uygulandığından, İdari cezaları diğer cezalardan ayıran en temel ölçütün organik ölçüt olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla idari

---

<sup>241</sup> ÖZTÜRK, B., a.g.m., s.126; ORKUNOĞLU, F., a.g.m., s.2146

<sup>242</sup> KARTAL, Zihni, "İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı", Vergi Dünyası, Sayı: 207, Kasım 1998, s.122-123

<sup>243</sup> MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.173

<sup>244</sup> ULUSOY, Ali, "İdari Ceza Hukuku'nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.44

cezalar, kanun ile verilen bir yetkiye istinaden, gerçek ve tüzel kişilerin kanunlara veya ilgili mevzuata aykırı tutumlarına karşı verilecek para cezalarını uygulama yetkisinin idareye tanındığı cezalardır.<sup>245</sup>

İdarenin kamu düzeninin korunmasında başvurduğu önlemlere ya da uyguladığı yaptırımlara ceza denilse bile bunların suç karşılığı mahkemelerce tatbik edilen gerçek cezalar olarak anlaşılmaması gerekir. Bu yaptırımlar daha çok düzene davet ve uyarı mahiyetindedir.<sup>246</sup> İdari yaptırımlar ile ceza yaptırımlarının ayırımına ilişkin olarak ilgili bölümde yaptığımız açıklamalar idari ceza görüşünün daha iyi anlaşılması bakımından da geçerlidir.

İdari cezaların hukuki niteliği konusu diğer görüşler gibi tartışma konusu olmuştur. İdari ve vergi kabahatlerinin hukuki niteliği ile tartışmalı olan hususlara ilgili bölümde detaylı olarak yer verildiğinden bu konuda daha fazla açıklama yapmaya gerek görülmemektedir. Ancak idari cezaların hem idari işlem olma hem de ceza olma gibi iki niteliğinin bulunduğunu, başta kanunilik olmak üzere bazı ceza hukuku kavramlarının koşullarına göre idari yaptırımlarda da geçerli olduğunu ve idari yaptırımların hukuki niteliğini açıklayan görüşlerden en az eleştirilenin bu görüş olduğunu belirtmekte yarar vardır.

### **3. Vergi Kabahatlerinin Özellikleri**

Vergi kabahati ve yaptırımları, vergi hukukunun alt dalı olan vergi ceza hukuku alanı içinde değerlendirilmektedir. Vergi kabahati ve yaptırımları ile

---

<sup>245</sup> MUTLUER, K., Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s.173

<sup>246</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.m., s.35

ilgili kurallar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmekle birlikte, Kabahatler Kanunu'nun tüm idari yaptırımlar açısından geçerli genel kuralları vergi kabahati yaptırımları için de bağlayıcıdır.

Ceza yaptırımları genel toplum düzenini derinden sarsan vahim nitelikli fiillerle ilgilenirken, idari ve vergi kabahati yaptırımları, idarenin korumakla yükümlü olduğu ve aynı zamanda teknik uzmanlık gerektiren kamu güvenliği, kamu sağlığı ve ulusal servetin korunmasıyla ilgilenir ve hızlı ve pratik bir çözüm aracı olarak karşımıza çıkar. Suç ve cezalarda kendini gösteren adalet ve hakkaniyet ilkeleri, idari yaptırımlar alanında da geçerli kabul edilmektedir.<sup>247</sup>

Vergi kabahati yaptırımlarında, mükellef ve sorumlular hakkında kabahatin tespiti ve gerekli yaptırımın uygulanabilmesi için yasal dayanağa ihtiyaç vardır. Bu nedenle yaptırımların önceden yayınlanmış ve bilindiği var sayılan kural işlemlere dayanması gerekir. Nitekim Kabahatler Kanunu'nun 4 üncü maddesine göre, kabahat oluşturan fiillerin ya kanunda açıkça gösterilmesi ya da kapsam ve koşullarının kanunla belirlendiği çerçeve hükmün içeriğinin idarenin genel düzenleyici işlemleriyle doldurulması şartı aranır. Aynı maddenin ikinci bendinde ise kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının ancak kanunla belirlenebileceği hükme bağlanmıştır.

Bir ceza olarak yaptırım, teknik anlamda idareye tanınan bir subjektif haktır. Aynı zamanda bir görev olan yaptırım uygulama yetkisinin alanı idarenin görevlerinin yerine getirilmesini sağlamak ve o alanda toplumun huzurunu sağlamaktır.

---

<sup>247</sup> ASLAN, M. Yasin, "İdari Yaptırımlar", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 85, 2009, s.181

Vergi kabahatlerinde idari düzenin bozulmasıyla ortaya çıkan zarar her zaman parasal zarar şeklinde kendini göstermeyebilir. Vergi ziyaı kabahatinde zarar doğrudan parasal zarar şeklinde ortaya çıkmaktayken, genel ve özel usulsüzlüklerde vergi ziyasına yol açacak davranışlarla toplumsal menfaatin tehdit edilmesi yani mali mevzuata aykırılığın vergi ziyasına neden olmasa bile idari düzenin bozularak vergi ziyasını ortaya çıkarma tehlikesi oluşturması şeklinde ortaya çıkmaktadır.<sup>250</sup>

#### IV. DEĞERLENDİRMELER

Her ikisi de kural olarak sosyal düzenin korunmasını amaçladıklarından vergi kabahatleri ile vergi suçları arasında korunan menfaat yönünden kayda değer bir farklılık bulunmamaktadır. Bununla birlikte konu daha detaylı bir incelemeye tabi tutulduğunda, her iki yaptırım türü ile korunan menfaate yönelik alt amaçlarda bazı farklılıkların ortaya çıktığı, vergi suçları daha çok kamu düzeninin korunmasını amaç edinirlerken kabahatlerin idari düzenin sağlanması yönünde bir fonksiyon icra ettikleri görülmektedir.<sup>255</sup> Dolayısıyla idari yaptırımlar, idari ihlalleri önleyerek idari düzenin tesisi için diğer insanları benzer ihlallere katılmaktan caydırmayı ve toplumsal huzuru sağlamayı amaç edinmektedir.<sup>256</sup>

---

<sup>250</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.21

<sup>255</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.8

<sup>256</sup> CASO, Adolf; Formative Documents of America's Democracy, Boston 1995, s.69'dan aktaran OĞURLU, Y., "İdari Yaptırımlara ...", s. 155

İdari kabahat ve vergi kabahati yaptırımlarının hangi amaca yöneldiği konusundaki tartışmalar farklı düşüncelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Buna göre bu tür yaptırımların toplumun korunmasını sağlamaya yönelik “önleme” ile bozulan hukuk düzeninin yeniden kurulmasına yönelik “iyileştirme” amacından söz edilebilir.<sup>257</sup> Böylece mevzuata aykırı davranışlar cezalandırılarak kabahat işlemeye yönelik eğilimin önüne geçilmekte ve tıpkı ceza yaptırımlarında olduğu gibi caydırıcı bir fonksiyon ifa edilmektedir.

Vergi kabahati yaptırımlarında özel amaçlar da ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde diğer idari yaptırımlarda olduğu gibi bu alandaki kanunların en iyi şekilde uygulanarak vergilendirmeye yönelik kamu düzeninin korunması ve vergi alacağının eksiksiz tahakkuk ve tahsil edilmesi sağlanmaktadır.<sup>258</sup> Dolayısıyla vergi kabahatlerinde korunan yarar hazinenin gelir kaybının önlenmesidir. Bu amaca önleyici ve iyileştirici bir etkiyle ulaşılmaktadır. Vergi kabahati yaptırımları bir yandan mükellef ve sorumluların belli bir şekilde davranmalarını ya da bazı davranışlardan kaçınmalarını öngörürken diğer yandan da hazine gelirinin korunmasına yönelik bir düşüncenin toplum içinde yerleşmesine katkı sağlamaktadır.

Bir kabahat adı altındaki düzenleme, tek fiilden oluşabileceği gibi birden fazla fiili de içinde barındırabilir.<sup>259</sup> Hangi hareketlerin kabahat olarak belirleneceği devletin suç ve ceza siyasetiyle ilgili bir husus olup devletler kabahat olacak hareketleri belirlerken hukuki yarar ölçütünü ön planda

---

<sup>257</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, s.140-141

<sup>258</sup> KARTAL, Z., a.g.m., s.121

<sup>259</sup> Örneğin vergi ziyai kabahati, yasalarla belirlenmiş emirlere karşı gelmek, yasakları ihlal etmek şeklindeki davranışlarla işlenebilen tek maddede gösterilmiş birden fazla fiilden oluşur.



tutmalıdır. Bu değerlendirmede hangi hareketin vergi kabahati olarak belirleneceği kadar ilgililere uygulanacak cezanın korunan hukuki değerin ihlaline uygun bir yaptırıma bağlanması da önem arz eder. Bu bağlamda verilecek cezanın eylem sahibinin bu eylem nedeniyle sağlamış olduğu yararlarla uyumlu olması ölçütü, yararlı olabilir. Aksi durumda kabahat ile ceza arasındaki hassas dengenin korunamaması durumunda vergi kabahati yaptırımlarından beklenen yararın sağlanması mümkün olmaz.<sup>260</sup>

Gerek vergi kabahatlerinde gerek vergi suçlarında cezanın korunan hukuki değere uyumlu olmaması halinde bireylerin hukuki güvenliğinin ihlal edilmesi ve belirsizliğin ortaya çıkması durumu söz konusu olmaktadır. Özellikle 4369 sayılı Kanun değişiklikleri ile ceza ile korunan hukuki değer dengesi ortadan kalkmıştır. Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilk halinde vergi kabahatleri ile birlikte vergi suçlarında da vergi ziyayı zorunlu bir unsur olarak korunmaktaydı. 4369 sayılı Kanun, önceki kanun değişiklikleriyle bozulan vergi suçu- vergi kabahati ayrımını yeniden tesis etmekle birlikte, kaçakçılık suçlarında vergi ziyasını zorunlu unsur olmaktan çıkarmış ve hazine zararı kavramını dikkate almamıştır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddede yazılı kaçakçılık suçuna esas fillerin işlenmesi halinde suçun oluşumunda vergi ziyasının aranması gerekmektedir. Bireylerin hukuki güvenliği açısından 359 uncu maddenin vergi ziyasını esas alacak şekilde yeniden düzenlenmesi yararlı olacaktır.<sup>261</sup> Ayrıca, kaçakçılık suçlarında “muhasabe hilesi” gibi belirsiz kavramlara yer verilmemeli ve

---

<sup>260</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.19-20

<sup>261</sup> AKÇAOĞLU, E., agm, para. (1.3.)

kaçakçılık suçunun maddi ve manevi unsuru tereddüde yer vermeyecek şekilde yeniden düzenlenmelidir.

Son dönemde birçok ülkede suç politikaları gözden geçirilerek suçlulukla mücadelede yeni yöntemler geliştirilmekte ve bunlar arasında kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması faaliyetleri dikkati çekmektedir.<sup>262</sup> Gerçekten günümüzde hızla değişen ekonomik koşullar yüzünden ortaya çıkan ihtiyaç cezai yaptırımlarla karşılanamadığından vergi kabahati yaptırımlarına olan ilgi giderek artmaktadır. Vergi kabahatleri failin onuruna adli cezalar kadar zarar vermemekte ve tüzel kişilerin cezai sorumluluğu tartışmalarına girmeden gerçek ve tüzel kişilerin tamamına uygulanabilen pratik çözümler üretmektedir. Ancak etkin ve pratik sonuçlar doğursa da idari ve vergi kabahati yaptırımlarının idarece karar alınarak uygulanabilmesi, idareye geniş yetkilerin verilebileceğine dair tehlikeli bir algının gelişmesine de yol açmaktadır.

Gerek yasama organı ve/veya idarenin gerek diğer ilgililerin, idari ve vergi kabahati ve yaptırımı uygulamalarının temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilgili olduğu gerçeğini gözden uzak tutmamaları gerekir. Üstelik idarenin idari ve vergi kabahatlerinin belirlenmesinde önemli yetkilere sahip olması ve aynı şekilde yaptırımların yine idarelerce uygulanabilmesi kural olarak bireylerin hukuki güvenliği için tehdit oluşturmaktadır.

Bununla birlikte idarenin bütün eylem ve işlemleri yargı denetimi altındadır ve vergi kabahati yaptırımlarına karşı da vergi mahkemelerinde dava açılabilmektedir. Ancak vergi kabahatlerinin hukuki rejimini belirleyen ilkelerin

---

<sup>262</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., agm, s.31

kavram ve kurallarıyla yerleşemediği sistemlerde idari yargı denetiminin tek başına kişilere yeterli hukuki güvenceyi sağlayamadığı ortaya çıkmıştır.

Vergi kabahati ve yaptırımlarının idari işlemin unsurları yönünden diğer idari işlemlerden bir farkı bulunmamaktadır. Ayrıca idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, hukuka aykırılık iddialarını İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2 nci maddesi uyarınca yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden denetlemektedir. Kuşkusuz idari yargı denetimi etkin ve kişi güvenliğini esas alan kararlar verebilmektedir. Ancak cezai sorumluluğa ilişkin ilke ve kavramları yeterince kullanamayan bir idari yargı denetimi, anayasal ilke ve kurallarıyla etkin bir ceza yargılamasının kişi yararına sağladığı güvenceyi karşılayamamaktadır. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kabahatlerinin yine aynı kanunda sorumluluğa esas sistematik ilke ve kavramlarla güvence altına alınmamış olması önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte bu kanunda yer alan bazı ilkelerin vergi kabahatleri yönünden geçerliliği söz konusu olsa da bu ilke ve esasların yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Kabahatler kanunu ile birlikte idari ve vergi kabahatlerinin yasal dayanağının Anayasa'nın 38 inci maddesinin olup olmadığı konusunda tereddütler de ortaya çıkmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin, Anayasa'nın 38 inci maddesinin vergi ziyai cezası açısından da geçerli olduğuna dair kararına rağmen cezai sorumluluğa ilişkin temel ilke ve kavramların uygulanabilirliğinin kapsam ve koşulları konusunda belirsizlikler devam etmektedir.

Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu'nun özellikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları da dikkate alınarak yeniden ele alınmasında yarar vardır. Yapılacak düzenlemelerle Kanunun genel esasları, vergi mükellefinin ve diğer ilgililerin hakları öncelik alınarak belirlenmelidir. Aynı şekilde vergi ceza sistemi, caydırıcı ve cezalandırıcı yönü de bulunan vergi kabahatlerinin istisnai ve ayıksı durumlar dışında, bahse konu temel ilke ve kavramlardan en etkili şekilde yararlandırılması üzerine kurulmalıdır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KABAHAHLERİNDE KANUNİLİK İLKESİ

#### I. GENEL OLARAK KANUNİLİK İLKESİ

##### A. Giriş

Kanunilik ilkesini, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” şeklinde ifade etmek mümkündür. Bu ilkeye göre, belirli normlar ancak yasalarla düzenlenebilir. Bir fiili suç saymak ve cezalandırmak yetkisi yalnız kanuna tanındığından fertlere özgürlüklerinin sınırı hakkında yasal düzenlemelerle açık ve anlaşılır bir bilgi verilmektedir.<sup>263</sup> İnsanlık tarihinde yaşanan acı deneyimlerin sonucunda ortaya çıkan ve devlet- birey ilişkilerinde keyfiliği ve belirsizliği reddederek yasayı geçerli kılan ve hukuka üstünlük tanıyan bir kavramdır.

Bu ilke ya da kavramdan iki sonuç ortaya çıkmaktadır. Birincisi, suç teşkil eden fiiller ancak kanunla konulabilmektedir. İkinci sonuç ise, kanunun suç diye isimlendirerek yasak ettiği bir fiilin cezası tayin edilmemiş ise, o fiil toplum tarafından kınanan bir davranış da olsa suç olarak değerlendirilememektedir.

Kanunilik ilkesi, ceza hukukunda olduğu gibi idari yaptırımlar alanında da egemen olan bir ilkedir.<sup>264</sup> Buna göre, ceza içeren kurallar ancak yasayla konulabilir. Bu ilke, idari yaptırımlar açısından da geçerli olduğundan, ister katı

---

<sup>263</sup> EREM, Faruk- DANIŞMAN, Ahmet- ARTUK, Mehmet Emin, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ondördüncü Baskı, Ankara 1997, s.99 vd.

<sup>264</sup> ZANOİNİ, Guido, “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi”, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C.XVIII, Eylül-Aralık 1963, No:3-4, s.301-310; OĞURLU, Y., a.g.m., s.146

ister gevşek uygulansın idare veya vergi hukukunda da temel hak ve özgürlüklerin korunmasında gerekli ve geçerli bir ilke olarak kabul edilmektedir. Esasen taşıdığı büyük potansiyel de dikkate alındığında bu ilkenin, idari yaptırımlar alanında ceza hukukuna oranla daha büyük bir öneme sahip olduğu değerlendirilmektedir.<sup>265</sup>

Kabahatlerin belirlenmesinde daha esnek bir uygulamaya yer verilse de “suç ve cezalarda kanunilik ilkesi”, detaylı anayasal düzenlemeleri ve yasal dayanaklarıyla idarenin takdir yetkisini <sup>266</sup> önemli oranda sınırlayan bir yaklaşım sergilemektedir. Ancak konu “idarenin kanuniliği ilkesi”yle birlikte değerlendirildiğinde devleti oluşturan erklerin kanunilik ilkesi karşısındaki konumu da birbirinden farklılık arz etmektedir. Buna göre yargı organı, tüm faaliyetlerinde kapsamlı bir şekilde yasallık ilkesine bağlı kalmak ve hukuk düzenini korumakla görevlidir. Yürütme organının yasallık ilkesi karşısındaki konumu yargıya oranla daha esnektir ve faaliyetlerini yürütürken yasaların belirlediği çerçevede kullanacağı takdir yetkisiyle yerine göre bir esnekliğe sahiptir. Yasama organı ise erkler içinde en geniş takdir yetkisine sahip olup hukuk kurallarını değiştirme gücüne sahip olması bakımından kanunilik ilkesi ile ilişkisi öteki organlara kıyasla daha azdır.<sup>267</sup>

## **B. Anayasalarda Kanunilik İlkesinin Ortaya Çıkışı**

---

<sup>265</sup> ÖZAY, İ., a.g.e., s.31

<sup>266</sup> “...Takdir yetkisi normun amacına ulaşmanın belirsiz olduğu durumlarda söz konusudur.” CANYAŞ, Oytun, Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Yayın Nu:2, s.25

<sup>267</sup> BALTA, Tahsin Bekir, İdare Hukuku I., Genel Konular, Ankara 1970/72, s. 123-124

Cezalarda kanunilik ilkesi, açıkça tanımlanmış olmamakla birlikte Türkiye’de ilk olarak 1839 yılında Gülhane Hattı Hümayunuyla gündeme gelmiştir.<sup>268</sup> 1876 tarihli Kanun-u Esasinin 10 uncu maddesi,<sup>269</sup> bu ilkeyi bugünkü söyleyişle “*Kişi hürriyeti her türlü saldırıya karşı korunmuştur. Hiç kimse yasamanın ve kanunun tayin ettiği sebep ve surette başka bir bahane ile cezalandırılmaz.*” şeklinde ele almıştır. 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’nda kanunilik ilkesi ile ilgili bir düzenleme yer almamış ancak, 68 inci maddenin üçüncü fıkrasında yer alan “*Tabii haklardan olan hürriyetin herkes için sınırı, başkalarının hürriyeti ile sınırlıdır. Bu sınır ancak kanun tarafından tespit ve tayin edilir.*” hükmünün bu ilkeyi kapsadığı ifade edilmektedir.<sup>270</sup>

1961 Anayasası’nda kanunilik ilkesi kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Anayasa’nın 33 üncü maddesinde; “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilinden dolayı cezalandırılmaz. Cezalar ve ceza tedbirleri ancak kanunla konulur. Kimseye, suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*” şeklinde düzenlenmiştir.

1982 Anayasası’nda kanunilik ilkesinin özel görünüşleri Anayasanın Suç ve cezalara ilişkin esaslar başlıklı 38 inci maddesinde; “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş*

---

<sup>268</sup> DÖNMEZER, Sulhi- ERMAN, Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, Cilt. I, Beta Basım Yayın Dağıtım, Onikinci Baskı, İstanbul 1997, s. 30

<sup>269</sup> Anayasa metinleri için bakınız, GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Açıklamalı Türk Anayasaları, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara 2005

<sup>270</sup> DÖNMEZER, S.- ERMAN, S., a.g.e., s. 31; BAYKARA, Bekir, “İdari Vergi Suç Ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2005, Sayı. 285

*olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” şeklinde ele alınmıştır.*

1982 Anayasası’nın vergide yasallık ilkesini düzenleyen Vergi ödevi başlıklı 73 üncü maddesi ise, *“Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Hukuk devleti ilkesinin de bir sonucu olan “Kanunilik ilkesi”, birey hak ve özgürlüklerinin korunması bakımından kişilik hakları ile sosyal ve ekonomik haklarının konusuna göre Anayasada “suç ve cezanın yasallığı ilkesi”, “vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yasallığı ilkesi” ve “idarenin kanuniliği ilkesi” gibi farklı görünümle ortaya çıkmıştır.

Vergi kabahat ve yaptırımları, vergi mükellef ve sorumluları ile vergilendirmeye ilgili üçüncü kişileri hukuka aykırı fiilleri işlemekten vazgeçirmek suretiyle vergisel idari düzenin korunmasına yönelik bir fonksiyon icra ederler. Bu yüzden kamusal güce dayanarak tahsil edilmelerine rağmen kamuya gelir sağlanması amacını gütmeyen ve bu anlamda vergi kabahati yaptırımları mali bir yüküm olarak değerlendirilmezler. Öğretide, vergi kabahati yaptırımlarının Anayasa’nın 73 üncü maddesinde düzenlenen vergi ödeviyle ilgili verginin yasallığı ilkesinin ve getirdiği istisnanın kapsamında olmadıkları ancak, Anayasa’nın 38 inci maddesinin öngördüğü suç ve cezaların yasallığı



ilkesinin kapsamında değerlendirildiği kabul edilmektedir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi önceki bir kararında<sup>271</sup> mali yaptırım içeren vergi suç ve cezalarını Anayasa'nın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında düzenleme alanı bulan istisnai rejim kapsamında ele almışsa da 2005 yılında vergi ziyaı cezası ile ilgili verdiği bir iptal kararında mali yaptırımları Anayasa'nın 38 inci maddesinde düzenlenen suç ve cezaların yasallığı kapsamında değerlendirmiştir.<sup>272</sup>

1982 Anayasası'nın 38 inci maddesinin ilk fıkrasında, "kimse kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz" denilerek "suçların yasallığı", üçüncü fıkrasında ise "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" denilerek "cezaların yasallığı" ilkesi anayasal güvenceye kavuşturulmuştur.

Günümüzde uluslararası hukukta ve insan hakları belgelerinde de yer verilen suç ve cezaların kanuniliği ilkesi, özellikle 1961 Anayasası'ndan bu yana hukukun temel ilkelerinden birisi olarak çok sık işlenen bir konu olmuş ve bu durum yargı kararlarına da yansımıştır. Bu ilkenin esası, bireylerin

---

<sup>271</sup> " ...'Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.'

Bu fıkra vergi cezalarına yer verilmediği açıkça görülmektedir. Ancak Anayasa'nın; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapmak gibi geniş ve önemli bir yetkiyi Bakanlar Kurulu'na vermiş olduğu da tartışma götürmez. Anılan madde ile getirilen düzenlemenin de Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetki içinde kaldığı açıktır. Çünkü, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, "Vergi Usul Kanununda yer alan maktu hadler ile asgari ve azamî miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nisbi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmak ve bunları kanuni seviyesine indirmek" yetkisidir. Bu yetki, herşeyden önce Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen suçları işleyen mükelleflere ceza mahkemeleri veya vergi daireleri tarafından verilecek cezalara dayalı bir yetkidir. Bir başka deyişle Anayasa'nın 38. maddesinde öngörülen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık yoktur." Anayasa Mahkemesi Kararı; 19.3.1987 tarih ve E. 198675, K. 1987/7

<sup>272</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı; 6.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4

yasak eylemleri ve bunların karşılığında uygulanabilecek yaptırımları önceden bilmeleri ya da öngörebilmeleridir. Esasen suç ve cezaların yalnızca kanunla konulup kaldırılması da yeterli olmayıp kuralların, kuşkuya yer vermeyecek, sınırları belli, açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>273</sup>

Anayasa Mahkemesi kararlarında suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin amacı, kişilerin yasak eylemler ile bunlar karşılığında verilecek cezaları önceden öngörebilmeleri düşüncesine dayandırılmıştır. Yüksek Mahkeme, bu amacın tesisi için Cumhuriyetin en temel niteliklerinden olan ve Anayasa'nın 2 nci maddesinde belirlenen hukuk devletini, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasanın ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan bir devlet olarak tanımlayarak bir hukuk devletinde yasa koyucunun, yasaların yalnız Anayasaya değil, evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını sağlamakla yükümlü olduğunu vurgulamıştır.<sup>274</sup>

Vergi ziyai kabahatinde kanunilik unsuru, Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Kabahate ilişkin cezaya da aynı maddenin ikinci fıkrasında yer verilmiştir. Genel usulsüzlük kabahatinin kanuni unsuru,

---

<sup>273</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 03.02.2011 tarih ve E. 2009/5, K. 2011/31

<sup>274</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 18.06.2003 tarih ve E. 2000/5, K. 2003/65; Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4

yine Vergi Usul Kanunu'nun 351 ve 352 inci maddelerinde, cezaları da 352 inci maddede yapılan atıf gereği Kanuna eklenen cetvellerde; özel usulsüzlük kabahatinin kanuni unsuru, 353, mükerrer 254, 355, mükerrer 355 ve 356 ncı maddelerde, cezaları da yine aynı kısımlarda gösterilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, idari ve vergi kabahati yaptırımlarının yasayla belirlenmesi şartını aramakla birlikte kabahatlerin belirlenmesine daha esnek yaklaşmış ve suç sayılan eylem ve cezası yasada gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda yürütme organına kimi kararlar almak üzere yasayla yetki verebileceğini, bu durumun suçun idari düzenlemelerle konulması anlamına gelmediğini hükme bağlamıştır.<sup>275</sup>

Danıştay ise kabahat sayılan hareketin tebliğ ile belirlenmesini hukuka aykırı bulduğu<sup>276</sup> gibi aksi yönde kararları da bulunmaktadır.<sup>277</sup> Bununla birlikte öğretide, kanunilik ilkesinin, vergi kabahat ve yaptırımlarının bütün unsurlarının kanun tarafından belirlenmesini zorunlu kıldığı vurgulanmaktadır. Esasen Kanunilik ilkesi, bu tür sınırlamalarla temel hak ve özgürlüklere müdahaleyi yöneticilerin keyfi işlemlerinden kurtarmayı hedeflemektedir.<sup>278</sup>

---

<sup>275</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 15.10.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37; Anayasa Mahkemesi Kararı, 13.01.2011 tarih ve E.2009/21, K.2011/16

<sup>276</sup> Danıştay 3. Daire 30.12.1999 tarih ve E. 1999/2073, K.1999/4966, (DD, Yıl:31, Sayı:103,287 vd.); 4. Daire 20.02.2000 tarih ve E.1999/3458, K.2000/1636, (DD, Yıl:33, Sayı:105, 251-252); Danıştay 9. Daire 03.02.2000 tarih ve 1999/665, K.2000/281, (DD, Yıl:31, Sayı:104, 482-483)'den aktaran BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s.144; Danıştay 7. Daire 27.01.2009 tarih ve E.2005/340, K.2009/498

<sup>277</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 24.09.1999 tarih ve E.1999/23, K.1999/393, (DD, Yıl:31, Sayı:103, 211 vd)'dan aktaran BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s.144; Danıştay 4. Daire 17.09.2012 tarih ve E.2009/8079, K.2012/4187

<sup>278</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s.145

Bu çerçevede, yasal dayanağa bağlı olarak ve belirli koşul ve ölçütler içerisinde cezai sorumluluğa ilişkin kanunilik ilkesinin vergi kabahat ve yaptırımlarında geçerli olduğu görülmektedir.<sup>279</sup>

## II. VERGİ KABAHAHLERİNDE BELİRLİLİK İLKESİ

### A. Genel Olarak Belirlilik İlkesi

Vergi kabahatleri ve yaptırımları alanında yapılacak bir düzenlemenin, kamu gelirlerinin devamlılığını sağlayacak, vergi kayıp ve kaçaklarını engelleyecek bir yapıda olmasının yanı sıra vergi mükellef ve sorumlularının bugün ve geleceğe güvenle bakmalarına olanak sağlayacak açık ve anlaşılır kurallar şeklinde düzenlenmiş olması da gerekmektedir. Bu anlamda belirlilik ilkesi, genel olarak kişilerin özel olarak ise vergi mükellef ve sorumlularının yapılan bir hukuki düzenlemede ne gibi hak ve ödevlere sahip olduklarının

---

<sup>279</sup> Danıştay 4. Dairenin bir kararında; “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 352 inci maddesinin II. derece usulsüzlükler başlıklı 7 nci bendinde vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamasının II. derece usulsüzlük cezasını, gerektirdiği belirtilmiştir. 173 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin C/7 inci maddesinde de, nakliyat ambarlarına nakledilmek üzere getirilen malların ambara giriş tarihinde ambar tesellüm fişi düzenlenmesinin uygun görüldüğü, açıklanmıştır.

Uyuşmazlık konusu olayda, nakliye komisyoncusu olan davacı şirketin taşıdığı mallar için toplu taşıma irsaliyelerini, ambar tesellüm fişlerini düzenlediği ancak ambar tesellüm fişlerindeki bilgilerin eksik olduğunun tespiti sonucu dava konusu usulsüzlük cezasının kesildiği anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’na göre ambar tesellüm fişi, düzenlenmesi zorunlu belgeler arasında yer almamaktadır. Ambar tesellüm fişi düzenleme ve kullanma zorunluluğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257 nci maddesindeki yetkiye dayanarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yapılan düzenlemeyle getirilmiştir. Ambar tesellüm fişinin eksik düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi sonucu ceza kesileceği hakkında kanunda herhangi bir düzenleme yapılmadığından ve idari düzenlemelerle ceza tayini hukuken mümkün bulunmadığından davanın reddi yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” denilmektedir. Danıştay 4. Daire 20.02.2000 tarih ve E.1999/3458, K.2000/1636 s. kararı, (DD, Y:33, S.105, 251-252); Aynı şekilde Danıştay 3. Dairesi de 30.12.1999 tarihli ve E.1999/2073, K.1999/4966 s. kararında; (DD, Y:31, S.103, 287 vd.) “..., ceza uygulanmasını öngören esasların kanunla belirlenmesi zorunludur. Bu nedenle tebliğ hükmü ile cezai yaptırım öngören düzenlemelerin getirilmesi de mümkün bulunmamaktadır.” değerlendirmesini yapmıştır.

bilinebilir veya öngörülebilir olmasını, insanların geleceklerini planlaya bilmelerini <sup>280</sup> ve bu sayede hukuk karşısında nerede duracaklarını anlayabilmelerini <sup>281</sup> ifade eder. Belirlilik ilkesinin daha iyi anlaşılması bakımından belirsizliğin mahiyeti üzerinde de durmak gerekir. Belirsiz mahiyetteki bir kanun o kadar yetersizdir ki, vergi mükellef ve sorumluları yasak olan ile izin verilenin ne olduğu konusunda tahmin yürütememektedir.<sup>282</sup> Oysa belirlilik hayatın içinde pek çok durumda şahit olduğumuz bir durumdur. Karmaşık toplumsal ilişkilerin söz konusu olmadığı durumlarda ortaya çıkan basit ve istikrarlı düzenlemeler, yasal yükümlülükleri açık seçik belirlemek suretiyle ilgililere hukuki güvence sağlarlar.<sup>283</sup>

Belirlilik ilkesi, kanunilik ilkesi ile ve onunla bağlantılı olarak tarihsel süreç içerisinde aydınlanma düşüncesinin bir ürünü olarak ortaya çıkmış, bireyin muktedir ve cezalandırıcı siyasi iktidarlara karşı korunmasında pratik bir araç olarak kendini göstermiştir.<sup>284</sup>

Nitekim 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinin 8 inci maddesi *“Yasa sadece, kesin biçimde ve apaçık olarak gerekli olan cezalar koymalıdır ve hiç kimse, suçtan önce çıkarılmış ve ilan edilmiş ve yasal*

---

<sup>280</sup> GRIBNAU, Hans, “Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands”, 9 Utrecht L. Rev. 52 2013, s.54; KARAKOÇ, Yusuf, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel S., 2010, s. 21

<sup>281</sup> YEUNG, Karen,” Better Regulation, Administrative Sanctions and Constitutional Values”,Legal Studies, Vol. 33 No. 2, June 2013, s.333st\_241 312..339

<sup>282</sup> LOGUE, Kyle D., “Optimal Tax Compliance and Penalties When The Law Is Uncertain”, 27 Va. Tax Rev 241 2007 2008, s.251

<sup>283</sup> BRAITHWAITE, John, “Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty”, 27 Australian Journal of Legal Philosophy 2002, s.52

<sup>284</sup> CAN, Osman, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C.IX, S.1-2, 2005, s.89-90

*uygulanması yapılmış bir yasa olmadıkça cezalandırılamaz.*<sup>285</sup> Aynı ilke 1791 ve 1793 tarihli devrim anayasalarında da yer almış ve 1793 tarihli Anayasanın 14 üncü Maddesi, “*çıkarılmasından önceki bir suçta cezalandırmak isteyen bir yasa tiranlık olur; bir yasayı geriye etkili kılmak cinayet olur.*”<sup>286</sup> hükmünü getirmek suretiyle belirlilik ilkesine vurgu yapmıştır.

Belirlilik ilkesinin Türkiye’de gelişimi daha çok kanunilik ilkesinin bir alt ilkesi olarak karşımıza çıkmıştır. Tanzimat Fermanında kanunilik ilkesinden “Devlet harcamalarının kanuniliği” olarak bahsedilmiş,<sup>287</sup> 1924 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda bu ilkedan bahsedilmemiş olsa da diğer maddeleri ile dolaylı atıf yapılmış, 1961 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda kanunilik ilkesi 33 üncü maddesi ile ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve 1982 Anayasası’nda da benzer düzenlemelere yer verilmiştir.

“Suçta ve cezada kanunilik ilkesi”, 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu’nun “*Suçun ve Cezanın Kanuniliği; Cürüm ve Kabaha*” başlıklı 1 inci maddesinin birinci fıkrasında “*Kanunun sarıh olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilmez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılamaz.*” hükmü ile düzenlenmiştir. Aynı şekilde 5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu’nun “*Suçta ve cezada kanunilik ilkesi*” başlıklı 2 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında güvenlik tedbirlerini de yasal düzenlemenin içine dahil ederek “*(1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı*

---

<sup>285</sup> GEMALMAZ, M. Semih, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, İstanbul 1997, s.50

<sup>286</sup> CAN, O., a.g.m., s.90

<sup>287</sup> GÖZLER, Kemal, Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2000, s.3-12 [www.anayasa.gen.tr](http://www.anayasa.gen.tr)

*cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. (2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.”* hükmüne yer verilmiştir.

Ancak Anayasa’da ve ceza kanunlarında kanunilik ilkesine yeterli bir vurgu yapılmasına rağmen kanunilik ilkesinin bir alt başlığı olan ve bu ilkenin bilinebilir ve öngörülebilir olmasında en önemli araçlarından birisi olan “Belirlilik İlkesi”nin bir tanımı yapılmamıştır. Bununla birlikte aydınlanma düşüncesinin ortaya çıkmasından bu yana başta Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi olmak üzere değişik uluslararası metinlerde yer verilerek, evrensel ve genel hale gelen bu ilkenin, yasama organı, idare ve yargı organlarını da bağlaması nedeniyle Türk Hukukunda ve vergi kabahatleri ve yaptırımları hukukunda geçerli ve uygulanabilir olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

“Kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi, başlangıçta genel bir insan hakkı ve anayasal bir ilke olarak öngörülmüştür. Kanunilik ilkesi, zamanla ve niteliği gereği, tüm sosyal ve bireysel gerçekliklerin kesin olarak yasayla düzenlenebileceği düşüncesine paralel olarak, devlet birey ilişkilerinde bireyin tüm sosyal ilişkilerinin öngörülebilirliğine ve düzenlenebilirliğine olanak tanımaktadır. Bu ilke, “belirlilik ilkesinin tanımlanması” şeklinde de ifade edebileceğimiz sosyal ve bireysel aktivitelerin akıl yardımıyla saptanabilen gerçekliklerinin yine akıl ve eşyanın doğasına uygun yasalarla gerekli ve yeterli ölçüde belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Çünkü bireysel özgürlükler ve onu teminat altına alan hukukun genel ilkeleriyle anayasal ilkeler, ancak ayrıntıların düzenlendiği kanuni düzenlemelerle bir anlam ifade etmektedir.<sup>288</sup>

---

<sup>288</sup> CAN, O., a.g.m., s.90

Kanun, sosyal ve bireysel ilişkileri bilinebilir ve öngörülebilir kılmak için gereklidir. Hukuk kanundan önce vardır ve kanundan sonra da varlığını sürdürmeye devam edecektir. Bu bağlamda kanun bir araçtır ve bireylerin hukuktan ne anladığını, hukuku hangi kurallar aracılığıyla, nasıl ulaşılabileceğini ve hukukun nasıl tesis edilebileceğini ortaya koymakta ve böylece kural ve düzenlemelerde belirliliğe ve öngörülebilirliğe hizmet etmektedir. Esasen kanun metinleri, bu amacı gerçekleştirdiği ölçüde kıymetli, saygıdeğer ve müessirdir.<sup>289</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sunday Times/ Birleşik Krallık davasında yasaya değil hukuka uygunluktan bahsedebilmek için somut bir hukuk kuralına dayanmanın önemine vurgu yapmıştır. Karara göre hukuk kuralları her şeyden önce erişilebilir olmalı ve vatandaşlar olası uyuşmazlık halinde bu kuralın kendisine de uygulanacağına inanmalıdır. Ayrıca bir normdan değil hukuk kuralından bahsedebilmek için bireylerin bu kurallara bakarak geleceğe yönelik planlama yapabilmeleri ve hatta eylemin sonuçlarını görebilmeleri gerekir.<sup>290</sup>

Belirlilik ilkesinde ideal olan yasal düzenlemelerin soyut tipleri belirlerken olası gerçekliğin en küçük ayrıntısını dahi göz ardı etmemeleridir. Ancak pratik olarak böyle bir ideal düzenlemenin gerçekleşmesi mümkün olmayıp sosyal ve ekonomik gerçekliğin bazı boyutlarının kapsam dışında kalması olasıdır. Gerek insan gerek toplum hayatında dildeki sözcüklerden

---

<sup>289</sup> KARAKOÇ, Y., a.g.m., s. 21

<sup>290</sup> European Court of Human Rights, Case Of The Sunday Times v. The United Kingdom No:1, 26.04.1979, Application no. 6538/74; STOTT, David- FELIX, Alexandra, Principles of Administrative Law, Cavendish Publishing Limited, London Great Britain 1997, s.335



daha fazla sayıda düşünce ve gerçeklik vardır. Dolayısıyla yasal düzenlemelerde belirliliğin çerçevesinin çizilmesinde, dildeki ifadenin düşünce karşısında daima yetersiz olduğu gerçeğini bilmekte fayda vardır.<sup>291</sup>

Aslında bu çalışmanın da amacı, belirlilik ilkesini kural ve prensipleriyle anlaşılabilir kılmak suretiyle vergi kabahatleri ve yaptırımları alanında kanunilik ilkesini açıklamaya çalışmaktır.

Bu anlamla belirlilik ilkesi, kabahat ve yaptırımın hem kanunla düzenlenmesini hem de yapılan düzenlemede suçun unsurlarını ve verilecek cezai ve idari yaptırımların tereddüde yer vermeyecek şekilde açık, basit ve anlaşılır olmasını gerekli kılmaktadır.<sup>292</sup>

Kanunilik ve belirlilik ilkeleri insan haklarını ilgilendiren hukuksal düzenlemelerin öngörülebilir olmasını emreden hukuk devleti ilkesinin de bir yansıması ve türevidir. Böylece hukuk devleti ilkesi soyut ve anlaşılmaz bir kavram olmaktan çıkmakta, ölçülülük ilkesi ve aynı amaca hizmet eden diğer anayasal ilkelerle birlikte anayasal düzenin tesisinde etkin bir rol oynamaktadır.<sup>293</sup> Hukuki belirlilik kavram olarak açıklanması kolay olmasa da hukuk devleti niteliğine sahip bir devlette hayati öneme sahiptir.<sup>294</sup> Bu sayede ilgililer kendilerini ilgilendiren kuralları tasnifli ve anlaşılabilir halde bulabilmektedirler.<sup>295</sup>

---

<sup>291</sup> FURTUN, İdris Hakan, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s.177

<sup>292</sup> KARABULUT, Mustafa, İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi, Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s.114; KARAKOÇ, Y., a.g.m., s. 21

<sup>293</sup> CAN, O., a.g.m., s.92-93; KARABULUT, M, a.g.e., s.114

<sup>294</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.70

<sup>295</sup> BINGHAM, Tom, The Rule of Law, Penguin Books, London 2011, s.39

Belirlilik ilkesinin hukuki niteliği ve anayasal işlevi dikkate alındığında Anayasa da yer alan diğer bazı ilkelerle bağlantısı bulunmaktadır.

## **B. Belirlilik İlkesinin Bağlantılı Olduğu Anayasal İlkeler**

Hukukun üstünlüğü kavramının ve bu bağlamda belirlilik ilkesinin daha iyi anlaşılması ve somut hukuk uyuşmazlıklarında uygulanabilmesi için belirliliğin hukuk devleti ilkesinin diğer alt ilkeleri ile olan bağlantısı önem arz etmektedir. Belirliliği de içinde barındıran hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti kavramları uluslararası yüksek standartlara sahiptir. Avrupa Birliği, birliğin bütününde yaygın olan özgürlük, demokrasi, insan haklarına saygı ve hukukun üstünlüğü ilkeleri üzerine kurulmuştur.<sup>296</sup> Hukuk üsttedir ve herkesin, sadece yönetilenlerin değil hükümetin ve yönetenlerin de hukuka uygun hareket etmesi gerekir.<sup>297</sup> Bu yüzden konunun bağlantılı anayasal ilkelerle birlikte anlatılması belirlilik ilkesinin daha kolay anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

### **1. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Belirlilik İlkesi**

Belirlilik ilkesi ilk olarak hukuk devleti ilkesinin alt ilkesi olan hukuki güvenlik ilkesi ile doğrudan bağlantılıdır. <sup>298</sup> Bireyler sosyal ve bireysel ilişkilerinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın bağlandığını öngörebilmeleri durumunda ancak kendilerine düşen yükümlülükleri bilebilir ve davranışlarını buna göre ayarlayabilirler. Bu anlamda

---

<sup>296</sup> BINGHAM, T., a.g.e., s.6

<sup>297</sup> STOTT, D.- FELIX, A., a.g.e., s.22

<sup>298</sup> GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku 2. Baskı, Cilt 1, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2009, s.126-127

hukuki öngörülebilirlik, hukuka tabi olan insanların hayatlarını devletin keyfi müdahalesinden korumaktadır.<sup>299</sup>

Anayasa'nın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devletinin unsurlarından biri de, vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanmasıdır. Hukuk güvenliği ise yasal düzenlemelerde belirlilik ve öngörülebilirlik gerektirir. Kanunların yürürlüğe girmesiyle birlikte belirlilik ilkesi, kanunların geriye yürümezliği ve öngörülebilirlik ilkeleriyle doğrudan etkileşim içindedir.<sup>300</sup>

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilebilmesi ve bu şekilde tutum ve davranışlarını güven içinde belirleyebilmeleri anlamına gelir. Bir kanunun, belirlilik ilkesinin ilke ve kurallarına göre düzenlenmeyerek gerekli ve yeterli çerçeveyi çizmemesi, yeterli somut verileri içermemesi ve böylece yürütme ve yargı organlarına her türlü yorum yetkisini tanıması durumunda, yürütmenin yasayla bağlılığı ve hukuki güvenlik ilkesi anlamını yitirecektir.<sup>301</sup>

Bu ilke vergi hukukunda da önemli bir yere sahiptir. Vergilerde hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri vergi yükünün yasadan açıkça anlaşılmasını yani hem vergiyi doğuran olay hem de vergi yükünün tereddüde yer bırakmayacak şekilde yasa maddesinden çıkartılabilmesini gerekli kılar.<sup>302</sup> Bu anlamda hukuki belirsizlik, toplumsal kesimin diğer aktörleri gibi vergi mükellefleri için de sorun oluşturur. Mükellefler tarafından öngörülemeyen belirsiz

---

<sup>299</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.54

<sup>300</sup> GÖKER, Cenker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", Ankara Barosu Dergisi, 2013/1, s.120-121

<sup>301</sup> CAN, O., a.g.m., s.93

<sup>302</sup> FURTUN, İ. H., a.g.e., s.217

vergilendirme işlemleri bazı vergi yükümlülerini ticari faaliyetten alıkoyarken diğer vergi yükümlülerini de zarar riski altına sokar.<sup>303</sup> Hukuki güvenlik ilkesi her şeyden önce devletin kendi koyduğu kurallara kendisinin de uyması anlamını taşıdığından, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme ile yaptığı müdahaleleri önceden görebilmelerine ve durumlarını buna göre ayarlamalarına olanak tanır. Hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliği, kıyas yasağı ve geçmişe yürümezlik ilkesini içeren bir üst kavramdır.<sup>304</sup>

## **2. Erkler Ayrılığı İlkesi ve Belirlilik İlkesi**

Devlet örgütlenmesi, karar alan, kararı uygulayan ve bunları denetleyen parçalardan oluşan bir bütünlük arz eder. Her bir organın oluşumu, işlevi ve işleyiş biçimi birbirinden farklıdır. Yasama ve yürütmenin sınırının belirlenmesi, yargının her ikisinden ama özellikle yürütme organından bağımsız bir biçimde oluşması Anayasa hukukunun temel tartışma alanlarından birisi olmuştur.<sup>305</sup>

Erkler ayrılığı ve hukukun üstünlüğüne dayanan demokratik devlet ilkesi, temel hak ve özgürlükleri güvence altına alan anayasal normların ancak kanunlarla somutlaştırılması, bu somutlaştırmanın açık ve belirli yasalarla yapılması ve böylece belirsiz yasalarla yürütme ve yargıya bu ilkeyi etkisiz kılacak yetkilerin devredilmemesi ile mümkündür.<sup>306</sup> Bu bakımdan erkler

---

<sup>303</sup> GIVATI, Yehonatan, "Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise Of Advance Tax Rulings" 29 Va. Tax Rev 137 2009-2010, s.139

<sup>304</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s.45-46

<sup>305</sup> KARAHANOGULLARI, Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.24

<sup>306</sup> CAN, O., a.g.m., s.93

ayrılığı ilkesi, belirlilik ilkesi ile bağlantılıdır ve bu ilkenin açıklanmasında önemli role sahiptir. Erkler ayrılığı ilkesi ve belirlilik ilkesi olmadan suç ve cezaların ancak yasayla korunabileceği kuralı anlamını yitirmektedir.<sup>307</sup> Erkler ayrılığı ilkesi vergi kabahati ve yaptırımına ilişkin üç temel konunun açıklanmasına da hizmet eder. Bunlardan birincisi, vergi kabahatleri ve yaptırımlarının belirlenmesinde yasamanın önemi yani 1982 Anayasası'nın 7 nci maddesinde<sup>308</sup> anlamını bulan yasama yetkisinin devredilmezliği, ikincisi yargılama faaliyetlerinde yorumun gerekliliği, atılma işlemi ve kıyas yasağı, üçüncüsü ise vergi idaresinin düzenleme yetkisi ve sınırlarıdır.

### **3. İdarenin Yargısal Denetimi ve Belirlilik İlkesi**

İdarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması zorunluluğu Anayasal dayanağa sahiptir. Anayasa'nın 125 inci maddesine göre "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." Esasen demokratik bir toplumda idarenin kendini hukuk kurallarına bağlı sayması ve bu kuralların dışına çıktığında kendini bir yaptırım ile karşı karşıya bulması, hukuk devleti ilkesinin de doğal bir sonucudur.<sup>309</sup>

Hukuk devleti ilkesi, gerek adli gerek idari yargı sistemi ile bağdaşabildiğinden, idarenin bütün eylem ve işlemlerinin denetiminde önemli

---

<sup>307</sup> CAN, O., a.g.m., s.93

<sup>308</sup> Anayasa'nın 7 nci maddesine göre, "Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez."

<sup>309</sup> GÖZÜBÜYÜK, Şeref A., Yönetim Hukuku, 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2006, s.375

olan husus yürütmenin eylem ve işlemlerinin bağımsız yargı organlarıncı denetlenip denetlenmediğidir.<sup>310</sup>

İdari yargı organları yürütmenin bütün işlemlerini değil sadece idari işlemlerini denetlemeye yetkilidir.<sup>311</sup> İdari ve vergi kabahati yaptırımları ise “idari işlem olma” ve “ceza olma” şeklinde iki farklı niteliğe sahiptir. İdari işlem olma niteliği bakımından bu tür yaptırımların idare tarafından ve idari usullere göre belirlenmesi gerekir. Vergi kabahati yaptırımları da vergi mahkemelerince, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendi uyarınca yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları çerçevesinde denetlendiğinden, bu ilke ile belirlilik ilkesinin geçerli ölçüt ve kuralları etkileşim içine girmektedir. Bu şekilde idarenin bütün eylem ve işlemleri yargısal denetime tabi kılınarak ilgili düzenlemelerde belirlilik ilkesinin sağlanması mümkün hale gelmektedir.

Anayasa Mahkemesi, idari para cezalarının Sosyal Güvenlik Kurumuna itiraz edilmeden ya da yargı yoluna başvurulmadan önce on beş gün içinde cezanın dörtte üçünün peşin olarak ödenmesinden sonra ilgilinin itirazı üzerine Sosyal güvenlik Kurumunca veya mahkemece Kurum lehine karar verilmesi halinde, daha önce tahsil edilmemiş dörtte birlik ceza tutarının tahsil edileceğine ilişkin kuralı iptal ederek<sup>312</sup> hak arama özgürlüğünün önemine vurgu yapmıştır.

---

<sup>310</sup> ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa hukuku, 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2005, s.115

<sup>311</sup> GÖZLER, K., İdare Hukuku, Cilt: 1, s.125

<sup>312</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 28.11.2013 tarih ve E.2013/40, K.2013/139; Anayasa Mahkemesi’nin öncesinde aksi yönde kararı da bulunmaktadır. Yüksek Mahkeme bu kararında, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 58 inci Maddesinin beşinci fıkrasında ki kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki

#### 4. Hukukun Genel İlkeleri ve Belirlilik İlkesi

Anayasa yargıcı ile idare yargıcının temel işlevi, insan hak ve özgürlüklerini koruyarak demokratik hukuk devleti ilkesinin uygulamada güvence altına alınmasını sağlamaktır. Anayasa’da hukuk devleti ilkesine ve bu ilkenin gerçekleşmesine yönelik alt ilkelere yer verilse de bir ülkenin, hukuk devleti olabilmesi için kanunların anayasaya uygun olması tek başına yeterli değildir. Günümüzde, kanunların çağdaş demokrasi esaslarına uygun olduğu, pozitif hukuk kurallarının hukukun genel ilkeleri ile desteklendiği, insan haklarına ve özgürlüklere dayalı bir demokratik hukuk devleti niteliği ön plana çıkmaktadır. Bu yönüyle de hukukun genel ilkeleri, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasından daha çok var olan hukuk düzeninin korunmasına ve geliştirilmesine katkı sağlamaktadır.<sup>313</sup>

Anayasa’da hukukun genel ilkelerinden söz edilmemektedir. Ancak, 1961 Anayasasının 132 inci ve 1982 Anayasasının 138 inci maddeleri, bu ilkenin yargıç tarafından bir hukuk kaynağı olarak kullanılabilmesinin ima edilmesi<sup>314</sup> yani dolaylı dayanağı olarak ifade edilmektedir.<sup>315</sup>

Hukukun genel ilkeleri, Milletlerarası Adalet Divanı Statüsü’nün 38 inci maddesinde “uygar milletlerce tanınmış genel hukuk ilkeleri” olarak tanımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi’nce de hukukun genel ilkeleri, “hukukun

---

kamu alacağının % 10 zamlı tahsil edileceğine ilişkin kuralın hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönünün bulunmadığına hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesi Kararı 03.02.2011 tarih ve E.2009/83, K.2011/29

<sup>313</sup> ERKUT, Celal, Hukuka Uygunluk Bloku İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi, Kavram Yayınları Yayın No:119, Kavram İnsan Hakları Yayınları Yayın No:7, İstanbul 1996, s.80-82

<sup>314</sup> ÖZBUDUN, E., a.g.e., s.120

<sup>315</sup> 1982 Anayasasının 138/1 inci maddesi şu şekildedir: “*Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.*”

bilinen ve tüm uygar ülkelerin benimseyip uyduğu ilkeler” olarak ifade edilmektedir.<sup>316</sup>

Anayasada yer alan “hukuk devleti” ve “kanunilik ilkesi” gibi prensiplerin geçerlilik ve işlerlik kazanabilmesi, bu ilkelerin tüm gerekleriyle uygulanmasına ve kamu makamlarının bütün eylem ve işlemlerinin bağımsız yargıçlar tarafından denetlenmesine bağlıdır. Kamu hukuku yargıçları her bir somut düzenleme ve olaya ilişkin olarak karar verirken pozitif hukuk kurallarının yanında hukukun genel ilkelerinden de yararlanmalıdır. Nitekim anayasa ve idare hukuku yargılamasında, “hukukun genel prensipleri”, hukuki güvenlik düşüncesinin ve dolayısıyla belirliliğin sağlanmasında kamu yargıçları eliyle “maymuncuk” işlevi görmektedir.<sup>317</sup>

Öğretide, hukukun genel ilkelerinin, Anayasa, kanun ve diğer mevzuatın üstünde bir hukuksal değere sahip olduğu kabul edilmekle birlikte bunların soyut birer kavram olarak tek başlarına öznel tanımlamalara konu olamayacağı ve başka ilke ve kurallarla birlikte yorumlanması gerektiği ifade edilmektedir. Bu doğrultuda hukukun genel ilkeleri, özellikle anayasa yargıcısı tarafından tek başına ölçü norm olarak uygulanmamakta, pozitif anayasa normlarının yanında destek ölçü norm olarak kullanılmaktadır.<sup>318</sup>

Görüldüğü üzere belirlilik ilkesi başta demokratik devlet ilkesi olmak üzere Anayasa’da yer alan diğer alt ilkelerle bağlantı içinde olup bahse konu anayasal ilkeler sahip oldukları anlam ve tanımlarla belirlilik ilkesinin

---

<sup>316</sup> ÖZBUDUN, E., a.g.e., s.120; Anayasa Mahkemesi Kararı 27.03.1986 tarih ve E.1985/31, K.1986/11

<sup>317</sup> ERKUT, C., a.g.e., s.81

<sup>318</sup> ERKUT, C., a.g.e., s.89-90



açıklanmasına ve anlaşılır kılınmasına katkı yapmaktadırlar. Bu durum vergi kabahati ve yaptırımlarının somut uyuşmazlıklara tatbikinde gerek vergi idaresine ve gerek yargı organına ışık tutmakta ve kuralları anlaşılır hale getirmektedir.

Belirlilik ilkesi, bu anlamda hukuk düzeninin tümüne ait bir temel ilke ve kavram olarak görülmektedir.<sup>319</sup> Bununla birlikte belirlilik ilkesi, idari ve vergi kabahatleri ve yaptırımları alanında ceza hukukundaki kadar kesin çizgilerle belirlenmemiş ve ortaya konulmamıştır.<sup>320</sup> Yasallık ve belirlilik ilkesi vergi kabahatleri ve yaptırımları için de gerekli olmakla beraber, suç ve ceza yaptırımları derecesinde katı ve tavizsiz uygulanma olanağı bulmamıştır. Bu esneklik özellikle kabahatlerin belirlenmesine yönelik düzenlemelerde ortaya çıkmaktadır. Gerekli ve yeterli bir çerçeveye yasayla belirlenmek kaydıyla, idari ve vergi kabahati yaptırımı gerektiren eylemlerin nitelendirilmesi konusunda yürütme organına verilen bazı yetkiler bu farklılığı ortaya çıkarmaktadır.<sup>321</sup> Bu farklılık, hukuk devletinin bir gereği olarak yasanın belirli, açık ve anlaşılır olmasına yönelik zorunluluğun, mülkiyet hakkı ile özgürlük normları gibi önem dereceleri birbirinden farklı alanlarda aynı oranda kendisini hissettirmediği gerçeğini de gündeme getirmektedir.<sup>322</sup> Buna göre ilk özgürlük normları olarak Anayasada temel hak ve özgürlüklerin genel hükümlerinden sonra gelen ve bireyin bedensel ve ruhsal bütünlüğüne müdahale mahiyetindeki yasaların öngördüğü belirlilik derecesi ile mülkiyet ve girişim özgürlüğünü ilgilendiren bir

---

<sup>319</sup> CAN, O., a.g.m., s.94

<sup>320</sup> ÖZAY, İ., a.g.e., s.60

<sup>321</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s.209-212

<sup>322</sup> CAN, O., a.g.m., s.94

idare hukuku veya vergi hukuku normuna yönelik belirlilik zorunluluğu arasında nitelik farkı söz konusudur. Bu nitelik farkı Anayasanın sistematik yorumundan da anlaşılmaktadır. Anayasanın 73 üncü maddesinin 3 üncü ve 4 üncü fıkrasındaki<sup>323</sup> vergilendirmeye ilişkin esaslarla 17 inci madde bağlamında 19 uncu maddedeki kişi güvenliğine ilişkin esasların farklı yerlerde düzenlenmiş olması ve ayrıca kişi güvenliğine ilişkin madde metninin kapsamının daha geniş ve özgürlük kısıtlamalarına ilişkin hükümlerin detaylı olması bu nitelik farkının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>324</sup>

Nitekim ceza hukukundaki belirlilik ilkesi anayasa koyucu tarafından önemsenerek Anayasanın 38 inci maddesinde bu konuya ilişkin özel bir düzenleme yapma gereksinimi duyulmuştur. Bu anlamda vergi kabahati ve yaptırımları da belirlilik ilkesinin güvencesinden, Anayasanın idareye belirli koşullarda düzenleme yetkisi veren 73 üncü maddesine göre değil, kişi güvenliğini esas alan ve suçların ve cezaların kanuniliği ilkesini düzenleyen 38 inci maddesine göre yararlanmaktadır.<sup>325</sup>

Kanunilik ilkesi ve belirlilik ilkesi, kabahat sayılan fiiller ve bu fiillere uygulanacak yaptırımların açık ve anlaşılabilir şekilde düzenlenmesi ve ulaşılabilirlik kriterinin sağlanması sayesinde hukuki öngörülebilirlik ortaya çıkartacak ve ancak bu şekilde bireylerin temel hak ve özgürlüğünün güvencesi sağlanmış olacaktır. Vergi kabahatleri ve yaptırımlarında bu ilkenin

---

<sup>323</sup> Anayasanın 73 üncü maddesinin 3 üncü ve 4 üncü fıkraları şu şekildedir:

*“(3) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.  
(4) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”*

<sup>324</sup> CAN, O., a.g.m., s.94-95

<sup>325</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4

gereği olarak yasaklanan ve yaptırım öngörülen fiillerin tereddüde yer bırakmayacak şekilde düzenlenmesinin vazgeçilmez olduğu hususuna yukarıda vurgu yapılmıştır. Böylece “Kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi, yapılan uygun yasal düzenlemelerle soyut bir anayasal norm olmaktan çıkmakta, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini koruyan, her türlü faaliyetlerini öngörülebilir kılan bir kavram haline dönüşmektedir.

### **C. Belirlilik İlkesinin Sağlanmasında Geçerli Ölçütler**

Mükellef, sorumlu ve diğer ilgililerin konusu vergi kabahati ve yaptırımı gerektiren her türlü faaliyetlerinde kendilerini hukuki olarak güvende hissedebilmeleri belirlilik ilkesi ile mümkündür. Bu tür faaliyetlerde belirliliğin sağlanması ya faaliyetin tüm unsurlarının ayrıntılı bir şekilde bizzat yasama organınca düzenlenmiş olmasına ya da faaliyetin düzenlemeye elverişli genel çerçevesinin yasalarla belirlenmiş ve bilinebilir olması kaydıyla uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin düzenleme yetkisinin yasayla idareye bırakılmasına bağlıdır. Hukuka aykırı eylemin genel çerçevesinin yasayla belirlenmesi durumunda, bireylerin hukuki güvenliğinin sağlanabilmesi için idarenin düzenleme yetkisini belirlilik ilkesinin kavram ve kurallarına uygun olarak yerine getirilmesi ve ayrıca uyumsuzluğa ilişkin yargısal denetimin sadece soyut anayasal normlar üzerinden değil bu ilkenin kavram ve kurallarına uygunluk yönünden de yapılabilmesi gerekir.

Bu bakımdan belirlilik ilkesinin kavram ve kurallarının açığa kavuşturulmuş kriter ve ölçütlerle ortaya konulması, gerek yasama organının bu ilkenin niteliğine uygun yasal düzenlemeleri yapabilmesi ve gerek idare ve

yargının icrai işlem ve denetim faaliyetlerinin hukuka uygun bir şekilde yerine getirilmesinde önem arz etmektedir.

### **1. Belirliliğin Sağlanmasında Elverişlilik Ölçütü**

Belirliliğin sağlanmasına elverişlilik ölçütü, idari ve vergi kabahatleri ve yaptırımları alanında yürütme organına tanınan veya tanınmak durumunda kalınan takdir yetkisinin sınırlarının belirlenmesi ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Bazı kavramların bazı alanlar için kullanılması durumunda belirlilik ilkesinin gerekleri yerine getirilebilirken, aynı belirlilik oranı, daha karmaşık başka bir alana uygulandığında, aynı kavramlar o alanın özel niteliği gereği belirliliğin sağlanmasında yeterli olamayabilmektedir.<sup>327</sup> Belirlilik ilkesi niteliği gereği diğer bütün genel ilkelerden daha fazla dağınıktır ve her bir olayda içeriğinin tam olarak saptanması bakımından bazı zorlukları bünyesinde barındırmaktadır.<sup>328</sup>

İdari ve vergi kabahati yaptırımına tabi olabilecek bir fiilin niteliğine göre, -örneğin o alanın çevre, disiplin, yayıncılık, vergi v.b. olması- kavramlar daha genel ve soyut şekliyle düzenlenebilirken, diğer bazı alanların daha kesin ve açık kurallarla belirlenmeye elverişli olmaları nedeniyle bu kavramların genel ve soyut halleriyle düzenlenmeleri yukarıda bahsedilen alanların aksine belirlilik ilkesine zarar verebilmektedir. Elverişliliğin sağlanması için düzenleme yapılacak alanın mahiyetine göre açık seçik tanımlanabilir basit davranışlar

---

<sup>327</sup> CAN, O., a.g.m., s.96

<sup>328</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.70

kurallarla, tanımlaması zor, durumdan duruma değişen davranışlar ise genel kaidelerle düzenlenmelidir.<sup>329</sup>

Alman Anayasa Mahkemesi içtihatlarının da bu konuda yol gösterici olduğu görülmektedir. Mahkemenin, çocuklara yönelik zararlı eserlerin yayımı hakkında bir yasaya ilişkin verdiği kararında, yasa koyucunun pratik olarak genel ve soyut düzenlemeye elverişli olanı gerçekleştirmesi, normun amacı da dikkati alınarak düzenleme konusu alanın özelliğine göre mümkün olan belirliliği elverişliliğe uygun olarak sağlamasının yeterli olacağı, her halükarda düzenlemenin yasayla yapılmasının ve yasaların da genel soyut niteliğini kaybetmemelerinin esas alındığı değerlendirilmektedir.<sup>330</sup>

Elverişlilik ölçütü, idari ve vergi kabahati ihlalinin ancak yasayla ihdas edilebilmekle birlikte idareye yönetmelik ve tebliğlerle yasanın koyduğu sınırlar içinde ve yasanın amacına uygun olarak sınırlı bir düzenleme yapabilme yetkisinin verilmesini de ifade eder.<sup>331</sup> Ayrıca idari düzenleme yetkisinin, İdari

---

<sup>329</sup> BRAITHWAITE, J., a.g.m., s.61

<sup>330</sup> CAN, O., a.g.m., s.96

<sup>331</sup> FURTUN, İ. H., a.g.e., s. 203; Elverişlilik ilkesi aynı zamanda ölçülülük ilkesinin bir alt ilkesi olduğundan, idari ve vergi kabahati yaptırımlarına ilişkin bir kuralın elverişlilik ölçütüne göre belirlilik kriterini taşıması her zaman o kuralın hukuka uygun olduğu anlamına gelmez. Bir kural amacı gerçekleştirmeye elverişli olmak ve belirliliğe ilişkin diğer koşulları da taşımakla beraber ölçülülük ilkesinin zorunluluk ve orantılılık koşullarını taşımıyorsa, belirlilik koşulunu taşıyan ancak idari yaptırımların hukuki rejimi bakımından ölçülülük ilkesine aykırı ve dolayısıyla hukuka aykırı bir düzenleme olarak karşımıza çıkar. Anayasa Mahkemesi, bu konuda verdiği 9.06.2011 tarih ve E.2010/91, K.2011/98 sayılı bir kararında şu gerekçelere yer vermiştir. “...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 alacağını tahsili bakımından zorunlu olduğundan söz edilmesi olanaklı olmadığı gibi, bu yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir orantı da bulunmamaktadır...”

yaptırımların bu yaptırımı ortaya koyan yasanın amacına ve genel çerçevesine aykırı olarak düzenleyici işlemlerle genelleştirilmemesini ve ağırlaştırılarak uygulanmamasını da gerekli kılmaktadır.<sup>332</sup>

Bilim ve teknolojinin hızla geliştiği, sosyal ve ekonomik yaşamın gereklerinin ve standartlarının farklılaştığı, teknik değerlendirmelerin yapıldığı durumlarda elverişlilik ölçütü daha büyük ve önemli işleve sahiptir. Düzenleme yapılacak alanın niteliğine göre örneğin, maliye ve ekonominin, bilim ve tekniğin veya nükleer enerjinin kullanımına ilişkin kuralların öz niteliği, belirliliğin gereğini ekonomik ve teknik konunun karmaşıklığına göre azaltabilir.<sup>333</sup> Bununla birlikte yaşamın çetrefilliği ve toplumsal ilişkilerin çeşitliliği belirlilik ilkesini gereğinden fazla zayıflatmamalıdır. Eğer yasanın düzenleme alanı bu alanın somutlaştırılmasını olanaksız kılacak boyutta çok olguyu içinde barındırması durumunda, yasa koyucunun farklı olguları tek normla değil birden fazla belirli normla düzenlemesi gerekir.<sup>334</sup>

Avrupa hukukunda hukuki belirlilik kavramı iki ayrı fonksiyona sahiptir. Birinci fonksiyon bireylerin hukuka uygun davranabilmesi bakımından en uygun yasalarla onlara rehberlik etmek, ikinci fonksiyon ise yasama ve yürütmeyi belirli kavram ve kurallarla kontrol altına alarak bireyleri Devlete karşı korumaktır.<sup>335</sup> Dolayısıyla elverişlilik ölçütü, düzenleme yapılacak alanın mahiyetine göre en uygun, ne belirsiz ne de kazuistik optimal ve anlaşılır

---

<sup>332</sup> OĞURLU, Y., "İdari Yaptırımlara ...", s.185

<sup>333</sup> CAN, O., a.g.m., s.97

<sup>334</sup> PAPIER, Hans Jürgen-MÖLLER, Johannes, Das Bestimmtheitsgebot und Seine Durchsetzung, AÖR 122 (1997), s.80'den aktaran CAN, O., a.g.m., s.97

<sup>335</sup> ÇAĞLAR, Selda, Hukuk Devletin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden Değerlendirilmesi, Beta Basım yayım Dağıtım, İstanbul 2013, s.182

yasalarla bireylere hukuka uygun davranma imkanı tanıyarak rehberlik<sup>336</sup> etmektedir.

Bu bakımdan idari ve vergi kabahatlerine ilişkin fillerin belirlenmesinin idari bir mercie bırakılması bir istisna olmakla beraber kabahatler alanında sıkça başvurulmuş bir yoldur. İdeal olan Yasama organının kanun yaparken bütün ihtimalleri göz önünde bulundurarak teferruata ait hükümleri belirlemesidir. Ancak zamanın gerekleri, kısa sürede değişen ekonomik koşullara göre yeni tedbirlerin alınmasını veya alınan tedbirlerin kaldırılmasını hatta yerine göre bu tedbirlerin tekrar konulmasını gerekli kılabilmektedir.<sup>337</sup> Yasama organı da yapısı itibarıyla ağır işlediğinden, günlük olayları izleyerek zamanında gerekli tedbirleri almakta zorluk yaşamaktadır. Bu zorluklar karşısında kanun koyucunun esaslı hükümleri tespit ettikten sonra, koşulları mevcut ise ihtisas ve idare tekniğine taalluk eden hususların düzenlenmesini idareye bırakması yasama yetkisinin devri olarak görülmemektedir.<sup>338</sup>

Her durumda hukuki belirliliği sağlarken yasaların elverişli olması ve toplumun değişik kesimlerine rehberlik edebilmesi için hukuk kurallarının genelliğinden ve ortada kurallar olması gerekliliğinden<sup>339</sup> taviz verilmemelidir. Bir hukuk devletinde genel olarak tüm toplumsal kademelere uygulanacak kurallar olmadan insan davranışını kontrol etmek ve yönlendirmek neredense imkansızdır.<sup>340</sup>

---

<sup>336</sup> European Court of Human Rights, Case Of The Sunday Times v. The United Kingdom No:1, 26.04.1979, Application no. 6538/74

<sup>337</sup> FURTUN, İ. H., a.g.e., s. 219-220

<sup>338</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 10.12.1962 tarih ve E.1962/198, K.1962/111

<sup>339</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.70

<sup>340</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.70

## 2. Belirliliğin Sağlanmasında Temel Haklara Müdahale Ölçütü

Yasal düzenlemelerdeki belirliliği, temel hak ve özgürlüklerin kapsamına ve niteliğine göre tespit eden bu ölçüt, esasen bireyin sosyal ve yaşamsal aktivitelerinde hukuksal güvenlik gereksinimlerinin somutlaştırılarak korunmasına hizmet eder.<sup>341</sup>

Buna göre temel hak ve özgürlüğün önemi veya bir ceza normunun temel hak ve özgürlüklere ne oranda müdahale ettiği hususu, belirlilik ilkesinin ortaya çıkmasını o oranda artırmalıdır. Keza Türkiye Cumhuriyeti Anayasası da bireylerin yaşam hakkına ve özgürlüklerine yönelik müdahalelerin sınırlarını ve nasıl ve ne ölçüde sınırlandırılabilceğini Anayasanın ilgili maddelerinde özel olarak düzenlemiş, <sup>342</sup> ceza hukukunu ve dolayısıyla bireylerin özgürlüklerini doğrudan ilgilendirmesi bakımından anayasanın 38 inci maddesinde belirlilik ilkesinin açığa kavuşturulması yönelik özel düzenleme yoluna gitmiştir.<sup>343</sup> Aynı şekilde 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinde vergilendirmenin yasallığı ve sınırları yine özel bir düzenlemeye tabi tutulmuştur.

---

<sup>341</sup> CAN, O., a.g.m., s.98

<sup>342</sup> Anayasa'nın 13. Maddesinde, "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz" denilmiştir.

<sup>343</sup> "C. Suç ve cezalara ilişkin esaslar

MADDE 38- Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur..."



Vergi kabahatleri ve yaptırımlarının hukuki rejimi, Anayasanın “suç ve cezaların kanuniliği” ilkesini düzenleyen 38 inci Maddesine dayandığından her ne kadar ceza hukukunda uygulandığı kadar sert olmasa da, kanunilik ilkesinin kural ve ölçütlerinin vergi kabahati ve yaptırımına da uygulanması gereken bir ilke olduğu kabul edilmektedir.<sup>345</sup>

İdari ve vergi kabahatlerine ait fiillerin tespiti ve ihdası işlemlerinin başta Anayasa’nın 35 inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilgisi vardır. 1982 Anayasası’nın 13 üncü maddesinde temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılabilceği düzenlemesi de dikkate alındığında bir fiil veya eylemin vergi kabahati yaptırımına tabi tutulması, ya bir yasanın kabahat ihdasına yönelik açık tanımlamasına ya da yasanın belirlilik ilkesinin geçerli kural ve ölçütlerine uygun olarak yasanın çizdiği genel çerçeve içinde alınmış ve duyurulmuş<sup>346</sup> bir idari mercii kararına dayanması gerekir.<sup>347</sup> Öte yandan vergi kabahati yaptırımlarında kanunilik ve belirlilik ilkelerinin daha sert uygulanması gerektiğinden yaptırımların ihdasının düzenleyici işlemlerle değil diğer idari yaptırımlarda olduğu gibi yasayla bizzat düzenlenmesi gerekir.

Temel haklarla çatışması halinde idarenin kullandığı kabahat belirleme yetkisinin sınırlarının ve idare değerlendirmesinin uygunluğunun denetlenmesinde temel haklara müdahale ölçütü devreye girmektedir. Çerçevesi yasayla belirlenmiş bir alanda idarenin yapacağı teknik

---

<sup>345</sup> OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara ...”, s.180

<sup>346</sup> Danıştay 8. Daire, 01.04.2002 tarih ve E.2001/2991, K.2002/1932

<sup>347</sup> ALTUNDİŞ, Mehmet, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:65, Sayı:1, Kış 2007, s.171

değerlendirmenin Anayasal temel hak ve ilkelerle çatışması durumunda, yargıcın öncelikle bir çatışmanın bulunup bulunmadığına karar vermesi, bir çatışmanın varlığı halinde ise hukuka uygun olan hükme ulaşması gerekir.<sup>348</sup> Buna göre idarenin kabahat belirleme yetkisini kullanırken sahip olduğu serbestlik, hukukun genel ilkeleri ve temel hakların korunması ile sınırlıdır. Dolayısıyla idare temel haklarla çatışmayan sonuçlara varmak, eğer temel haklara müdahalenin zorunlu olması halinde bunlar arasında en az sınırlayıcı olanı tercih etmek durumundadır.<sup>349</sup>

Vergi kabahati yaptırımları alanında belirlilik ilkesinin sağlanmasında temel haklara müdahale ölçütü bireylerin hukuksal güvenliklerini ön plana çıkarmaktadır. Bireylerin her hangi bir vergi ödevini yerine getirmemesi halinde kendilerine hangi yaptırımların uygulanabileceğini öngörebilmeleri sorunu anayasal temel hak ve özgürlüklerle doğrudan bağlantılı olduğundan belirlilik ilkesinin yaptırımlar alanında somutlaşması ancak yasal bir düzenlemeyle mümkündür. Vergi kabahatlerinde ise kabahatin genel çerçevesinin yasayla belirlenmiş olması durumunda düzenleme yapılan alanın teknik özelliklerinin de bu durumu zorunlu kılması nedeniyle kabahatin içeriğinin belirlenmesinin idareye bırakılması uygun görülmektedir. Ancak her halükarda vergi kabahatlerinin içeriği idarece belirlenirken belirlilik ilkesinin kural ve ölçütlerine uygun bir düzenleme yapılmalıdır.

---

<sup>348</sup> KARAHANOĞULLARI, O., a.g.e., s.516

<sup>349</sup> KARAHANOĞULLARI, O., a.g.e., s.520-521

### 3. Belirliliğin Sağlanmasında Belirlenebilirlik Ölçütü

Belirlenebilirlik ölçütü, yaptırım gerektiren idari ve vergi kabahatlerinin tanımlanabilmesiyle alakalıdır. Çoğu kez yaptırım gerektiren idari ve vergi kabahatleri belirlilik ilkesinin “elverişlilik” ve “temel haklara müdahale” ölçütleriyle yasallık ilkesinin gereklerine uygun tanımlanabilirken, niteliği gereği kimi kabahatler kolay tanımlanamamakta ya da somutlaştırılamamakta ve böylece bazı genel kavramlarla tanımlanma ve belirlenme yoluna gidilmektedir.

Keza bu tür belirsiz hukuksal kavramlarla yaptırım gerektiren idari ve vergi kabahatlerinin fiillerinin tespiti ancak yargılama yoluyla ya da hukuk metodolojisinin bilinen yöntemleriyle mümkün görülmektedir. Belirlenebilirlik ölçütü aslında belirlenebilirlik ilkesiyle açıklanamayacak belirsiz hukuksal kavramların başlı başına bir meşruiyet temelini de oluşturmaktadır.<sup>350</sup>

---

<sup>350</sup> CAN, O., a.g.m., s.99; Ayrıca bakınız Anayasa Mahkemesi Kararı 21.06.2012 tarih ve E.2011/44, K.2012/99 “Kuralda yer alan ‘olağanüstü durumlar’, ‘milli güvenliğin açıkça gerekli kıldığı haller’ ve ‘kamu düzeninin ciddi şekilde bozulmasının kuvvetle muhtemel olduğu durumlar’ ibarelerinin içerik ve kapsamının kanun koyucu tarafından önceden tek tek belirlenmesi mümkün değildir. Söz konusu ibarelere doktrin, uygulama ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak ibarelerin genel çerçevesi belirlenmiş ve içeriği somutlaştırılmıştır. Bu nedenle dava konusu kural ile geçici yayın yasağı getirilebilmesi için gerekli durum ve şartların temel esasları ve çerçevesi belirlenmiş olduğundan, dava konusu kuralın hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırı bir yönü yoktur.

Dava konusu kuralda, ‘olağanüstü durumlar’, ‘milli güvenliğin açıkça gerekli kıldığı haller’ ve ‘kamu düzeninin ciddi şekilde bozulmasının kuvvetle muhtemel olduğu durumlar’ hızlı ve seri karar alınmayı gerektiren bir özellik arz etmesi nedeniyle geçici yayın yasağı getirme yetkisi, Kurul yerine ilişkili olduğu için Başbakan veya görevlendireceği bir bakana verilmesi kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamındadır.

Yasaklama kararında yer alan sebep, kapsam ve ölçütlerin de yargı denetimine tabi olacağı açıktır. Bununla birlikte, dava konusu kuralla geçici yayın yasağı getirme tedbirine başvurulması durumunda bunun kapsam, sınır ve ölçütlerinin açık ve somut bir biçimde yasaklama kararında, yargı denetimine olanak verecek şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Aksi halde Kanun’un amaçladığı ‘istisna’ hali ortadan kalkacaktır. Ayrıca, maddede yer verilen kriz zamanlarının sona ermesi halinde de geçici yayın yasağının kendiliğinden ortadan kalkacağı tabiidir.

Açıklanan nedenlerle dava konusu kural, Anayasa’nın 2. maddesine aykırı değildir.”

Başta kabahatler olmak üzere her türlü mevzuatın basit ve kolay anlaşılır kurallar şeklinde mi yoksa genel kaideler şeklinde mi düzenleneceği, düzenleme yapılacak alanın durumuna göre değişmektedir. Bazen bir kabahat veya eylemin tipi durumdan duruma değişmediği ve geniş ekonomik çıkarları ilgilendirmedeği için basit, istikrarlı ve detaylı kurallarla düzenlenebilmektedir. Böyle bir durumda, düzenlemenin kaideler şeklinde değil detaylı kurallar olarak belirlenmesi belirlilik ilkesinin bir gerekliliği olarak ortaya çıkmaktadır. Belirlilik ilkesi, mümkün olduğu ölçüde kuralların insan davranışlarını belirgin hale getirilmesi için kullanılmasından yanadır. Kurallar genel kaidelere göre daha açık ve kesin hükümler içerdiğinden, daha kolay düzenlenebildiği gibi ilgililerce tahmin edilebilmesi ve uygulanabilmesi daha kolay olur.<sup>351</sup>

Düzenleme yapılacak bazı alanlar ise karmaşık toplumsal ilişkiler, sık sık değişen durumlar ve büyük ekonomik çıkarları ilgilendirebilir. Belirsiz ve tanımlanamayan alanlarda açık seçik, detaylı ve istikrarlı kurallar işlerliğini kaybeder. Belirsiz ve karmaşık olayları öngörebilme ve tanımlayabilme özelliğine sahip genel kaideler, karmaşık toplumsal olaylara ve kapsamlı ekonomik çıkarlara uyum sağlamak suretiyle kurallara göre hukuki belirliliği sağlamada daha elverişli hale gelirler.<sup>352</sup> Bununla birlikte kurallar ile genel kaideler arasında optimal dengenin sağlanması önem arz eder. Düzenleme yapılacak alanın tanımlanması karışıkça, durumdan duruma değişiyorsa ve olayın ciddi ekonomik boyutu söz konusu ise ne detaylı kurallar koymak ne de çok genel çerçeve çizmek hukuki belirliliği sağlamaz. Bu tür durumlarda orta

---

<sup>351</sup> BRAITHWAITE, J., a.g.m., s.52-54

<sup>352</sup> BRAITHWAITE, J., a.g.m., s.53-54

yolu arayarak basiretli bir karışımın tercih edilmesi belirliliğe daha çok katkı sağlayacaktır.<sup>353</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sunday Times/Birleşik Krallık kararında<sup>354</sup> da belirttiği üzere bireylerin toplumsal hayatta belirli bir eylemin gerektirdiği sonuçları mutlak bir belirginlikle önceden öngörmüş olmaları gerekmez. Belirgin olması arzu edilen ve ideal olan olmakla beraber tecrübeler ve toplumsal yaşamın gerektirdiği zorluklar bunun her zaman mümkün olmadığını hatta mutlak belirgin olmasının çoğu kez aşırı bir katılığı da beraberinde getirdiğini ortaya koymaktadır. Oysa yasa kurallarının toplumsal yaşamın değişen koşullarına ayak uyduracak tarzda tasarlanması gerekliliği, birçok yasanın az veya çok kaçınılmaz olarak muğlak ifadelerle yer vermek zorunda kaldığı ve bunların yorumlanmasının ve anlaşılmasının hukuk uygulamasıyla mümkün olduğu hususları karşımıza çıkmaktadır.<sup>355</sup> Değişen koşullara ayak uydurmaktan kaynaklanan zorunlu muğlak ifadelerle yer verilse de yasalar, bireylere herhangi bir davranışta bulunmadan önce nasıl ilerlemeleri gerektiğini bilme olanağı sağlamalıdır.<sup>356</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi yanı sıra kimi zaman iç hukukumuzda karşımıza çıkan “belirlenebilirlik ölçütü” ile ilgili sorunlarda Anayasa Mahkemesi “toplumda nefret duyguları oluşturan” veya “korku salacak” gibi belirsiz kavramların televizyon ve radyo yayınlarında neler olduğunun yasa

---

<sup>353</sup> BRAITHWAITE, J., a.g.m., s.65

<sup>354</sup> European Court of Human Rights, Case Of The Sunday Times v. The United Kingdom No:1, 26.04.1979, Application no. 6538/74

<sup>355</sup> DOĞRU, Osman, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları, Beta Yayınları, İstanbul 2002, s.292-293'den aktaran KARABULUT, M., a.g.e., s.120

<sup>356</sup> BINGHAM, T., a.g.e., s.39

koyucu tarafından belirlenmesinin güçlüğüne vurgu yaparak düzenlemeyi Anayasa'nın 38 inci maddesine aykırı bulmamıştır.<sup>357</sup> Yüksek Mahkeme ancak genel ifade edilebilen bu tür kavramların zaman içinde öğreti görüşleri ve yargı kararlarıyla yani hukuk tatbikatıyla anlam kazanacağı görüşüne ulaşmıştır.<sup>358</sup>

Bununla birlikte 1982 Anayasası'nın hukuk devletini düzenleyen 2 inci ve temel hak ve özgürlükleri düzenleyen 13 üncü maddeleri ışığında, 38 inci maddesinin "suçta ve cezada yasallık" ve bu kapsamda "belirlilik ödevi" birlikte değerlendirildiğinde yasa koyucunun düzenleme yapma yetki ve sorumluluğunu belirsiz ve ancak hukuk tatbikatı yoluyla yargı organına rahatlıkla bırakabileceği anlamı çıkarılmamalıdır.<sup>359</sup> Yaptırıma tabi idari ve vergi kabahatlerinin bir zorunluluk olarak belirsiz ve genel kavramlarla ifade edilebilmesi için bahse konu kavramın içeriğinin yasa koyucu tarafından belirlenmesinin güçlüğü koşulu ile öğreti görüşleri ve yargı kararlarıyla ve

---

<sup>357</sup> KARABULUT, M., a.g.e., s.120-121

<sup>358</sup> "Radyo, televizyon ve veri yayınları ile büyük halk kitleleri istenilen doğrultuda yönlendirilebilir. Nefret duygularını oluşturan veya korku salan yayınlara imkân verilmesi halinde toplumun huzur ve düzeninin etkileneceği kuşkusuzdur. Sürekli değişen toplumsal olaylar karşısında insanlar arasında nefret duygularını oluşturan veya korku salan yayınların neler olduğunun önceden yasa koyucu tarafından belirlenmesindeki güçlük gözardı edilemez ise de, bu kavramlara zaman içinde öğreti ve yargı kararlarıyla içerik ve anlam kazandırıldığı da bir gerçektir. Bu nedenle, dava konusu kuralların belirsizliğinden bu bağlamda Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığından söz edilemez.

Toplumda nefret duygularını oluşturan veya korku yaratacak yayınların kamu düzeni ve kamu güvenliği ile yakından ilgili olduğu, bunların korunması amacıyla da iptali istenilen kurallarla önlemler getirildiği anlaşılmaktadır.

Dava konusu kuralla yasaklanan yayınlara izin verilmesi halinde bunların kamu düzeni ve kamu güvenliği bakımından yaratabileceği ağır sonuçlar gözetildiğinde, yapılan düzenlemenin demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olduğu ileri sürülemez.

Öte yandan, dava konusu ibarelerle ilgili uyuşmazlıklarda, yargı yoluna başvurma olanağının bulunmasının, kişilerin yanlış uygulamalardan etkilenmelerini önleyecek, yeterli güvenceyi oluşturduğu da açıktır." Anayasa Mahkemesi'nin 21.09.2004 tarih ve E. 2002/100, K.2004/109

<sup>359</sup> CAN, O., a.g.m., s.100

yorum yöntemleriyle belirlenebilir olma koşulunun birlikte gerçekleşmesi ve bu durumun hukuki güvenliğe ve öngörülebilirliğe zarar vermemesi gerekir.

#### **4. Belirliliğin Sağlanmasında Ulaşılabilirlik (Erişebilirlik) Ölçütü**

Ulaşılabilirlik ölçütü, idari ve vergi kabahati ve yaptırımı gerektiren kuralların Resmi Gazete’de yayımlanarak ilan edilmelerinin ve teknolojik imkanlardan da yararlanarak bireylerin kurallara en kolay şekilde erişebilmelerinin sağlanarak bireylerin hukuki güvenliğinin sağlanmasını ifade etmektedir.<sup>360</sup> Uygulayıcı kuralların hukuka uygun olarak uygulanabilmesi için bunların ulaşılabilir olması gerekir.<sup>361</sup> Belirliliğin sağlanmasında önemli bir ölçüt olan erişebilirlik ölçütü, değişik toplum kesimlerinin hukuku önceden bilme imkanına sahip olmaları anlamına gelir. Bu ölçüt insanların davranışlarının hukuki sonuçlarını önceden tahmin edebilmelerine ve ayrıca kamuoyu eleştirisinin yapılabilmesine olanak sağlar.<sup>362</sup>

Danıştay Resmi Gazete’de yayımlanmayarak ilgililerin bilgisi dışında kalan kuralların dayanak alınarak yaptırım uygulanamayacağına karar vermiştir.<sup>363</sup>

Anayasa’nın 89 uncu maddesine göre diğer kanunlarda olduğu gibi vergi kabahati ihdas eden ya da vergi kabahati yaptırımı belirleyen kanunlar da Resmi Gazete’de yayımlanarak ulaşılabilir hale gelmektedir. Aynı şekilde

---

<sup>360</sup> ÇAĞLAR, S., a.g.e., s.188-192

<sup>361</sup> KARAHANOGULLARI, O.,a.g.e., s.174

<sup>362</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.70

<sup>363</sup> Danıştay 12. Daire, 24.04.1978 tarih ve E.1977/1349, K.1978/955, Danıştay Dergisi, 30-31, 1978, s.52

kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan ve vergi kabahatleriyle ilgili olarak kişilere hangi fiilleri yapmalarını ya da hangi fiilleri yapmamaları gerektiğini açıklayan yönetmelik veya tebliğ gibi genel düzenleyici işlemler de Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır. Böylece bireylere vergi kabahatini oluşturan fiiller ile bu fiillere uygulanacak yaptırımlar duyurulmuş olduğundan suç ve cezalarda belirlilik ilkesi ile belirliliğin sağlanmasında ulaşılabilirlik ölçütü bu yönüyle sağlanmış olmaktadır.<sup>364</sup> Bununla birlikte öğretide bir görüşe göre kabahatin çerçevesi yasayla çizilse ve yayımlanmak suretiyle aleniyet sağlansa da genel düzenleyici işlemlerle idareye yetki tanınması kanunilik ve belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı da ifade edilmektedir.<sup>365</sup>

Ulaşılabilirlik ölçütünün tam olarak sağlanmasında kanunların ve idarenin genel düzenleyici işlemlerinin Resmi Gazete’de yayımlanmasının tek başına yeterli olmayacağı da dikkate alınmalıdır. Teknolojik imkanların arttığı bu dönemde, yürüttüğü faaliyete göre her bir kurumun kendi internet sitelerinden vatandaşların kolayca erişebilecekleri şekilde bu düzenlemeleri ayrıca yayınlamaları gerekir. Kanunların içeriği en kolay şekliyle ve yeterli düzeyde kamunun erişimine açık olmalıdır <sup>366</sup> ve vatandaşlar kendi davalarında da bu kuralın uygulanacağından emin olabilmelidir. <sup>367</sup> Aynı

---

<sup>364</sup> “...Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak düzenleyici işlemlerle suçun unsurları gösterildiğinde, bir bakıma suçun ne olduğu yine kanunla belirlenmiş olmaktadır. Genel düzenleyici işlemler Resmi Gazete’de yayımlandığından, kişilere hangi fiillerin yasaklandığı ya da hangi fiilleri yapmamaları gerektiği duyurulmuş olmakta, böylece suçta kanunilik prensibinden beklenen amaç gerçekleşmiş bulunmaktadır...” Danıştay 11. Daire, 03.11.1998 tarih ve E.1997/2130, K.1998/3560

<http://turgutcandan.com>

<sup>365</sup> CANDAN, T., a.g.m., s. 258

<sup>366</sup> BINGHAM, T., a.g.e., s.39

<sup>367</sup> European Court of Human Rights, Case Of The Sunday Times v. The United Kingdom



şekilde kabahat ve yaptırımların anlaşılmasında vergi mükellef ve sorumluları, diğer ilgililer ve vergi idaresi çalışanları gibi vergilendirmeye ilgili tarafların düzenlemeleri doğru yorumlayabilmeleri için bu düzenlemelere ilişkin yargı kararlarının yüksek yargı organlarınca eksiksiz yayınlanmaları ve kolay erişiminin sağlanması önem arz etmektedir.

### **5. Belirliliğin Sağlanmasında Kesinlik ölçütü**

Yürürlükteki kanunları ve aleniyet kazanmış genel düzenleyici işlemleri kural olarak herkesin bildiği kabul edilir. Ancak vergi kabahati ve yaptırımlarına ilişkin hukuki düzenlemelerin aynı zamanda hukukun öngörülebilir olmasıyla bağlantılı olarak açık ve anlaşılır olması<sup>368</sup>, karmaşık olmaması gerekir. Bir hukuki metin Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle aleniyet kazanmış olmakla birlikte çelişkili hükümler içeriyor, kabahat oluşturan davranış ve uygulanacak yaptırım tereddüde yer vermeyecek şekilde belirlenemiyor ise kesinlik ölçütünün sağlandığından bahsetmek zordur.

Mükellef, sorumlu veya diğer ilgililerin hukukun gerektirdiği şekilde nasıl davranmaları, neleri yapmaktan kaçınmaları ve kendilerine ödev olarak yüklenen fiillerin ne tür hukuki sonuçlara yol açacağını bilmeleri ancak belirsizlikten uzak ve yanlış anlaşılmayan kurallarla mümkündür.<sup>369</sup> Bu yüzden hukuki metinlerde vergi kabahati ve yaptırımının açık ve anlaşılır bir şekilde tespit edilebilmeleri ve bireylerin kendilerine uygulanan yaptırımlara karşı

---

No:1, 26.04.1979, Application no. 6538/74

<sup>368</sup> PARP WORTH, Neil, Constitutional & Administrative Law, Oxford University Press, Fifth Edition, New York 2008, s.40

<sup>369</sup> PARP WORTH, N., a.g.e., s.40; ÇAĞLAR, S., a.g.e., s.189

başvurabileceği yargı yolunun ve süresinin yoruma açık olmayacak şekilde düzenlenmesiyle ancak kesinlik ölçütü sağlanmış olur. Kanunların açıklığı ve tereddüde yer vermeyecek şekilde kesin hükümler içermesi insan davranışlarının kontrol ve yönlendirilmesinde esaslı bir unsur olarak karşımıza çıkar.<sup>370</sup> Bu koşul, Kara Avrupası Hukukunda derli toplu ve dikkatli çalışmalarla tasarlanmış yasalar yoluyla sağlanmaktadır. Avustralya gibi çoğu Anglo-Sakson Hukukuna tabi ülkelerde ise açık ancak aynı zamanda öz ve anlaşılır yasa metinleri yapma yönündeki bir çaba göze çarpmaktadır.<sup>371</sup> Dolayısıyla bir normun hukuk kuralı olarak bahsedilebilmesi için ilgililerin eylemini belirleyebilecek kadar açık ve anlaşılır formüle edilmesi gerekir.<sup>372</sup>

Diğer kanunlarda olduğu gibi vergi kabahatlerinde de kesinlik ölçütü, yasa yapıcıların, vergi idaresi çalışanlarının ve vergi mükellef ve sorumlularının tereddüt yaşamaması bakımından önem arz eder. Vergi idaresi, uygulamada duraksamaya yer vermeyecek tebliğ ve sirküler gibi düzenleyici işlemleri ile<sup>373</sup> kesinlik ölçütüne riayet ederek belirliliğin ortaya çıkmasında önemli role sahiptir.

Vergi kabahat ve yaptırımlarını düzenleyen kuralların hukuk sistematığı içindeki yeri de kesinlik ölçütünün sağlanması bakımından önemlidir. Kabahat ve yaptırım öngören hükümlerin, bireylerin kolayca ulaşabilmeleri için ilgili oldukları kanun veya düzenlemeler içinde yer almaları gerekir. Hukuki

---

<sup>370</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.70

<sup>371</sup> BINGHAM, T., a.g.e., s.39

<sup>372</sup> European Court of Human Rights, Case Of The Sunday Times v. The United Kingdom No:1, 26.04.1979, Application no. 6538/74

<sup>373</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.257

metinlerin hukuk eğitimi almış kişilerin dahi kolayca ulaşamayacağı şekilde ilgisiz kanunlar içinde yer almaları ve açık olmamaları durumunda, aleniyetin sağlanması tek başına bu düzenlemenin öngörülebilir olmasını sağlamayacaktır.

Kesinlik ölçütünün sağlanması bakımından bir diğer önemli koşul yasal düzenlemelerin çok sık değiştirilmemesidir. Hukuk kurallarının sık ve keyfi bir şekilde değiştirilmemesini ifade eden “hukuki istikrar ilkesi” de bu anlamda kesinliğin gerçekleşmesine katkı yapmaktadır. Bireylerin bir hukuki düzenlemenin makul bir süre varlığını koruyacağını öngörebilmeleri,<sup>374</sup> yaptırıma tabi vergi kabahatlerinin açık ve anlaşılır olmasını sağlamaktadır. Çok sık yapılan değişiklikler insanların faaliyetlerini hukuki düzenlemelere göre tanzim etmelerini zorlaştıracaktır.<sup>375</sup> Yasal düzenlemelerin sabit olması ve bu şekilde kesinliğin sağlanmasına yönelik gereklilik, doğrudan kanunların öngörülebilirliğine, yasa koyucunun güvenilirliğine<sup>376</sup> ve yasaların rehberlik etmesine hizmet etmektedir.

Vergi kabahati ve yaptırımı sisteminin anayasal çerçevesinin, vergi ödevi ile vergi suç ve ceza konularının ilke ve esaslarının, doğrudan veya bağlantılı bir şekilde Anayasa’da ayrı ayrı kural haline getirilmesi karşısında,<sup>377</sup> vergi kabahati ve vergi kabahatleri yaptırımlarının belirliliği yönünden konunun iki ayrı başlık altında işlenmesi uygun olacaktır.

---

<sup>374</sup> ÖZGÜVEN, Volkan, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.48

<sup>375</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.70

<sup>376</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.70

<sup>377</sup> AYDIN, Ali Rıza, “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, Vergi Sorunları, Sayı:233, Şubat 2008, s.21

#### **D. Vergi Kabahatlerinde Belirlilik İlkesinin Ortaya çıkışı**

Vergi kabahatini, vergi ödevlerinin ihlali nedeniyle vergi idarelerince yaptırım uygulanan fiiller olarak tanımlamak mümkündür.<sup>378</sup> Devlet, Anayasa'da kendisine verilen görevleri yerine getirebilmek ve vergi ödevinin ilgililer tarafından belirli bir düzen içerisinde zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesini sağlamak amacıyla vergi kabahatlerini oluşturmaktadır.<sup>379</sup>

Vergi kabahatleri, vergilendirmeye ilgili hukuka aykırı fiilleri tespit ederek vergisel idari düzenin işlemlerini ve belirli bir düzen içerisinde vergi alacağının tahsilini sağlamaktadır. Bunlardan vergi ziyayı kabahati, vergi alacağının zamanında tahakkuk etmemesine ya da geç tahakkuk etmesine bağlı olarak ortaya çıkar. Vergi ziyayı beyana tabi vergiler için beyanda bulunma ödevinin ihlal edilmesi ile gerçekleşmektedir. Kanunda belirtilen hareketler dışında kalan ve vergi ziyayı sonucunu ortaya çıkaran diğer tüm hareketler de vergi ziyasına neden olabilmesi bakımından hukuki niteliği itibarıyla serbest hareketle işlenebilen bir kabahat olarak değerlendirilir.<sup>380</sup> Usulsüzlük kabahatleri ise vergi ziyasına sebebiyet vermemekle birlikte kanunda belirtilen şekle ve usule ilişkin ödevlere aykırı fiillerin ortak adı olarak tanımlanabilir.<sup>381</sup>

Kabahatleri belirlemenin idari mercilere bırakılması, aslında ikincil nitelikte ve istisnai bir yetkidir. Ancak toplumsal ve ekonomik yaşamda ihtisas

---

<sup>378</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s.211

<sup>379</sup> AYDIN, A. R., a.g.m., s.25

<sup>380</sup> BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar 2006, s.256

<sup>381</sup> TAŞDELEN, Aziz, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s.16

gerektiren karmaşık konuların zorunlu kılmasıyla birlikte, bir yasal dayanağa bağlı olarak idareye kabahatleri belirleme yetkisinin verilmesi, idari yaptırımlar alanında sıkça başvurulmuş bir yol haline gelmiştir.<sup>382</sup>

Vergi kabahatlerinin ortak özelliği, bu kabahatlerin vergi idaresi tarafından tespit edilmeleri ve yine aynı idare tarafından bu kabahatlere yaptırım uygulanmasıdır. Vergi kabahatleri arasında her hangi bir nitelik farkı bulunmamakla birlikte bunlara uygulanan yaptırımlar bakımından bazı farklılıklar ortaya çıkmıştır.<sup>383</sup>

### **1. Vergi Kabahatlerinin Anayasal Dayanağı**

İdari ve vergi kabahatlerine ait fiillerin tespiti ve belirlenmesi sorunu başta Anayasanın “mülkiyet hakkını” düzenleyen 35 inci maddesi olmak üzere çoğu anayasal hak ve özgürlüklerle bağlantılıdır. Anayasa’nın 13 üncü maddesine göre temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırılabilirliği, verginin yasallığı ve özellikle suç ve cezaların kanuniliği ve her türlü suç ihdasının ancak kanunla yapılabilirliği gibi anayasal ilke ve kavramlar idari ve vergi kabahatlerinde belirliliğin sağlanmasında önemli rol oynarlar. Bununla birlikte kabahat teşkil eden fiillerin belirlenmesinde hangi anayasal ilke ve güvencenin öncelikli olarak esas alınacağı, diğer hangi ilkelerinde bağlantılı alt ilkeler olarak hüküm ve sonuç doğuracağının bilinmesi, bahse konu kabahatlerde belirliliğin ortaya konulması ve sınırlarının çizilmesi açısından önemlidir. Kabahatlerin belirlenmesinde öncelikle esas alınacak

---

<sup>382</sup> OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara ...”, s.182

<sup>383</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.17

anayasal ilkenin bilinmesi durumunda bu ilke, kabahatlerde belirliliğin sağlanmasında temel anayasal dayanak olacağından yasama organının kabahatlere yönelik düzenlemelerine ve idarenin suç ihdasının sınırlarının belirlenmesine kaynaklık edecektir.

Öncelikle hem vergilendirmeyi hem de vergi kabahati ve yaptırımlarını ilgilendirmesi bakımından bu alanda kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılamaması güvencesi söz konusudur. 1982 Anayasası'nın 91 inci maddesinin birinci fıkrasında, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararnama çıkarma yetkisi verebileceği ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevlerin kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere “suç ve cezalara ilişkin esaslar”ı düzenleyen 38 inci madde Anayasa'nın ikinci kısmının ikinci bölümünde, “vergi ödevi”ni düzenleyen 73 üncü madde ise Anayasanın ikinci kısmının dördüncü bölümünde düzenlendiğinden, vergilendirme ile vergi kabahati ve yaptırımlarına dair düzenlemelerin kanun hükmünde kararnama ile yapılması mümkün görülmemektedir.

Anayasa'nın “suç ve cezalara ilişkin esaslar” başlıklı 38 inci maddesi, suç ve cezaların kanuniliği ilkesi, suç ve cezaların geriye yürümezliği ilkesi, masumiyet karinesi, suç ve cezaların şahsiliği, idarenin kişi özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuran bir yaptırım uygulayamayacağı gibi ilke ve kuralları temel hak ve özgürlüklerin özel bir biçimi olarak düzenlemiştir.

Anayasa'nın "vergi ödevi" başlıklı 73 üncü maddesi ise, birinci fıkrasında verginin genelliğini, ikinci fıkrasında vergilendirmenin sosyal amacını, üçüncü fıkrasında verginin yasallığını, dördüncü fıkrasında Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisini düzenlemiştir.

Başta verginin yasallığı olmak üzere vergi ödevine ve vergilendirmeye dair diğer hususlarda Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerinin özel bir düzenlemesi olan 73 üncü maddesi geçerli bir hukuki rejim olarak belirlenmiştir. Bir diğer ifadeyle vergilendirmenin anayasal dayanağı 73 üncü maddedir ve vergilendirmeye ilgili hususlarda öncelikle bu maddenin kural ve ilkelerinin esas alınacağında kuşku bulunmamaktadır. Ancak vergi kabahati ve yaptırımlarına Anayasa'nın 73 üncü maddesinde yer verilmemiştir.

Vergi kabahati ve yaptırımları, her ne kadar Türk Ceza Kanunu dışında kendine özgü bir yapı gösteriyor olsa da, "vergi ödevi" Anayasanın 73 üncü maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Vergi kabahati ve yaptırımlarına aynı veya başka bir maddede yer verilmemiş olduğundan, diğer tüm suç ve cezalarda olduğu gibi vergi kabahati yaptırımlarının anayasal dayanağını idari kabahat ve yaptırımlarının hukuki niteliği de dikkate alınarak Anayasa'nın 38 inci maddesinde aramak gerekir.<sup>386</sup>

Anayasa Mahkemesi önceleri vergi kabahatleri ve yaptırımlarının anayasal dayanağının Anayasa'nın "suç ve cezaların kanuniliği" ilkesini düzenleyen 38 inci maddesinin olmadığı görüşündeydi. Yüksek Mahkeme bu

---

<sup>386</sup> AYDIN, A. R., a.g.m., s.17-18

kararında, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan ve Bakanlar Kuruluna yukarı ve aşağı hadlerde ceza belirleme yetkisi tanıyan bir yasal düzenlemenin anayasal dayanağının, Anayasa'nın vergi ödevini düzenleyen ve Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapmak yetkisini veren 73 üncü maddesi olduğunu kabul etmiştir.<sup>387</sup> Karşı oy yazısında ise Yüksek Mahkeme kararı özellikle anayasal dayanakları yönünden ele alınarak Anayasa'nın vergi oranları yönünden yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapmak yetkisini Bakanlar Kuruluna bıraktığı halde vergi cezaları açısından benzer bir yetkiden söz edilmediğı vurgulanmıştır.<sup>388</sup>

---

<sup>387</sup> Anayasa Mahkemesi Kararının gerekçesinde "Dilekçede bu madde ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 414. maddeye ilişkin iptal işlemi: Anayasa'nın 73. maddesinde Bakanlar Kurulu'na sadece vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili değışiklik yapmak yetkisini verdiği halde vergi cezaları hakkında böyle bir yetki vermediğı iddiasına dayandırılmıştır.

Bu yetki, herşeyden önce Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen suçları işleyen mükelleflere ceza mahkemeleri veya vergi daireleri tarafından verilecek cezalara dayalı bir yetkidir. Bir başka deyişle Anayasa'nın 38. maddesinde öngörülen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık yoktur. Öte yandan Bakanlar Kurulu, bu yetkisini genel bir düzenleme şeklinde kullanacak, mükellefler arasında bir ayrıma gitmeyecektir. Ayrıca, para cezalarının zaman içinde, enflasyon nedeniyle, önemini ve ceza niteliğini kaybettiğı bilinmektedir. Bu düzenleme ile para cezalarının caydırıcı niteliğini koruması da sağlanmış olmaktadır ki, bunda önemli bir kamu yararı olduğu açıktır. Bu nedenlerle, mükerrer 414. maddenin (b) bendinin Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır..." denilmiştir, Anayasa Mahkemesi Kararı 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/2

<sup>388</sup> Karşı oy yazısında "...Anayasa, vergi oranlarında yasanın belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapmak yetkisini Bakanlar Kuruluna bıraktığı halde, vergi cezaları hakkında benzer bir yetkiden söz etmemektir. Anayasa'nın, vergi ödeviyle ilgili olarak öngördüğü vergilemenin yasallığı kuralın, kendi içinde getirdiğı "istisnanın", vergi cezalarında da benzer bir uygulamaya gidilecek şekilde genişletilmesi vergilemenin yasallığı ilkesine, dolayısıyla Anayasa'nın 73. maddesine aykırı düşer.

Ayrıca Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasında "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." denilmektedir. Anayasa Mahkemesinin 25/5/1967 tarih ve E. 1966/32, K. 1967/13 sayılı kararında bu kural açıklanırken, "Anayasa koyucu bu madde hükmü ile cezanın miktarı ve çeşidinin belli edilmesini yasaya bırakmıştır." denilmektedir. Başka bir deyişle ceza koymak gibi, ceza miktarını arttırmak veya azaltmak da münhasıran yasamaya verilmiş bir yetkidir. Bu yetkinin Bakanlar Kurulu eliyle kullanılması Anayasa'nın 7. ve 38. maddelerine uygun düşmez. Vergi cezaları, kendilerine özgü ayrılıkları bulunsa da, ceza niteliğindedirler ve ceza hukuku kapsamına



Nitekim izleyen süreçte, yine Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişik 344 üncü maddesinde, vergi cezasının hesaplanmasında Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla önüne gelen bir uyuşmazlıkta Yüksek Mahkeme; yapılan yasal düzenlemeyi Anayasanın "Hukuk Devleti"ne ilişkin 2 nci maddesi ile "suç ve cezaların kanuniliği"ne ilişkin 38 inci maddesine aykırı bularak iptal etmiştir.<sup>389</sup>

Görüldüğü üzere vergi kabahat ve yaptırımlarının anayasal dayanağını diğer tüm suç ve cezalarda olduğu gibi Anayasanın 38 inci maddesi oluşturmaktadır. Ancak ceza normu ve ceza yaptırımları uygulamasında suç ve cezada kanunilik ilkesi mutlak olmakla beraber idari ve vergi kabahatlerinin ihdası yönünden bu kuralın esnetildiği anlaşılmaktadır.<sup>390</sup> Bilgi ve teknolojinin gelişmesi ile teknik bilgi ve ihtisas gerektiren bazı alanların doğurduğu ihtiyaç bu ilkenin idari kabahatler alanında ceza hukukundaki kadar katı ve sert uygulanmamasına kaynaklık etmektedir. Bu yüzden vergi idaresinin vergi

---

*girerler. Danıştay'ın 12/6/1980 gün, E: 1977/1, K: 1980/2 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı da aynı yöndedir..." "Anayasa, 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında, ancak "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceğini öngörmüş, Bakanlar Kuruluna cezaları artırmak yetkisini tanımamıştır. Bu sebeple ceza miktarlarını on katına kadar artırma yetkisinin tanınması Anayasa'nın 38 inci ve 73 üncü maddelerinin mezkûr metin, ruh ve amacına aykırı olduğu gibi yasama yetkisinin devredilemeyeceğini öngören 7 inci maddesine de aykırı düşmektedir." gerekçesi yer almaktadır. Anayasa Mahkemesi Kararı 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/2*

<sup>389</sup> Kararın gerekçesinde, "İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri malî 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 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 konulur ve 2. maddesindeki "hukuk devleti" ilkelerine aykırılık oluşturur." denilmektedir. Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E.2001/3, K.2005/4

<sup>390</sup> ERDEM, Tahir, "Bakanlar Kurulu'na Tanınan Vergi Cezalarını Artırma Yetkisinin Cezaların Kanuniliği İlkesi Karşısındaki Durumu ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 414'üncü Maddesine Bakış", Vergi Sorunları, Sayı:209, Şubat 2006, s. 104-105

cezaları alanında vergilendirmede olduğu gibi kayda değer bir yetkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır.<sup>391</sup> Keza, yasama organının sık değişen karmaşık konularda düzenleme yapmasının zorluğu ve her durumda yasama faaliyetinin yavaş işlemesi bizi aynı sonuca götürmektedir. Bununla birlikte idareye tanınan bu yetkiden, yürütme organına sınırsız ve keyfi bir kabahat belirleme olanağının tanındığı da anlaşılmamalıdır.

İdare, yasanın çizdiği sınırlar içinde ve belirlilik ilkesinin anlaşılmasına olanak tanıyan bazı ilke ve ölçütleri de dikkate alarak vergi kabahatlerinin belirlenmesinde uygulamaya yönelik bir yetki kullanmaktadır. Dolayısıyla idare gerçekte bir kabahatin ihdasını değil yasanın sınırlarını çizdiği eylem ve davranışların saptanması işlemini yerine getirmektedir.<sup>392</sup> Bununla birlikte idareye tanınan düzenleme yetkisinin içerik yönünden sınırının belirlenmesinin zorluğu, doktrin ve yargı kararlarından hareketle ortaya çıkmaktadır.<sup>393</sup>

## **2. Kabahatler Kanununun Yaklaşımı**

### **a. Genel Olarak Kabahatler Kanunu**

5326 sayılı Kabahatler Kanunu 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kabahatler Kanunu, ekonomik hayata ilişkin değişik kanunlarda yer alan idari kabahat ve yaptırımlara dair

---

<sup>391</sup> TAŞKAN, Yusuf Ziya, Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, On İki Levha Yayıncılık, Yayın No:138, İstanbul 2010, s.27

<sup>392</sup> ÖZAY, İ., a.g.e., s.94-95

<sup>393</sup> ÖZTÜRK, K. Burak, Fransız ve Türk Hukukunda İdarenin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı, Yetkin Yayınları, Ankara 2009, s.107

çeşitli hüküm ve düzenlemeler arasında sistem birliği ve ahengin sağlanması ihtiyacını karşılamak amacıyla çıkarılmıştır.

Kabahat, 5326 sayılı Kanunun “Tanım” başlıklı 2 inci maddesinde *“kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık”* şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 3 üncü maddesinde, kanun yoluna ilişkin hükümlerin diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümlerinin ise diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır.<sup>394</sup> Bu düzenlemeyle Kanunun genel hükümleri vergi kabahat ve yaptırımları için de bağlayıcı bir kanun haline gelmiştir.<sup>395</sup>

Vergi kabahati olan vergi ziyai kabahati ile usulsüzlük kabahatlerine uygulanan yaptırımların niteliği itibarıyla idari para cezası olduğu bilinmektedir. Kabahatler Kanunu’nun Ek 1 inci maddesiyle Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin Anayasa Mahkemesi’nin kabahatlere uygulanacak yaptırımlarının yargı yoluna ilişkin verdiği karar<sup>396</sup>

---

<sup>394</sup> Kabahatler Kanununun 3. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir.

Madde 3- (Değişik: 6/12/2006-5560/31 md.)

(1) Bu Kanunun;

a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında,

uygulanır.

<sup>395</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.287

<sup>396</sup> Anayasa Mahkemesinin 01.03.2006 tarih ve E.2005/108, K.2006/36; kararın gerekçesinde, *“Anayasa’nın 125 maddesinin birinci fıkrasında, “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır”; 140. maddesinin birinci fıkrasında, “Hakimler ve savcılar adli ve idarî yargı hâkim ve savcılar olarak görev yaparlar”; 142. maddesinde “Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir”; 155. maddesinin birinci fıkrasında da, “Danıştay, idarî mahkemelerce verilen kanunun başka bir*

üzerine Kanunun 3 üncü maddesinde yapılan değişikliktten önce de<sup>397</sup> var olması, Kabahatlere dair genel hükümlerin vergi kabahat ve yaptırımları açısından geçerli olduğunun bir kanıtı olarak görülmektedir.<sup>398</sup>

Buna karşın öğretide kimi görüşlere göre Vergi Usul Kanunu'nun vergi kabahati ve yaptırımlarına ilişkin hükümlerinin Kabahatler Kanunundaki hükümlere göre özel nitelikli olması bakımından sonraki tarihli Kanun hükümleri karşısında uygulamaya devam edeceği de savunulmuştur.<sup>399</sup>

Kabahatler Kanununun Ek 1 inci maddesi bu Kanunun yürürlüğe girmesinden hemen sonra 11.05.2005 tarih ve 5348 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile getirilmiştir. Madde metni incelendiğinde, sadece vergi

---

*idarî yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunda gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar” denilmektedir. Bu kurallara göre, Anayasa’da idarî ve adlî yargının ayrılığı kabul edilmiştir. Bu ayrım uyarınca idarenin kamu gücü kullandığı ve kamu hukuku alanına giren işlem ve eylemleri idarî yargı, özel hukuk alanına giren işlemleri de adli yargı denetimine tâbi olacaktır. Buna bağlı olarak idarî yargının görev alanına giren bir uyumsuzluğun çözümünde adlî yargının görevlendirilmesi konusunda yasa koyucunun geniş takdir hakkının bulunduğunu söylemek olanaklı değildir.*

*Ceza hukukundaki gelişmelere koşut olarak, kimi yasal düzenlemelerde basit nitelikte görülen suçlar hakkında idari yaptırımlara yer verildiği görülmektedir. Daha ağır suç oluşturan eylemler için verilen idari para cezalarına karşı yapılacak başvurularda konunun idare hukukundan çok ceza hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle adli yargının görevli olması doğaldır. Ancak, idare hukuku esaslarına göre tesis edilen bir idari işlemin, sadece para cezası yaptırımı içermesine bakılarak denetiminin idari yargı alanından çıkarılarak adli yargıya bırakılması olanaklı değildir.” İfadeleri idari yargının anayasal dayanağı bakımından önemlidir.*

<sup>397</sup> 5326 sayılı Kanunun ilk halinde 3 üncü ve 27 inci maddeleri aşağıdaki şekildeydi. Yüksek Mahkemenin kararı üzerine 6/12/2006 tarih ve 5560 sayılı Kanunun 31 maddesi ile Kanunun 3. Maddesi değişikliğe uğramıştır.

“MADDE 3.- (1) Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır.”

“MADDE 27.- (1) İdarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idarî yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde idarî yaptırım kararı kesinleşir.”

<sup>398</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, Vergi Sorunları, Sayı 233, Şubat 2008, s.73-74

<sup>399</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “Vergi Ceza Hukuku’ndaki ...”, s.73-74

mahkemesinin görevine ilişkin hükümler saklı tutulmuştur. Kanunun yürürlüğe girmesinden hemen sonra yargı yoluna ilişkin düzenleme yapılmasına ihtiyaç hissedilmiş olması dahi, vergi kabahatleri ve yaptırımlarının Kabahatler Kanununda yer alan genel hükümlere tabi olduğunun yasa koyucu tarafından da kabul edildiğini, vergi yargısının ayrıksı yönü dikkate alınarak vergi mahkemesinin görevine dair hususların ise saklı tutulduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

#### **b. Kabahatler Kanununun Temel Kanun Oluşu ve Genel Kanun - Özel Kanun İlişkisi**

Kabahatler Kanununda genel hükümler iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım “genel hükümler” başlığı ve ikinci kısım ise “çeşitli kabahatler” başlığını taşımaktadır. Bu şekilde Kanunun iki kısımdan oluşan genel hükümleri, 3 üncü maddenin göndermesiyle ve ilgili kanunlarında düzenlenmişse yaptırımlara karşı kanun yolu hariç tüm kabahatleri kapsamaktadır.

Gerek Vergi Usul Kanunu ve gerek Kabahatler Kanunu genel bir kanun olduklarından vergi kabahati ve yaptırımlarında her iki kanununda bir hususu düzenlemeleri halinde hangisinin öncelikle uygulanacağı sorunu karşımıza çıkmaktadır.

Hukukta aynı konuda yapılan yeni bir düzenleme üzerine eski ve yeni kanun hükümlerinin birbiriyle çatışması halinde sorun, çatışan hükümlerin özelinde çözüme kavuşturulmaktadır. Eğer iki kanun hükmü birbiriyle çelişiyorsa ve yeni hükmün eski hükmü ortadan kaldırdığı açıkça

anlaşılmıyorsa kanunlar arasında genel hüküm özel hüküm ilişkisine bakmak gerekir. Eğer düzenlemelerden birisi daha özel bir alanı düzenliyor ise önceki kanun sonraki kanun olup olmadığına bakılmaksızın özel nitelikli hüküm öncelikli uygulanma imkanı bulur. Her ikisi de özel hüküm veya genel hüküm ise ikisinden sonraki tarihli hüküm yürürlükte sayılmalıdır. Ancak özel alanı düzenleyen hükmün eski tarihli hüküm olması halinde yürürlükte olan hükmün tespitinde yeni hükmün konuluş amacını da dikkate almak gerekir.<sup>400</sup> Kabahatler Kanunu, genel hükümleri yönünden diğer kanunlardaki tüm kabahatlere uygulanması gereken temel bir kanun olduğundan, bir temel kanun hükmü ile kanun hükmünün çatışma halinde temel kanunun genel hükümlerinin uygulanması gerekeceği yolundaki görüş de bu hususu desteklemektedir.<sup>401</sup>

### **c. Kabahatler Kanununa Göre Vergi Kabahatlerinde Kanunilik İlkesi**

Vergi kabahatlerinde “kanunilik ilkesi” Kabahatler Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında, “*Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.*” şeklinde düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere Kabahatler

---

<sup>400</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.37-38; OĞUZMAN, M. Kemal, Medeni Hukuk Dersleri, 6 B, İstanbul 1990, s.37’den aktaran BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “Vergi Ceza Hukuku’ndaki ...”, s.75

<sup>401</sup> ÖZTÜRK, B., a.g.m., s.127

Kanunu'nda yer alan "kanunilik ilkesi", öğreti görüşü ve yargı içtihatları ile gelişen idari ve vergi kabahatlerine yönelik yaklaşımlarla örtüşmektedir.

Vergi kabahatleri ya bizzat yasalarla belirlenir ya da yasaların tespit ettiği genel çerçeve içerisinde vergi kabahati oluşturan davranışların vergi idaresince saptanmasıyla ortaya çıkar. Bir başka ifadeyle vergi kabahatleri şekli vergi ödevlerine aykırı fiillerden oluşmaktadır.

Yasama organı esas itibarıyla şekli vergi ödevlerini kanunla düzenlemektedir. Ancak bazı durumlarda, yasamanın ayrıntılı yasal düzenleme yapmasının güçlüğü, ekonomik gelişmelerin hızına ayak uydurulması ve ayrıntılı teknik bilgiye yer verilmesi ihtiyacı gibi gereklilikler nedeniyle teknik konuların ayrıntılarının idare tarafından düzenlenmesinin uygun görülmesi halinde, yasayla çerçeve hüküm oluşturulabilmektedir.<sup>402</sup> Bu şekilde, Vergi Usul Kanunu'nun birçok maddesinde idareye düzenleme yetkisi veren hükümler bulunmaktadır.<sup>403</sup> Vergi idaresine verilen düzenleme yetkisi bir bağlı yetki<sup>404</sup> olduğundan esasen idarenin bu yetkiyi kullanmama yönünde bir takdir yetkisi de bulunmamaktadır.<sup>405</sup>

## **E. Vergi Kabahatlerinde Belirliliğin Sağlanması ve Vergi İdaresinin Düzenleme Yetkisi**

---

<sup>402</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.46-47

<sup>403</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 175/2 ve 4, 177/5, 190/son, 203/son, Mükerrer Madde 227, Mükerrer Madde 241/son, Mükerrer Madde 242, Mükerrer Madde 257

<sup>404</sup> Bağlı yetki, amaca ulaşmanın belirsiz olduğu durumların aksine amacın belli olduğu durumlarda ortaya çıkar ve burada idarenin hangi idari işlemi tesis ederse normun amacına ulaşılacağına ilişkin bir değerlendirme yapmasına gerek yoktur. CANYAŞ, O, age, s.25

<sup>405</sup> ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s.137

Öğretide genel olarak kabul edildiği üzere, yürütmenin, kanuna dayanmayan hiçbir yetkisi olamayacağı gibi kanunun gereklerine aykırı bir düzenleme yetkisi de bulunmamaktadır.<sup>406</sup> İdarenin düzenleyici işlem tesis etme yetkisi, idarenin takdir yetkisinin bir yansıması olarak ortaya çıkmıştır.<sup>407</sup>

Türk hukukunda, idarenin klasik düzenleme yetkisini kullanabilmesi için bu alanın kanunla düzenlenmiş olması yeterli olduğundan<sup>408</sup> idari düzenleme yapılması hususunun kanunda açıkça hükme bağlanması şart değildir. Bu yetki kanundan bağımsız olmamakla birlikte spontane kullanılabilen bir yetkidir.<sup>409</sup> Yürütmenin düzenleme yetkisinden bahsedebilmek için Anayasa ve yasalarca çizilen yetki sınırları içinde kalması gereken bu düzenlemenin ayrıca kanunlara aykırı veya kanunlardan farklı olmamak şartlarını taşıması gerekir.<sup>410</sup> Kanunda açıkça öngörülme de bir kanunun çıkarılmış olması o kanunun uygulamak bağlamında bir düzenleme yetkisini de içinde barındırır.<sup>411</sup>

İdari ve vergi kabahatlerinin belirlenmesinde idarenin klasik düzenleme yetkisi yeterli olmayıp kabahatlere yönelik özel koşulları da taşıması gerekir. Bir çerçeve kuralın içeriği yasama organınca muğlak değil açık seçik düzenlenmeli ve kabahatlerin kanuniliği ve belirliliği ilke ve kuralları bu düzenlemede esas alınmalıdır. Vergi idaresi, çerçeve hükmün verdiği yetkiyi

---

<sup>406</sup> GÖKER, Cenker, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s.34

<sup>407</sup> TAŞKAN, Y. Z., a.g.e., s.18

<sup>408</sup> SOYASLAN, Doğan, Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları No:77, Ankara 1990, s.20

<sup>409</sup> ÖZTÜRK, K. B., a.g.e., s.107

<sup>410</sup> GÖKER, C., a.g.e., s.34

<sup>411</sup> ÖZTÜRK, K. B., a.g.e., s.107; SOYASLAN, D., a.g.e., s.20



kullanırken tüm idari işlemlerde olduğu gibi her durumda kamu yararını gözetmeli,<sup>412</sup> kanunun çerçevesini çizdiği alanı aşmamalı yani sadece teknik ayrıntıları düzenlemeli<sup>413</sup> ve belirlilik ilkesini sağlayan temel kural ve ölçütleri esas almalıdır.

İdarenin Kabahatlere yönelik düzenleme yetkisini kullanırken esas alacağı ölçütleri şu şekilde sıralayabiliriz.<sup>414</sup>

- Belirliliğin Sağlanmasında Elverişlilik Ölçütü
- Belirliliğin Sağlanmasında Temel Haklara Müdahale Ölçütü
- Belirliliğin Sağlanmasında Belirlenebilirlik Ölçütü
- Belirliliğin Sağlanmasında Ulaşılabilirlik Ölçütü
- Belirliliğin Sağlanmasında Kesinlik Ölçütü

Öncelikle vergi kabahati ihdas eden bir kanun metni, Anayasaya aykırı bir şekilde idareye kanunda belirtilen bir davranışın saptanması konusunda keyfi ve sınırsız bir yetki vermemelidir. Yasayla idareye verilecek belirlilik ilkesinin kavram ve kurallarına aykırı, keyfi ve sınırsız bir yetki, Anayasanın yasama yetkisi başlıklı 7 inci maddesinde ifadesini bulan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine aykırı olacak ve iptali için soyut ve somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesinde iptali istenebilecektir. Anayasa Mahkemesi, klasik düzenleme yetkisinin sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki olduğunu kabul etmekle birlikte yasama yetkisi ile düzenleme yetkisinin sınırlarının belirlenmesinde “temel esaslar” ile “uzmanlık ve yönetim tekniğine

---

<sup>412</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.47

<sup>413</sup> GÖKER, C., a.g.e., s.17

<sup>414</sup> Kabahatlerin belirlenmesinde esas alınacak ve sadece idarenin düzenlemesine yönelik değil yasama organının yetkisini kullanırken de kullanılacak bu ölçütler için bkz. İkinci Bölüm, II. C. “Belirlilik İlkesinin Anlaşılmasında Geçerli Ölçütler” alt başlığı.

ilişkin hususlar” gibi soyut ölçütleri esas almaktadır.<sup>415</sup> Anayasa Mahkemesinin bu tutumu, temel hakların güvencesi olarak belirlilik ilkesinin toplumsal yaşamın tüm ünitelerinde tam anlamıyla benimsenememesine yol açmaktadır. Her ne kadar Mahkeme önüne gelen Anayasa’ya aykırılık iddialarında her bir somut olayda düzenleme yetkisinin sınırlarını belirleme imkanına sahip olmakla <sup>416</sup> birlikte yukarıda da belirttiğimiz üzere “belirlilik ilkesi” ilke ve kriterleri sadece yargı denetiminde değil yasama faaliyetleri ile vergi idaresi işlemlerinde de kullanılmaktadır.

Bir idari ve vergi kabahatinin ihdası, ya bizzat yasama organı tarafından yerine getirilecek ya da direktif özelliği taşıyan<sup>417</sup> ve gerekli ve yeterli ölçüde çerçevesi yasayla belirlenmiş çerçeve düzenlemeyle teknik ve ekonomik gereklilikten dolayı uygulamaya dair ayrıntıların saptanmasını idareye bırakılabilecektir. Ancak idare, Kanunun belirlediği sınırları ve uygulamaya dair yetkileri aşarak yasanın kapsamına girmeyen kabahat ve vergi ödevleri oluşturmuş da olabilir. Bu durumda tüm idari işlemlerde olduğu gibi bu işlem de aksi ispat edilene kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanacağından,<sup>418</sup> bahse konu hukuka aykırı genel ve düzenleyici işlemin iptali Danıştay’da istenebilecektir.

Yürütmenin klasik genel düzenleyici işlemleri, idarenin yasallığı ilkesi içinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumundadır.<sup>419</sup> Vergi idaresine vergi

---

<sup>415</sup> ÖZTÜRK, K. B., a.g.e., s.144-145

<sup>416</sup> ÖZTÜRK, K. B., a.g.e., s.147

<sup>417</sup> TAŞKAN, Y. Z., a.g.e., s.22

<sup>418</sup> ÖZDİLER KÜÇÜK, E., a.g.e., s.67

<sup>419</sup> ÖZTÜRK, K. B., a.g.e., s.144

kanunlarına ve belge düzenine ilişkin yasayla verilen düzenleme yetkisi, yalnızca uygulamayla ilgili ayrıntıları belirlemeye yönelik kullanılmalı,<sup>420</sup> hakkın özüne dokunabilecek bir konu tebliğ ile belirlenmemelidir.<sup>421</sup> Defter ve belge düzenine ilişkin olarak kullanılan düzenleme yetkisinin, vergi idaresince doğrudan vergi salınmasına yol açacak bir şekilde kullanılmaması önem arz eder. Bu anlamda yasama organının temel ilkeleri belirttikten sonra, uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesi işinin vergi idaresine bırakılması yasama yetkisinin yasama organınca kullanılmasından başka bir anlam ifade etmemektedir.<sup>422</sup>

Anayasa Mahkemesi, ödeme kaydedici cihazların kullanma mecburiyetiyle ilgili bir kararında; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin uygulamaya yönelik kuralların idari düzenleyici işlemlere bırakılmasının yasama organının takdir alanı içinde olduğu, Bakanlığa tanınan düzenleme yetkisinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük getirmede, ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyetinin ve usulsüzlük cezalarının yasayla getirildiği bu kapsamda uygulamaya yönelik kuralların idari düzenleyici

---

<sup>420</sup> GÖKER, C., a.g.e., s.56

<sup>421</sup> Danıştay 3. Daire 25.05.2010 tarih ve E. 2008/4060, K. 2010/1652

<sup>422</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 15.10.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37. Aynı kararda şu gerekçeye de yer verilmiştir. "...Yasa koyucunun idareye yükümlülerin sosyal, kültürel ve ekonomik alışkanlıklarını dikkate alarak, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla günün değişen koşullarına göre, ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da olayın özelliğine göre normal ve kabul edilebilir bir durumun ortaya çıkmasında Yasa'da öngörülen belge düzeninin disiplin altına alınması için ek önlemler almaya yetki vermesi, daha öncede açıklandığı üzere, genel yönetim esaslarının gereğidir. Kaldı ki, idareye verilen ve itiraz konusu yapılan yetki, vergi yasalarının salma, gerçekleştirme, bağışıklık, ayrıklık, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapma olanağını içermemektedir. Gerçi zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olunmaktadır. Ancak, bu zorunluluk olmasa da vergi matrahı gerçek kazançları kapsamak durumundadır. İdare, bu gerçek durumu ortaya çıkarmanın önlemlerini almaktadır. Dolayısıyla idarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir, idare, belge düzeninde değişiklik yapmakla yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır..."

işlemlere bırakılabileceği hükme bağlanmıştır.<sup>423</sup> Yüksek Mahkeme, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci malî müşavirlerce imzalanması ve yükümlülerle sözleşme yapma ödevi getirilmesi konusunda önüne gelen bir uyuşmazlıkta; idarenin yetkili olduğu durumlarda idari para cezası uygulayabileceği, uyuşmazlığın Anayasanın 73 üncü maddesinde düzenlenen vergi ödevi ve vergilendirmenin temel unsurlarıyla doğrudan ilgisinin bulunmadığı, yasa ile düzenlenen mesleklerden olan malî müşavirlik mesleğinden yararlanarak vergi yönetiminin işlerinin kolaylaştırılmasının amaçlandığı, uygulamaya dair hususların ve kanunların uygulanmasının idarenin düzenleyici işlemleriyle yapılabileceği vurgulanmıştır.<sup>424</sup>

Danıştay ise, çerçevesi yasayla belirlenen idari ve vergi kabahatlerinin uygulanmasına yönelik idari düzenlemelerde idareye düzenleme yetkisi veren yasal düzenlemeler kapsamında dar yorumlamakta<sup>425</sup> ve idari düzenlemelerle öngörülen kurallara aykırı davranılması sonucu vergi kabahati yaptırımının uygulanmasının mümkün olmadığına, kanunda yer almadığı halde idari düzenleme ile kullanma zorunluluğu getirilemeyeceğine<sup>426</sup> ve yine kanunda olmayan kısıtlamaların eşitsizliğe yol açacak şekilde yönetmelikle düzenlenemeyeceğine<sup>427</sup> karar vermiştir.

---

<sup>423</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 29.01.1997 tarih ve E.1996/11, K.1997/4

<sup>424</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 26.06.1996 tarih ve E.1996/5, K.1996/26

<sup>425</sup> Danıştay 4. Daire 17.09.2012 tarih ve E.2009/8079, K.2012/4187

<sup>426</sup> Danıştay 4. Daire, 17.12.1996 tarih ve E.1996/2603, K.1996/5672; Danıştay 4. Daire, 10.03.1997 tarih ve E. 1996/4141, K.1997/811; Danıştay 4. Daire 05.01.1994 tarih ve E.1992/4914, K.1994/1

<sup>427</sup> Danıştay 13. Daire, 28.06.2005 tarih ve E.2005/63, K.2005/3312

Anayasa Mahkemesi ve Danıştay, kanunun çizdiği sınırlar içinde kalmak şartıyla idarenin konusu yasayla belirlenmiş kabahat olan uygulamaya dair fiilleri genel düzenleyici işlemlerle belirleme yetkisine sahip olduğunu ve bu durumun yasama yetkisinin devri anlamına gelmediğini belirtmektedirler.

Öğreti görüşleri ile yüksek mahkemelerin içtihatları birlikte değerlendirildiğinde, vergi kabahatlerinde kanunilik ve belirlilik ilkesinin uygulanmasından şöyle bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Birincisi, yasa yoluyla ve idarenin genel düzenleyici işlemleriyle konulan vergi kabahatine konu fiillerin önceden öngörülebilir ve bilinebilir olması gerekir. İkincisi, vergi kabahatine konu olan fiillerin ya yasama organı tarafından bizzat düzenlenmesi ya da yasanın çerçevesini çizerek verdiği yetkiye istinaden teknik ayrıntıya ve kabahat oluşturan davranışların saptanmasına yönelik işlemlerin idarece belirlenebilmesi gerekir.

Belirliliğin gereklerinden olan birinci sonuç yani önceden öngörülebilirlik, somut düzenlemelerin, özellikle kabahat oluşturan fiillerin önceden ilanını ve anlaşılır olmasını gerektiren “Belirliliğin Sağlanmasında Ulaşılabilirlik Ölçütü”ne ve “Belirliliğin Sağlanmasında Kesinlik Ölçütü”ne uygun olmasıyla gerçekleşebilir. İkinci sonuç ise, başta “Belirliliğin Sağlanmasında Elverişlilik Ölçütü” olmak üzere “Temel Haklara Müdahale Ölçütü”, “Belirlenebilirlik Ölçütü”, “Ulaşılabilirlik Ölçütü” ve “Kesinlik Ölçütü”ne uygun yasal düzenlemeler ve idarenin genel düzenleyici işlemleri ile mümkün olabilir.

## **F. Vergi Kabahati Yaptırımlarında Belirlilik İlkesinin Ortaya Çıkışı**

### **1. Genel Olarak**

Vergi kabahati yaptırımları, mükelleflerin, sorumluların veya kendisine vergisel ödev yüklenenlerin yasalarla belirtilen fiilleri işlemeleri durumunda uygulanmaktadır. Vergi kabahati yaptırımlarının en önemli özelliklerinden birisi vergi idaresi tarafından uygulanmaları ve idare ve vergi hukuku usul ve yöntemlerine göre kararlaştırılmalarıdır.<sup>428</sup> İdarenin bir idari yaptırımı uygularken göz önünde bulunduracağı en önemli kural kuşkusuz kanunilik ve belirlilik ilkeleri olmalıdır.<sup>429</sup> Bu yaptırımlar hukuki niteliği bakımından idari mercilerin idari işlem mahiyetindeki kararlarıdır. Anayasanın 123 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre “İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.” Dolayısıyla idare yasal bir dayanak olmaksızın mükellef, sorumlu ve diğer ilgililere yaptırım uygulama yetkisine sahip değildir.

Anayasa’nın 38 inci maddesinin üçüncü fıkrasında da “ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” denilmektedir. Hukuk devletinin temel esaslarından olan suç ve cezanın kanuniliği ilkesi, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulabileceğini, kimseye işlediği zaman yürürlükte bulunan bir kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı ceza verilemeyeceğini ve yine kimseye suçu işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemeyeceğini ifade eder. Bu açıdan, kanunla konulması gereken bir

---

<sup>428</sup> ÖZAY, İ., a.g.e., s.36

<sup>429</sup> ASLAN, M. Y., a.g.m., s. 178

ceza veya güvenlik tedbirinin idare organınca düzenlenmesi veya yargı organınca kıyas yoluna başvurulması, ceza ve yaptırımların yasallığı ilkesine aykırı olmasının yanı sıra Anayasa'nın 7 inci maddesinde ifadesini bulan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi ile de uyuşmamaktadır.

İdari ve vergi kabahati yaptırımlarında yasallık ilkesi, kabahatlerin belirlenmesinde geçerli yasallık ilkesine göre daha sıkı koşullara tabi tutulmaktadır. Buna göre, kabahatler karşılığında uygulanacak idari yaptırımların kanun koyucu tarafından kanunda açıkça gösterilmesi gerekmekte olup idarenin düzenleyici işlemleri ile idari yaptırım belirlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, idari yaptırımlar için kanunilik ilkesi, "kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir" şeklinde açıklanmaktadır. Madde metninden de anlaşılacağı üzere, yaptırımlarda yasallık ilkesi kabahatlerdeki kanunilik ilkesinden <sup>430</sup> daha katı düzenlenmiştir. <sup>431</sup> Kabahatlerin belirlenmesinde yasayla genel çerçevenin düzenlenmesi yeterli görülürken kabahatin karşılığı olan yaptırımlarda daha somut ölçütler getirilerek yaptırımın türü, süresi ve miktarının kanunla belirlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

---

<sup>430</sup> Kanunilik ilkesi

Madde 4- (1) Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.

(2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.

<sup>431</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.73

## 2. Vergi Kabahati Yaptırımlarının Anayasal Dayanağı

Vergi kabahati yaptırımlarının anayasal dayanağı, vergi kabahatlerinde olduğu gibi Anayasanın 73 üncü maddesi değil, diğer suç ve cezalarda olduğu gibi “suç ve cezalara ilişkin esaslar” başlıklı 38 inci maddesi olarak görülmektedir.

Bu bölümün kabahatler alt başlığında açıklandığı üzere, Anayasa Mahkemesi, her ne kadar sonradan görüşünü değiştirmiş olsa da öncesinde Anayasa’nın “suç ve cezada kanunilik ilkesi”ni vergi kabahati ve yaptırımlarının belirlenmesinde öncelikli bir anayasal ilke olarak ele almamıştır. Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu’nda 3239 sayılı Kanun ile yapılan bir değişiklikle ilgili uyuşmazlıkta Bakanlar Kurulu’na verilen yukarı ve aşağı hadler içinde ceza belirleme yetkisini hukuka uygun bulmuştur.<sup>432</sup> Yüksek Mahkeme bu kararını Anayasanın vergi ödevini düzenleyen ve Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisini veren 73 üncü maddesinin son fıkrasına dayandırmıştır.

Vergi kabahati ve yaptırımlarını mali bir yükümlülük olarak da değerlendiren Yüksek Mahkeme kararı, öğretide ağır eleştirilere tabi tutulmuştur. Vergi kabahati yaptırımlarının anayasal dayanağının Anayasanın 73 üncü maddesi olarak gören bu yaklaşım, yaptırımların özellikle bireylerin temel hak ve özgürlükleriyle doğrudan ilgisi olması nedeniyle hukuki sıkıntılara yol açabilirdi. Ancak Yüksek Mahkeme, yine Vergi Usul Kanunu’nda yapılan

---

<sup>432</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, 1987/2



ve vergi cezasının hesaplanmasında Bakanlar Kurulu'na tanınan bir yetkiyi suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırı bularak iptal etmiş ve böylece vergi kabahati yaptırımlarının anayasal dayanağını Anayasa'nın 38 inci maddesi olarak belirlemiştir.<sup>433</sup>

### **3. Vergi Kabahati Yaptırımlarında Vergi İdaresinin Düzenleme Yetkisi**

Vergi kabahati ve yaptırımlarının anayasal dayanağının, suç ve cezaların kanuniliği ilkesini düzenleyen 38 inci madde olduğu konusunda, öğreti ve yüksek mahkeme kararlarında görüş birliği bulunmaktadır. Ancak gerek vergi kabahatlerinde gerek vergi kabahati yaptırımlarında kanunilik ve belirlilik ilkesinin yasal düzenlemelerde somutlaşması ve idarenin düzenleme yetkisinin sınırlarının belirlenmesi hukuk tatbikatının bir sorunu olarak devam etmektedir. Vergi kabahatlerinde vergi idaresinin kabahat belirleme yetkisini ve bu yetkinin sınırlarını vergi kabahatlerinde belirliliğin ortaya çıkışı bölümünde incelemiştik. Bu konunun vergi kabahati yaptırımları yönünden özellikle yargı kararları da dikkate alınarak incelenmesi hukuki güvenlik ilkesi açısından da önem arz etmektedir.

Ceza uygulama toplum ve bireyler için külfetli bir yaptırım olduğundan, yasama ve yürütme başka bir çare kalmamışsa bu yola başvurulur.<sup>434</sup> Vergi kabahati yaptırımları, vergi sisteminin yürümesi ve buna bağlı olarak vergi kayıp ve kaçacağını önleme yolundaki amacını vergi ödevi getirilen kişilerin

---

<sup>433</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E.2001/3, K.2005/4

<sup>434</sup> ANTOLISEI, F., Manuele di Diritto penale, Parte generale, Milano-Giuffrè 1963, s.126'dan aktaran ÖZAY, İ., a.g.e., s.26

yükümlülüklerini yaptırım tehdidi altında yapmalarını sağlayarak gerçekleştirmeye çalışır.<sup>435</sup>

Vergi kabahati yaptırımlarında yasallık ve belirlilik ilkesine uygun düzenleme yapılmasının ilk koşulu, yaptırımın yasal düzenlemeyle belirlenmesidir. Diğer yandan idari yaptırımlarda kanunilik ilkesinin uygulanması zorunlu olmakla beraber ceza hukukundaki kadar katı bir uygulanmaya gerek bulunmadığı da ayrıca belirtilmektedir.<sup>436</sup> Ekonomik ve teknik gereklerle idari ve vergi yaptırımlarının yasaların belirlediği sınırlar içinde yönetmeliklerle de düzenlenebilmesine olanak tanınması yönünde öneriler de bu görüşü desteklemektedir. Bazı alanlarda yasama organının düzenleme yapmasının güçlüğü ve değişen ekonomik koşullar ile enflasyon gerçeği bu konuda idareleri zorlamaktadır.<sup>437</sup>

Gerek ceza hukukundaki kadar katı uygulansın gerek ekonomik ve teknik gereklerle vergi kabahati yaptırımlarının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilsin, bu yetkinin kapsamı ve sınırları, idari ve vergi kabahati yaptırımları alanının en hassas konusunu oluşturmaktadır. İdari ve vergi kabahati yaptırımlarının belirlenmesi vergi kabahatlerinin belirlenmesine göre bireylerin temel hak ve özgürlükleriyle doğrudan ilgilidir. Bu yüzden yasayla idareye verilecek yetkiye sadece ekonomik ve teknik gereklilikler üzerinden yaklaşmak sorunun büyümesine ve çözümün ötelenmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla bu sorunun çözümünde hukuki güvenlik ilkesi,

---

<sup>435</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “Vergi Usul Kanunu’nda ...”, s.286

<sup>436</sup> Danıştay 13. Daire, 01.11.2013 tarih ve E.2010/2490, K.2013/2706

<sup>437</sup> OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara ...”, s.180-188

belirliliğin gerekleri ve diğer anayasal alt ilkeler birlikte değerlendirilerek ekonomik ve teknik gereklere yönelik ihtiyaçların karşılanması yoluna gidilebilir. Bir başka ifadeyle sorunun sadece ekonomik ve pratik ihtiyaçların ortaya çıkardığı yöntemlerle değil hukukun gerekli kıldığı bir sistem ve kurallar bütünü içinde çözüme kavuşturulması gerekir.

Vergi kabahati yaptırımlarında kanunilik ilkesi ve yaptırımların tespitinde Bakanlar Kurulu'na yetki verilip verilmeyeceği ya da verilecek yetkinin sınırları son yirmi beş otuz yıllık süreç içinde Anayasa Mahkemesi'nin de gündemini işgal etmiştir. Anayasa Mahkemesi önceleri yasanın belirlediği sınırlar içinde Bakanlar Kurulunun ceza belirleme yetkisinin varlığını kabul etmekteyken daha sonra bu görüşünü değiştirmiştir.

Konu Anayasa Mahkemesinin önüne ilk olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 3239 sayılı Kanunun 35 inci maddesi<sup>438</sup> ile eklenen Mükerrer 414 üncü maddesinin (b) bendinde yer alan *“bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nispi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmaya ve bunları kanuni seviyesine indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir”* şeklindeki düzenlemenin iptali istemiyle getirilmiştir. İptal davasını açan 81 milletvekili iptal gerekçelerini, Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilen düzenleme yetkisinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili olarak değişiklik yapmak yetkisi verildiğini, bu maddeye göre vergi cezalarını da düzenleme yetkisinin idareye verilmediğini ve böylece yasal düzenlemenin

---

<sup>438</sup> 3239 sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Anayasa'ya yani suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olduğu iddiasına dayandırmıştır.

Yüksek Mahkeme kararında, Anayasanın 73 üncü maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerle ilgili olarak Bakanlar Kuruluna asgari ve azami hadler içinde kalmak üzere değışiklik yapmak gibi geniş ve çok önemli bir yetkinin verildiğini ve kanunla verilen yetkinin de bu kapsam içinde kaldığını belirterek değışikliği Anayasanın 38 inci maddesinde öngörölen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırı bulmamıştır.

Karara göre;

*“...Anayasa'nın; kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde değışiklik yapmak gibi geniş ve önemli bir yetkiyi Bakanlar Kurulu'na vermiş olduğu da tartışma götürmez. Anılan madde ile getirilen düzenlemenin de Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetki içinde kaldığı açıktır. Çünkü, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, "Vergi Usul Kanununda yer alan maktu hadler ile asgari ve azamî miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nisbi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmak ve bunları kanuni seviyesine indirmek" yetkisidir. Bu yetki, her şeyden önce Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen suçları işleyen mükelleflere ceza mahkemeleri veya vergi daireleri tarafından verilecek cezalara dayalı bir yetkidir. Bir başka deyişle Anayasa'nın 38. maddesinde öngörölen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık yoktur. Öte yandan Bakanlar Kurulu, bu yetkisini genel bir düzenleme şeklinde kullanacak, mükellefler arasında bir ayrıma gitmeyecektir. Ayrıca, para cezalarının zaman içinde, enflasyon nedeniyle, önemini ve ceza niteliğini kaybettiğı bilinmektedir. Bu düzenleme ile para cezalarının caydırıcı niteliğini koruması da*

*sağlanmış olmaktadır ki, bunda önemli bir kamu yararı olduğu açıktır. Bu nedenlerle, mükerrer 414. maddenin (b) bendinin Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır.”<sup>439</sup>*

Karar, Yüksek Mahkemece yasal düzenlemenin suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırı bulunmaması kadar vergi kabahat ve yaptırımlarının yasal dayanağının Anayasa'nın 73 üncü maddesi olarak belirlenmesi açısından da tartışılmış ve öğretide eleştiri konusu olmuştur. Esasen Yüksek Mahkemenin, Anayasanın 73 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında vergi cezalarına yer verilmediğini karar gerekçesinde belirtmesine rağmen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'na tanınan değişiklik yapmak yetkisini çok geniş yorumlamak suretiyle ve ekonomik gerekçelerle böyle bir sonuca ulaştığı söylenebilir. Yüksek Mahkemenin vergi kabahati yaptırımlarını mali yükümlülük olarak değerlendirmesi de bu sonuca ulaşmasında etkili olmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nda 3239 sayılı Kanunla yapılan düzenleme, enflasyonun yüksek düzeylerde seyrettiği bir dönemde ekonominin gereklerinden dolayı vergi cezalarıyla ilgili kanunda yer alan değerlerin güncelliğinin sağlanabilmesi amacıyla idareye tanınan bir tasarruf yetkisi olarak da değerlendirilmiştir.<sup>440</sup>

Vergi kabahatleri ve yaptırımlarını, doğal olarak verginin genel ilke ve kurallarından yani vergi ödevinin gereklerinden soyutlamak mümkün değildir. Ancak vergi koyma, değiştirme ve kaldırma ile yaptırım belirleme, değiştirme

---

<sup>439</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/2

<sup>440</sup> ERDEM, T., “Bakanlar Kurulu'na ...”, s. 104-105

ve kaldırma hukuki nitelikleri yönünden birbirinden tamamen farklı müesseselerdir. Anayasanın 73 üncü maddesi vergi ödevi konusunda özel bir düzenleme olmakla birlikte vergi kabahati ve yaptırımları bakımından 38 inci madde özel bir düzenleme olarak suç ve cezada kanunilik ilkesini düzenlemekte ve idari ve vergi kabahati yaptırımlarının anayasal dayanağını oluşturmaktadır.<sup>441</sup> Kararın karşı oy yazısında da;

*“Başka bir deyişle ceza koymak gibi, ceza miktarını arttırmak veya azaltmak da münhasıran yasamaya verilmiş bir yetkidir. Bu yetkinin Bakanlar Kurulu eliyle kullanılması Anayasa’nın 7. ve 38. maddelerine uygun düşmez. Vergi cezaları, kendilerine özgü ayrılıkları bulunsa da, ceza niteliğindedirler”<sup>442</sup>*

denilerek bu hususa vurgu yapılmıştır.

Vergi kabahati yaptırımlarının belirlilik ilkesi karşısındaki konumu, mükellef, sorumlu ve diğer ilgililerin her hangi bir kusurlu davranışı nedeniyle maruz kalabilecekleri yaptırımı açık ve anlaşılır bir şekilde öngörebilmelerini gerektirir. Oysa Yüksek Mahkemenin bu kararında kabul ettiği gibi vergi kabahati yaptırımlarında yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesi, belirsiz yaptırımların mükellef, sorumlu ve diğer ilgililer üzerinde korku ve tedirginlik sebebi olacak, hukuki güvenliği ortadan kaldıracaktır. Esasen böyle bir durum Anayasa Mahkemesi içtihatlarıyla somutlaşan ve bireyler için hukuki güvence haline gelen başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere vergide kanunilik, belirlilik, ölçülülük, hukuki

---

<sup>441</sup> AYDIN, A. R., a.g.m., s.20

<sup>442</sup> Anayasa Mahkemesi üyesi Yılmaz ALİEFENDİOĞLU’nun karşı oy yazısı için bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/2

güvenlik ve suç ve cezalarda kanunilik ilkelerinin aşındırılması anlamını taşımaktadır. Demokratik hukuk devleti ilkesinin geçerli olduğu bir ülkede, yasama, yürütme veya idareden yapacağı kanun ve düzenlemelerde ceza veya yaptırım tesis ederken devlet ve birey arasındaki dengeyi gözetmesi, mükellef ve sorumlulara hukuki güvenliğin, yasallığın ve belirliliğin gerektirdiği öngörülebilir bir yaptırım düzenini kurması beklenir. Ancak değişik sebeplerle bu her zaman hatta gelişmiş demokrasilerde dahi mümkün olmaz ve esasen bu olgu bize anayasa yargısının ve idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yoluna gidilebilmesinin önemini gösterir.

Nitekim, izleyen süreçte yine Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bir düzenleme ile, muhtemelen Anayasa Mahkemesi'nin bahse konu kararı da göz önüne alınarak, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında yine aynı Kanunun 112 nci maddesinin göndermesiyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanuna göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesine yönelik bir yetki gündeme gelmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişik 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "*Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur*" hükmünün Anayasa'nın 2., 7., 10, 11., 38. ve 73. maddelerine aykırılığı ve iptali talep edilmiştir.

Yüksek Mahkeme kararında, itiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyaı cezasını Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasında belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük kapsamında görmemiş ve bu cezanın hesaplanmasında esas alınacak gecikme faizi oranına, Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesine göndermesi nedeniyle 6183 sayılı Kanuna göre<sup>443</sup> Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesini, Anayasanın 2 ve 38 inci maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir.<sup>444</sup>

---

<sup>443</sup> 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 5035 sayılı Yasa ile Değişik 51. maddesinin birinci ve sonuncu fıkraları şöyledir:

*"Madde 51.- Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur.*

*... Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir".*

<sup>444</sup> "...Anayasa'nın 2. maddesinde, Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bu bağlamda, hukuk devletinde yasa koyucu, yasaların yalnız Anayasa'ya değil, evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür.

Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez", üçüncü fıkrasında da "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" denilmiştir.

İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyaı cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyaı 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 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 konulur ve 2. maddesindeki "hukuk devleti" ilkelerine aykırılık oluşturur." Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4



#### 4. Yeniden Değerleme Oranı ve Vergi Kabahati Yaptırımları

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 414 üncü maddesinin üçüncü fıkrası, ödenecek vergi kabahati yaptırımlarının miktarının bir önceki yıla göre artırılmasında yine Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen yeniden değerlendirme oranlarına atıf yapmaktadır. Yaptırım miktarlarında her yıl yeniden değerlendirme oranlarında artış yapılması, vergi tarife dilimlerinin ve vergilerle ilgili diğer miktarların enflasyon karşısında değer yitirmemesine karşı geliştirilmiş bir yöntemdir. Bu sayede Bakanlar Kurulunun Anayasa'nın vergi ödeviyle ilgili 73 üncü maddesinin son fıkrası ile kendisine tanınan yetkiyi düzenli kullanmaması nedeniyle oluşabilecek vergi kaybının önüne geçilmiş olmaktadır.<sup>445</sup>

Vergi kanunlarında ve diğer kanunlarda enflasyon karşısında doğabilecek vergi kaybının önüne geçmek amacıyla veya başkaca sebeplerle Vergi Usul Kanunu'nun yeniden değerlendirme oranına atıf yapan çok sayıda hüküm yer almaktadır.<sup>446</sup>

Konumuzu doğrudan ilgilendirmesi bakımından vergi ceza miktarlarının yeniden değerlendirme oranında arttırılmasına yönelik hüküm, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 414 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında şu şekilde yer almaktadır.

---

<sup>445</sup> ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Vergi ceza Miktarlarının Yeniden Değerleme Oranında Arttırılması", Sayı 246, Mart 2009, s.175

<sup>446</sup> Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 414, Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer madde 111 ve yine Mükerrer Madde 123, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Madde 4 ve madde 16, Damga Vergisi Kanunu Madde 14 ve Mükerrer madde 30, Emlak Vergisi Kanunu Madde 29, Harçlar Kanunu Mükerrer Madde 138, Gider Vergileri Kanunu Madde 39, Belediye Gelirleri Kanunu Mükerrer Madde 44, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Madde 10 ve İdari Yargılama Usulü Kanunu Ek Madde 1

*“Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.”*

Maddede iki aşamalı bir yetkinin idareye verildiği anlaşılmaktadır. Öncelikle Vergi Usul Kanunu’nda yer alan maktu ve nispi hadlerle asgari ve azami hadleri belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarının bir önceki yıla göre güncellenmesi ekonomik bir kriter olan “yeniden değerlendirme oranı”na bağlanmıştır. İhtiyaç duyulması halinde ve ikincil derecede Bakanlar Kuruluna belirli sınırlar çerçevesinde güncellenen değerleri arttırma, indirme veya kanuni seviyesine getirme yetkisi de tanınmıştır.<sup>447</sup>

Bakanlar Kurulu’na vergi kabahati yaptırımlarının belirlenmesi konusunda yetki veren Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 414 üncü maddesinin üçüncü fıkrası değiştirilmeden önce daha farklı düzenlenmişti. 3239 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’na eklenen ilk biçiminde<sup>448</sup> Bakanlar Kuruluna

---

<sup>447</sup> ERDEM, T., “Bakanlar Kurulu’na ...”, s. 106

<sup>448</sup> “MADDE 35. — 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 414 üncü maddeyi müteakip aşağıdaki mükerrer 414 üncü madde eklenmiştir.

Yetki:

Mükerrer Madde 414. —

- a) Bu Kanunun 26, 35 ve 366 ncı maddelerinde yer alan tahakkuk fişi ile vergi ve ceza ihbarnamelerinin şekli ve ihtiva edeceği bilgilerde değişiklik yapmaya ve bunları vergi dairesi adına tanzim edecek olanları belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı;

bahse konu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş ceza miktarlarını on katına, nispi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı arttırma ve kanuni seviyesine indirme yetkisi tanınmıştır.

Takip eden süreçte, 3946 sayılı Kanun ile yine Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 414 üncü maddesine eklenen (c) ve (d) bentleri ile<sup>449</sup>; Vergi Usul Kanununda yer alan had ve tutarları güncelleme konusunda Bakanlar Kuruluna tanınan yetkinin kullanılmaması halinde ikincil nitelikte olmakla birlikte otomatik olarak devreye girecek yeniden değerlendirme oranına atıf yapılmıştır.

Mükerrer 414 üncü maddenin gelişim süreci, yasallık ilkesi açısından değerlendirildiğinde, isteksizce gerçekleştirilen olumlu bir hukuki evrim göze çarpmaktadır. İlk şekliyle asli olarak Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, ikinci düzenlemede Bakanlar Kurulu'nun asli yetkisi devam etmekle birlikte ikinci ve otomatik olarak devreye girebilecek yeniden değerlendirme oranında artış sistemine dönüşmüştür. Mevcut düzenleme biçiminde ise, bahse konu had ve

---

b) Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azamî miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nispi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı arttırmaya ve bunları kanunî seviyesine indirmeye Bakanlar Kurulu; Yetkilidir.” 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete

<sup>449</sup> “MADDE 1. — 4 1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 414 üncü maddesine aşağıdaki c ve d bentleri eklenmiştir.

c) Bu Kanunun; 104, Mükerrer 115, 177, 232, 252, Mükerrer 298, 313, 343, 344, 345, Mükerrer 347, 353, Mükerrer 355, 356 ve 361 inci maddeleri ile Kanuna bağlı usulsüzlük cezalarına ait cetvelde yer alan maktu had ve miktarlar 1.1.1993 tarihi itibarıyla geçerli olan had ve tutarlarına yükseltilmiştir.

d) Bu Kanunda yer alan maktu had ve miktarlar için (177 ncı maddede yazılı maktu had ve miktarlar hariç) Bakanlar Kurulu (b) bendinde yer alan yetkisini kullanmadığı takdirde; her bir takvim yılında uygulanacak maktu had ve miktarlar, bir önceki yılda uygulanan maktu had ve miktarlara, bu yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit edilir. Bu suretle hesaplanan maktu had ve miktarlarda 10 000 lira kesirleri nazara alınmaz.” 30.12.1993 tarih ve 21804 sayılı Mükerrer Resmi Gazete

tutarların asli olarak her yıl yeniden değerlendirme oranında otomatik olarak artırılması sistemiyle birlikte ikincil nitelikte devreye girebilecek had ve miktarları arttırma, indirme ve kanuni seviyesine getirme yetkisi ayrıca bakanlar Kuruluna verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu ile Bakanlar Kuruluna vergi ceza miktarlarını yeniden değerlendirme oranında arttırma yetkisinin verilmesi de kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmektedir. Yeniden değerlendirme oranının ne şekilde hesaplanacağı kanunla yani Vergi Usul Kanunu'nun 298 inci maddesi uyarınca<sup>450</sup> belirlenmektedir. Yeniden değerlendirme oranı tamamen ekonomik bir şekilde belirlenerek mükelleflerin vergilendirme karşısındaki mali gücünü doğru tespit etmeyi amaçlamaktadır.<sup>451</sup> Ancak ekonomik veriler esas alınsa da endeks bir kamu kurumu olan Türkiye İstatistik Kurumu tarafından belirlenmektedir.

Bir görüşe göre, vergi kabahati yaptırımlarının belirlenmesinde yeniden değerlendirme oranına atıf yapılması ekonomik gerekliliklerden doğmuştur. İdari ve vergi kabahati yaptırımlarına ilişkin kanunlarda yer alan çok sayıdaki had ve tutarların yasayla güncellenmesi yasama sürecindeki güçlükler nedeniyle her zaman gerçekleşmemektedir. Oysa mali nitelikteki vergi cezalarının etkin ve işlevsel olabilmesi ya da vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici bir rol alabilmesi ancak ekonomik değerinin korunmasıyla mümkündür. Yeniden değerlendirme

---

<sup>450</sup> “Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı

Mükerrer Madde 298- ...

B) Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir.”

<sup>451</sup> ERDEM, T., “Bakanlar Kurulu'na ...”, s. 110-111

oranının belirlenmesinde idarenin gerçek anlamda bir takdirinin bulunmadığı, yapılan tespit ve belirlemenin ekonomik koşullar içinde ortaya çıkan bir rakamdan ibaret olduğu vurgulanmıştır. İdare sadece objektif kriterler ve ekonomik veriler içinde ortaya çıkan oranları ilan etmektedir.<sup>452</sup> Dolayısıyla yeniden değerlendirme oranının cezaların güncellenmesinde kullanılması belirlilik ilkesine bir zarar vermemektedir.

Anayasa Mahkemesi, verdiği birçok kararında; cezaların güncellenmesine yönelik kuralların, enflasyon nedeniyle paranın değer yitirmesi ve bunun sonucunda para cezalarının etkinliğinin azalmaması için<sup>453</sup>

---

<sup>452</sup> ERDEM, T., "Bakanlar Kurulu'na ...", s. 116-119; ÜSTÜN, Ü. S., "Vergi Ceza Miktarlarının ...", s.175

<sup>453</sup> Anayasa Mahkemesinin 03.12.1992, E.1992/46, K.1992/52 sayılı kararının karşı oy yazısında *"Hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, sanayi sektörü için belirlenen asgari ücretin bir aylık tutarının yarısının esas alınarak cezanın hareketli ve değişken bir hale getirilmesi Anayasa'nın cezaların kanuniliği ilkesini benimseyen 38. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırıdır.*

*Suç ve cezaların kanuniliği konusundaki evrensel hukuk ilkesi, Anayasa'nın 38. maddesi üçüncü fıkrasında; "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." ifadesiyle Anayasa kuralı haline gelmiştir. Bu Anayasa kuralı Türk Ceza Kanunu'nun 1. maddesinde; "Kanunun sarıh olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılmaz.", 2. maddesinde; "İşlendiği zamanın kanununa göre çözüm veya kabahat sayılmayan fiilden dolayı kimseye ceza verilemez. İşlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm veya kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz. Eğer böyle bir ceza hüküm olunmuşsa icrası ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar. Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur." ifadesiyle yasalaşmış ve altmış yılı aşan bir süre zarfında uygulanmış ve bir anlamda onun yorumunu getirmiştir.*

*Anayasa'ya aykırılığı Nevşehir Asliye Ceza Mahkemesi tarafından itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesi önüne getirilen Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesine 3505 sayılı Kanun'la eklenen ikinci fıkra, hürriyeti bağlayıcı cezanın paraya çevrilmesi halinde verilen para cezalarını her yıl sanayi sektörü için belirlenen asgari ücretin aylık tutarına göre hesaplanan bir sisteme bağlamıştır. Getirilen yeni düzenleme, uygulamada çeşitli teknik zorlukları beraberinde getireceği gibi Anayasa ile getirilen ve Ceza Kanunu ile yorumlanan cezaların kanuniliği ilkesine ters düşmektedir.*

*İtiraz konusu kuralın uygulanması sonucunda değişik yıllarda işlenen fiillere aynı gün aynı ceza hükmünün uygulanması sonucunda verilen hapis cezaları değişik şekilde para cezasına çevrilecektir.*

*Anayasamızın 38. maddesinin üçüncü fıkrası, ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerini de ceza gibi mütalaa etmiş ve bunları da cezaların kanuniliği ilkesinden yararlandırmıştır.*

asgari ücret artışı esası gibi yeniden değerlendirme oranının niteliğinin ve uygulanış biçiminin de Yasama Organı tarafından sınırları çizilerek kanunla belirlenmiş olması ve suçun işlendiği tarih itibarıyla fiile verilecek cezanın öngörülebilir olması<sup>454</sup> bakımından para cezalarının ekonomik veriler esas alınarak idarece güncellenmesini suç ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırı bulmamıştır.<sup>455</sup>

Yüksek Mahkeme, 4421 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Cezaların İnfazı Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un, para cezalarında yeniden değerlendirme oranını esas alan bazı maddelerinin iptali talebiyle açılan bir davada;

*“...Anayasa'nın 7. maddesinde “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez” denilmektedir. Artırılacak olan para cezalarının, daha önce kanunla düzenlenmiş olması, yeniden değerlendirme oranının niteliğinin ve uygulanış biçiminin de Yasama Organı tarafından*

---

*Öyleyse, yasa koyucu Ceza Kanunu'na ve cezaların infazı veya başka bir kanuna göre hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde de Ceza Hukuku'nun Anayasal ilkelerine uymak zorundadır. Bu belirsizlik açık olarak Anayasa'nın 38. maddesine aykırılık oluşturmaktadır”.*

<sup>454</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 26.09.2002 tarih ve E.2001/353, K.2002/87 sayılı kararının karşı oy yazısında; “Anayasa'nın 38. maddesi ile suç ve cezaların yasallığı ilkesi öngörülmüştür. Bu ilke gereği olarak yasa koyucu yasama yetkisini kullanırken Anayasa'nın temel ilkelerine ve ceza hukukunun ana kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, hangi eylemlerin suç sayılması, suç sayılan eylemlerin hangi tür durum ve davranışların ağırlaştırıcı veya hafifletici neden olarak kabul edilmesi gerektiğini yasayla belirlemek zorundadır.

*İptali istenen kuralla vergi kaçakçılığı nedeniyle hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından küçük işçilerin, yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınacaktır. Bu şekildeki düzenleme ile yürütme tarafından belirlenen asgari ücret ceza tayininde esas alınmaktadır. Oysaki suç ve cezaların yasama organınca ve yasayla belirlenmesi Anayasa'nın 38. maddesinin buyruğu olup bu şekildeki düzenleme ile ceza miktarını belirleme dolaylı yoldan yürütme organınca yapılmaktadır. Bu nedenle iptali istenen Yasa kuralı Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olup iptali gerekir. Bu nedenle aksi yönde oluşan çoğunluk görüşüne karşıyım.”*

<sup>455</sup> Anayasa Mahkemesi Kararları, 03.12.1992 tarih ve E.1992/46, K.1992/52; 26.09.2002 tarih ve E.2001/353, K.2002/87

*sınırları çizilerek kanunla belirlenmesi nedeniyle yasama yetkisinin yürütmeye devrinden söz edilmesi mümkün değildir.”*

*“...İtiraz konusu kurallar, daha önce yasalarda var olan para cezalarının ve bunların alt ve üst sınırları ile bir günün karşılığı olan para cezası miktarının, Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından bilimsel verilere dayalı olarak saptanıp, Vergi Usul Kanunu’nun 298. maddesi gereğince, her yıl Aralık ayında Maliye Bakanlığı’nca Resmî Gazete ile ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılacağına ilişkindir. Bu husus, keyfi ve takdir uygulamalara yol açmayacak biçimde çerçevesi yasa koyucu tarafından çizilerek kanunla düzenlenmiştir. Kaldı ki yeniden değerlendirme oranına göre yapılan artırma, Yasama Organı tarafından kanunla düzenlenmiş olan para cezaları üzerinden yapılmakta ve suç işlendiği zaman o suç için öngörülen ceza, suç gününden önce belirgin hale gelmektedir. İtiraz konusu kuralların kanunilik ilkesine ve Anayasa’nın 38. maddesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.”*

Gerekçeleriyle para cezalarının yeniden değerlendirme oranı esas alınarak arttırılmasını kanunilik ilkesine aykırı bulmamıştır.<sup>456</sup>

---

<sup>456</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 17.06.2004 tarih ve E.2000/24, K.2004/82; Düzenlemeyi suç ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırı bulan karşı oy yazısında “Anayasa’nın 7. maddesinde “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.” hükmüne yer verilmiştir.

*Para cezalarının etkinliğinin ve işlerliğinin sağlanması amacıyla belirli zamanlarda çıkarılan misil kanunlarının, son yıllardaki aşırı enflasyon nedeniyle beklenen sonucu sağlayamaması üzerine bu sorunun giderilmesi amacıyla para cezalarının belirlenmesinde 7.12.1988 günlü, 3506 sayılı Kanun’la bütçe kanunları ile saptanan “memur maaş katsayısı” sistemi esas alınmış, daha sonra bu sistem sonucu para cezalarının yüksek meblağlara ulaştığı belirtilerek para cezalarındaki artışın enflasyona paralel olarak makul bir düzeyde gerçekleşmesini sağlayacağı gerekçesiyle 28.7.1999 günlü, 4421 sayılı Kanun’la para cezalarının hesaplanmasında 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298. maddesinde düzenlenmiş olan “yeniden değerlendirme oranı” ölçütü getirilmiştir. Bu oranın belirlenmesi ve ilanı anılan maddede belirtilen idari birimlere aittir.*

*İtiraz konusu kurallarda yer alan “yeniden değerlendirme oranı”, nispi nitelikteki vergi ve resim cezaları, nispi para cezaları ve tazminat kabilinden olup mütezayit nispete tabi bulunan para cezaları hariç olmak üzere kanunlarda yazılı bütün para cezalarının hesaplanmasıyla ilgili bir kural olduğundan bu para cezaları, her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmış olacaktır. Dolayısıyla bu yolla para cezaları her yıl idari bir işlemle değiştirilmiş ve doğrudan belirlenmiş olmaktadır.*

Diğer bir görüşe göre ise, kanunilik ilkesi yalnız ceza kuralının kanunla konulabileceğini değil aynı zamanda değiştirilmesinin ve kaldırılmasının da kanunla olabileceğini ifade etmektedir. Bakanlar Kurulu hiçbir şekilde ceza kuralı belirleme, içeriğini değiştirme veya kaldırma yetkisine sahip değildir. Oysa Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 414 üncü maddesi gereğince usulsüzlük cezalarına ait cetvellerde yer alan cezaların, Türkiye İstatistik Kurumunca hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksi oranının Maliye Bakanlığınca Resmi gazetede ilanı suretiyle belirlenen, her yıl yeniden değerlendirme oranında arttırılması kanunilik ilke ve kurallarına aykırıdır.<sup>457</sup>

Vergi kabahati yaptırımlarının idarelerce belirlenen yeniden değerlendirme oranına göre arttırılmasının; ekonomik verilere ve objektif kriterlere dayalı olarak belirlenmesi, Resmi Gazetede ilan edilmesi, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması, enflasyonist bir ortamda ceza had ve tutarlarının yasama organınca zamanında güncellenebilmesinin güçlüğü gibi özelliklerinin belirlilik ilkesinin kural ve ölçütlerine uygun olduğu söylenebilir. Diğer yandan cezaların, dolaylı bir şekilde de olsa idarelerce belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılması, vergi kabahati yaptırımlarında kanunilik ve belirlilik ilkesinin kabahatlere göre daha katı uygulanması nedeniyle belirliliğin ölçütlerini tam anlamıyla taşıyamadığı ve eleştirilere açık olduğu da ortadadır. Nitekim Kabahatler Kanunu'nun "kanunilik ilkesi"ni düzenleyen 4 üncü maddesinin

---

*Oysa, Anayasa'nın 38. maddesi uyarınca böyle bir yaptırım ancak kanunla konulabilir. Zira, kanunilik ilkesinin en önemli sonucu belirliliktir. Dolayısıyla sadece suçun tanımı değil, suça öngörülen cezanın da net ve açık olarak kanunla belirlenmesi gerekir. Bu nedenle ceza hukukunda kanunilik ilkesi diğer hukuk alanlarından, örneğin vergi hukukundan daha kesin ve farklı olduğundan, ceza konusunda bir kanunun, yürütme organı tarafından belirlenen ve vergi usulü için öngörülen bir yöntemle yollama yapması, yaptırımın kanunla düzenlenmesi koşulunu karşılamamaktadır."*

<sup>457</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "Vergi Usul Kanunu'nda ...", s.295



ikinci fıkrasında yaptırımların türü, süresi ve miktarının “ancak” kanunla belirlenebileceği hükme bağlanmıştır. Kanunun genel hükmü olması bakımından vergi kabahati yaptırımlarını da bağlayan bu madde cezanın miktarının ancak ve ancak kanunla belirlenebileceğine vurgu yapmıştır.

Öte yandan, yeniden değerlendirme oranından ayrı olarak bakanlar Kuruluna ek bir yetki daha verilmiştir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 414 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre “...*Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.*” Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin ise, idareye ceza belirleme yetkisi tanıdığı ve suç ve cezada kanunilik ilkesinin kural ve ölçütlerine aykırı olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

### III. KIYAS YASAĞI

#### A. Genel Olarak Kıyas Yasağı

Hukukta Kıyas, bir olay veya birden fazla birbiriyle benzer olaylar için yasada yer alan ilke ve kuralların, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen veya aynı olan fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır.<sup>458</sup> Bu şekilde kanunun bir normuna dayanılarak kanunun düzenlemediği bir başka norm oluşturulmaktadır.<sup>459</sup> Kıyas öz itibarıyla gerçekte farklı olan iki husus

---

<sup>458</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s. 29; FURTUN, İ. H., a.g.e., 75

<sup>459</sup> KOCA, Mahmut- ÜZÜLMEZ, İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s.50

arasındaki ortak noktaların akıl yoluyla tespit edilip anlaşılması faaliyetidir.<sup>460</sup>

Kıyas özellikle yasa boşluklarının doldurulmasında bir yöntem olarak uygulanmaktadır. Kıyasın başlangıç noktasını iki farklı olayın hukuksal nitelikleri itibariyle önemli ve esaslı özelliklerinde benzerlik bulunması oluşturur. Bu durumda kıyas, hakkında düzenleme yapılmamış ve o ana kadar karara bağlanmamış bir olayın yasal değerlendirme kapsamına alınması yani yeni bir normatif olay kurulması işlemidir.<sup>461</sup>

Kıyas yasağı kuralı, aslında “kanunilik” ve “belirlilik” ilkelerinin anlaşılmasını sağlayan ve dolayısıyla bu ilkelerle bağlantılı sonuçlarından birisidir. Yasal belirlilik ilkesinden yargıcın kıyas yoluyla suç ihdas edememesi anlamı da çıkmaktadır.<sup>462</sup>

Soyut hukuk kurallarının somut olaylara uygulanabilmesi bakımından hukuk kurallarının hepsi yoruma ihtiyaç duyarlar. Ancak somut uyuşmazlığın özelliğine ve tabi olduğu hukuk rejimine göre yorumun kapsam ve niteliği değişecektir.

Kıyas, yorumdan farklı bir hukuksal faaliyettir. Kanun koyucunun iradesini yasal düzenlemede yeterli açıklıkta yansıtması beklenir ve esasen bu durum kanun yapma tekniğine de uygun olacaktır. Ancak yine de soyut normu somut uyuşmazlığa uygularken kanun koyucunun objektif iradesini ortaya çıkarmak için hükmün yorumlanması gerekmektedir.<sup>463</sup> Bu anlamda yorum,

---

<sup>460</sup> FURTUN, İ. H., a.g.e., s. 76

<sup>461</sup> BİRSENOĞUL, Hakan, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:7, 2003, s.158-159

<sup>462</sup> CAN, O., a.g.m., s.101

<sup>463</sup> KOCA, M.- ÜZÜLMEZ, İ., a.g.e., s.50

yasa hükmünün anlamını ve yasa koyucunun objektif iradesini ortaya çıkarmak için yapılan bir faaliyet olmasına karşın kıyas, bir yasa da yer alan ilke ve kuralların geliştirilip genişletilerek benzer nitelikte yeni bir kural meydana getirilmesi faaliyetidir. Böylece kıyas yoluyla bir normun anlamı çıkartılmaya çalışılmamakta, kanunda bulunan ve normun düzenlediği alanla aynı niteliğe sahip boşluklar doldurulmaktadır.<sup>464</sup>

Medeni hukuk uygulamasında kanunda bulunan boşlukları doldurma, bu boşluklarla ilgili hukuk kuralı koyma konusunda hâkime takdir yetkisi verilmiştir. Ancak ceza hukukunda ve vergi hukukunda yoruma yer verilmekle birlikte, anayasal güvenceye sahip kişi hak ve özgürlüklerinin keyfi uygulamalara karşı korunabilmesi bakımından kıyas yoluna başvurulamamaktadır.<sup>465</sup>

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun "hukukun uygulanması ve kaynakları" başlıklı 1 inci maddesine göre "Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır. Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir."

Medeni hukukta, kanunda veya örf-âdet hukukunda bir meselenin çözümüne ilişkin kural bulunamazsa hukuk boşluğu oluşur ve bu boşluk kıyası da kullanmak suretiyle hâkim tarafından doldurulur.

---

<sup>464</sup> İÇEL, Kayıhan- DONAY, Süheyl, Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım, Birinci Kitap, 3. Bası, İstanbul 1999, s.84

<sup>465</sup> ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 6. Bası, Ankara 2011, s.112; ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s. 29

## B. Ceza Hukukunda Kıyas Yasağı

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrası ile ceza hukukunda kıyas yasağının kanuni dayanağı düzenlenmiştir. Buna göre; *“Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”*<sup>466</sup>

Haksızlık teşkil eden bazı fiillerin suç olarak tanımlanması konusunda boşlukların bulunması kaçınılmazdır. Ancak ceza hukukunda böyle bir boşluğa rağmen kıyas yoluyla suç ihdası kabul edilemez. Kanunda suç olarak düzenlenmemiş fiil rahatsız edici, hatta ahlaki ve etik kurallara uygun bulunmasa bile fiilin işlendiği tarihte kanunda suç olarak tanımlanmayan bir fiilden dolayı bir kişiyi cezalandırmak mümkün değildir.<sup>467</sup>

Türk Ceza Kanunu'nun metninden kıyas yasağına ilişkin olarak üç sonuç çıkmaktadır. Birincisi, yukarıda da bahsedildiği üzere, kanunların uygulanmasında kıyasa başvurulamamakta ve böylece kanunda açık bir şekilde tanımlanmamış bir fiil ile ilgili olarak kimse cezalandırılmamaktadır. İkincisi ise, geniş yorum yasağı olup kıyas yasağıyla getirilen güvencenin tam

---

<sup>466</sup> Madde metninin gerekçesi şu şekildedir. “Yine suçta ve cezada kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olan evrensel ilke niteliğindeki ceza kanunlarının uygulanmasında kıyasa başvurulamayacağı, maddenin üçüncü fıkrasında açıkça düzenlenmiştir. Böylece ceza kanunlarının bireye güvence sağlama işlevinin bir gereği daha yerine getirilmiş olmaktadır. Yeni tarihli ceza kanunlarında da kıyas yasağına ilişkin olarak açık hükümlere yer verilmektedir. Örneğin yeni Fransız Ceza Kanununda bu husus “ceza kanunları dar yorumlanır” biçiminde ifade edilmiştir. Kıyas yasağıyla getirilen güvencenin tam anlamıyla uygulanabilmesini mümkün kılmak amacıyla, kıyasa yol açacak şekilde yapılacak geniş yoruma da başvurulamayacağı açıkça ifade edilmiştir. Ancak bu hükümle ceza hukukunda genişletici yorum tümüyle yasaklanmamakta, sadece bu yorum biçiminin kıyasa yol açacak şekilde uygulanmasının önüne geçilmek istenmektedir.”

<sup>467</sup> ÖZGENÇ, İ., Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Bası, s.115

anlamıyla uygulanabilmesi bakımından kıyasa yol açabilecek şekilde yapılabilecek geniş yorumu da kanun kabul etmemektedir. Ancak genişletici yorum ile kıyas arasındaki sınırı belirlemek kolay değildir. Kanunun uygulanmasında yorum ve kıyas arasında bir belirsizliğin ortaya çıktığı durumlarda hukuki güvenliği korumak bakımından cezalandırılabilirliğin alanını dar tutmak gerekir.<sup>468</sup> Son olarak kıyas yasağı, hem cezaların belirlenmesinde hem de suçların belirlenmesinde geçerli bir kuraldır. Ancak cezaların belirlenmesinde cezanın niteliği gereği de kıyas yapılamayacağından<sup>469</sup> bu ilke daha çok suçların belirlenmesinde önemli bir işleve sahiptir.

Kıyas yasağı, kanunda yer alan suç tanımlarının kapsamı açısından geçerlidir. Bu nedenle ceza hukukunun genel hükümleri bir başka ifadeyle ceza hukukunda geçerli genel ilke ve prensipler açısından yasa koyucunun iradesine aykırı olmamak şartıyla kıyas yasağının geçerli olmadığı<sup>470</sup> belirtilmektedir.<sup>471</sup>

Ceza Kanunu'nda, suç ve ceza içeren hükümler yönünden kıyas yasağı belirtilmiş olmasına rağmen, güvenlik tedbirlerinden bahsedilmemiştir. Bununla birlikte Anayasanın suç ve cezada kanunilik ilkesini düzenleyen 38 inci maddesi de dikkate alındığında, kıyas yasağının güvenlik tedbirleri açısından da geçerli olduğu açıktır.<sup>472</sup> Ayrıca ceza hukukunun genel

---

<sup>468</sup> ÖZGENÇ, İ., Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Bası, s.115

<sup>469</sup> Cezaların kıyas yoluyla artırılması, örneğin ceza sınırının aşılması ya da kanunda belirlenmemiş ek bir cezanın uygulanması gibi hususlar, Anayasa'nın 38. Maddesine ve kanunilik ilkesine de açıkça aykırı olacaktır.

<sup>470</sup> HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Tıpkı Basım, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s.21; ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Bası, s.115

<sup>471</sup> Kıyas Yasağının genel hükümler yönünden de geçerli olduğu yönünde görüşler vardır. Bkz. KOCA, Mahmut- ÜZÜLMEZ, İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.50

<sup>472</sup> KOCA, M. - ÜZÜLMEZ, İ., a.g.e., s.51

hükümlerine kıyas yasağı olmadığı görüşü de kıyas yasağının güvenlik tedbirleri açısından geçerli olduğunu ortaya koymaktadır.

Kıyas yasağı, ilgililerin lehine olan durumlarda da geçerlidir. İlgililerin lehine olan kıyasın kanunilik ilkesine aykırı olmadığı görüşü genel olarak kabul görmemektedir.<sup>473</sup> “Suçta ve cezada kanunilik ilkesi” açısından önemli ve gerekli olan, işlemin ilgililerin lehine veya aleyhine olması değil suç ve yaptırımların önceden yasa koyucu tarafından belirlenmesi ve öngörülebilir olmasıdır.<sup>474</sup>

Kıyas yasağının kural ve kriterleriyle tam bilinmediği ancak gelişme kaydettiği bir dönemde kıyas yasağı ile genişletici yorum arasındaki farkı belirleyen emsal bir karara Almanya’da yer verilmiştir. Başkasının elektriğini kullanmanın hırsızlık olarak kabul edilip edilmeyeceği sorununa ilişkin somut bir olayda, her ne kadar bir başkasının elektriğini kullanmanın bir eşyanın çalınması kadar sosyal açıdan zararlı ve haksızlık olduğu kabul edilse de yasada düzenlenmeyen bir alanda failin kıyas suretiyle cezalandırılmasının kıyas yasağına aykırı olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu olay üzerine Alman Yasama Organı bir yıl sonra elektrik hırsızlığını Alman Ceza Kanunu’nda düzenlemek durumunda kalmıştır.<sup>475</sup> Ancak Yargıtay aynı konuda farklı bir karar vererek genişletici yorum yolunu tercih etmiştir. Yargıtay bu kararında;

---

<sup>473</sup> “...vergiden istisna tutulabilmesi için aynı olarak yapılması zorunluluk olup, nakden yapılması halinde yardımın istisna kapsamında değerlendirilebilmesi ancak açık bir düzenlemenin kıyas yoluyla nakdi yardımlar için de geçerli kabul edilmesi suretiyle olanaklı olacaktır ki, bu da Anayasamızın 73 ncü maddesinde...kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir.” Danıştay 4. Daire 25.02.2014 tarih ve E. 2010/9986, K. 2014/1122

<sup>474</sup> HAKERİ, H., Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Tıpkı Basım, s.21; KOCA, M. - ÜZÜLMEZ, İ., a.g.e., s.52

<sup>475</sup> HEINRICH, Bernd, Strafrecht, AT I, 2. B., Stuttgart 2010, s.15-16’dan aktaran HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Tıpkı Basım, s.23

*“...Türk Ceza Kanununun 491. maddesinin 1. fıkrasında hırsızlık şöyle tarif edilmiştir: "Her kim, diğerinin taşınabilir malını rızası olmaksızın faydalanmak için bulunduğu yerden alırsa, altı aydan üç seneye kadar hapis olunur." Bu tanım açısından içtihadı birleştirmenin konusu (taşınabilir mal), ve (bulunduğu yerden alma) kavramları yönünden özellik kazanmaktadır.*

*...İçtihadı birleştirmeye esas tutulan kararlarla sözü edilen olayların ortak özelliği herhangi bir kişiye ait telefon hattından saplama yapmak suretiyle hat alıp sanığın kendisine ait telefon makinası ile rıza olmaksızın konuşma sağlaması keyfiyetidir.*

*...Görüşmeler sırasında Ceza Hukukunda kıyasen caiz olmadığı, toplumun değer yargılarına göre, yasada açıklık olmadığı halde bir eylemin suç sayılamayacağı ileri sürülmüşse de çoğunluk olayda kıyas yoluna başvurulmadığı, yukarıda da açıklandığı üzere genişletici yorum yapıldığı; buna da cezada cevaz bulunduğu; genişletici yorum yoluna başvurulurken toplumun değer yargılarından yararlanılabileceği gerekçeleriyle bu görüşlere katılmamıştır.”*

gerekçesine yer vermiştir.<sup>476</sup>

---

<sup>476</sup> Yargıtay İBKK, 06.04.1990 tarih ve E.1989/2, K.1990/3; Kararın karşı oy yazısında şu gerekçelere yer verilmiştir. “PTT İdaresi (hizmet) üreten bir kuruluştur. Nitekim, özel konularında da bu husus açıkça belirtilmiştir: (haberleşme hizmetleri), (telefon hizmeti), (telgraf hizmeti)... gibi, Gerçekten, PTT'nin yaptığı iş de, hizmet sunmaktan başka bir şey değildir.

Gündem de açıklandığı gibi, Genel Kurul önüne gelen uyuşmazlık: (Telefon hizmetinden çeşitli yöntemler kullanarak, bundan bedelsiz ve kaçak yararlanmanın suç sayılıp sayılamayacağı, suç oluşturmaktaysa bunun hırsızlık olup olmadığı)'dır. Her ne şekilde olursa olsun, bedelini ödemedi (telefon hizmeti dahil) bir hizmetten kaçak yararlanmak fiili, hiç kuşku yok ki, hukuka aykırıdır, ahlaka aykırıdır, çok kötü davranıştır. Failine yarar sağladığı ve zarar verdiği halde, sırf bu niteliğini göz önüne alarak, bu fiillere (suç) diyebilmek olanaksızdır. Zira, bu fiilin hukuka aykırılığından dolayı cezalandırılabilmesi için, o fiilin, kanunda açıkça (suç) olarak gösterilmesi gerekir. Ne, Türk Ceza Kanununda, ne de ceza hükmü içeren diğer özel kanunlarda, telefon hizmeti de dahil, bir hizmetten bedelini ödemedi kaçak yararlanma fiilini suç sayan bir hüküm mevcut değildir.

Ceza hukukunda (Kıyas)'a yer verilmemiştir. Anayasa ve ceza kanunu buna engeldir. Zira, kıyas ile hakim, kanun koyucunun yerine geçerek yeni bir hukuk kuralı koymaktadır. Ceza

### C. Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı

Vergi hukukunda özel hukukta olduğu gibi yargıcın hukuk yaratma yetkisi bulunmamaktadır. Yargıç vergi yasalarını yorumlarken yeni vergi doğurucu olaylar yaratamayacağı gibi yeni vergi muafık ve istisnaları da belirleyemez.<sup>477</sup> Vergi hukuku bir kamu hukuku türü olsa da ceza hukukundan farklıdır.<sup>478</sup> Vergi hukukunda boşlukların nasıl doldurulacağına dair bir yasal düzenleme olmadığı gibi ceza hukukunda özel olarak düzenlenmiş olmasına rağmen kıyas yasağına ilişkin bir yasal düzenleme de bulunmamaktadır. Vergilendirmede kıyas yasağı Anayasa'nın 73 üncü maddesinde düzenlenen vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>479</sup> Bu yüzden vergi yasalarında görülen boşlukların yine yasal düzenlemeler yoluyla doldurulması gerekir.<sup>480</sup> Aynı şekilde, medeni usul hukukunun aksine karine ve varsayım sözleşmelerinin geçerliliği bulunmamaktadır.<sup>481</sup> Vergilendirme gibi temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıyan düzenlemelerde, karar alma yetkisi sadece yasama organına tanındığından, buna cevaz veren bir yasal bir yetkilendirmenin varlığı aranır.<sup>482</sup>

---

hakiminin görevi, kanunu olduğu gibi uygulamaktır. Medeni Kanunun 1 inci maddesinde hukuk hakimine tanınan kanun koruyucu yerine geçip kural koyma yetkisi, ceza hakimine tanınmamıştır.

Kanunun metine aykırı olmamak koşulu ile, yorum, ceza hukukunda mümkündür. Kanunda yer alan bir kavramı, anlamından ayırıp kapsamı dışındaki fiillere uygulamak yorum değil, kıyastır."

<sup>477</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s. 29; Danıştay 4. Daire 25.02.2014 tarih ve E. 2010/9986, K. 2014/1122

<sup>478</sup> FURTUN, İ. H., a.g.e., 178

<sup>479</sup> FURTUN, İ. H., a.g.e., 178

<sup>480</sup> GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2008, s.142-143; ÖNCEL, M.- KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s. 29

<sup>481</sup> ÖZDİLER KÜÇÜK, E., a.g.e., s.69

<sup>482</sup> FURTUN, İ. H., a.g.e., 179



Anayasanın 73/3 üncü maddesi, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmüyle yasallık ilkesini vergi ödevlerine ilişkin olarak özel düzenlemiştir.

Vergilendirmede kıyas yasağı, vergide yasallık ilkesi ile vergi hukukuna hâkim olan diğer ilke ve kuralların doğal sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi ancak verginin temel öğelerinin yasayla belirlenmesi halinde tahsil edilebildiğine göre yasayla düzenlenmemiş konuda vergilendirme işlemi yapılamayacağı sonucu çıkmaktadır. Aynı şekilde bir kural, sınırlandırıcı ve tüketici sayımla düzenlenmişse, kuralı kıyas yoluyla düzenlenmemiş benzer olaylara da uygulamak düzenlemenin niteliğine ve amacına aykırı olur. Gelişmiş ülkelerin hukuk sistemlerinde de vergide yasallık ilkesinin geçerli olduğu ve kıyas yoluyla vergi, muafiyet ve istisna oluşturulamayacağı kuralının geçerli olduğu görülmektedir.<sup>483</sup>

Vergi hukukunda kıyasa, ancak yasaların açıkça öngördüğü durumlarda başvurulabilir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3 üncü maddesinin dördüncü fıkrası, gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi, Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması ve maddede belirtilen kazanç veya iratlar deyimlerinin kapsamının belirlenmesi konularında Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümlerinin (7 nci, 8 inci, 80 inci ve 82 nci maddeler) kıyas yolu uygulanacağını hükme bağlamıştır.<sup>484</sup>

---

<sup>483</sup> BİRSENOĞUL, H., a.g.m., s.161-165

<sup>484</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s. 29; Danıştay 7. Dairesi benzer bir konuda verdiği 02.04.2009 tarih ve E.2007/6465 K.2009/1777 sayılı kararında kıyas yasağına şu şekilde vurgu yapmıştır: “Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2’nci maddesinde; gümrük ve tekelle idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin bu kanuna tabi olmadığı belirtilmiş ve 18’inci maddesinde de, sürelerin hesaplanmasına ilişkin kurallara yer verilmiştir. Gümrük Kanununda ise, zaman aşımı süresinin tescili takip eden günden itibaren başlayacağı veya tescil gününün zaman aşımı süresinin hesabına katılmayacağı

Vergi hukukunda kıyas yasağı, aynı zamanda amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırını belirlemektedir. Yorum ancak yasanın belirlediği sınırlar içinde yapılabilir.<sup>485</sup> Hukukta yenilik ve güncellik kıyasla sağlansa ve kıyas hukukun vazgeçilmez müesseselerinden olsa da ceza hukukunda ve vergi hukukunda kıyasa yer yoktur. Bu nedenle kıyas yoluyla ne vergilendirme yapılabilir ne de suç, kabahat, ceza ya da yaptırım ihdas edilebilir.<sup>486</sup>

Anayasa Mahkemesi, doğrudan vergilendirmeyele ilgili olmamakla beraber meslek birliklerine hizmet karşılığı ödenecek bir mali yükümlülük ile ilgili kararında,<sup>487</sup> Yasa maddesindeki matrah, oran, yukarı ve aşağı sınırlar gibi esaslı unsurlarındaki eksikliğin ve boşluğun tüzük hükümleriyle doldurulmasına olanak bulunmadığını belirtmiştir.<sup>488</sup>

---

yönünde bir hüküm mevcut değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 18'inci maddesi hükmünün, anılan Kanun kapsamındaki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükle ilgili yazılı bildirimler ile vergi beyannamelerine ilişkin olması ve 2'inci maddede gümrük vergilerinin bu kanuna tabi olmadığına açıkça belirtilmesi sebebiyle, Gümrük Kanunundaki sürelerin hesaplanmasında, Anayasanın 73'üncü maddesinde ifade edilen verginin yasallığı ilkesi uyarınca, kıyasen uygulanmasına olanak yoktur”

www.akkayahukuk.com

<sup>485</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s.30

<sup>486</sup> KARAKOÇ, Y., a.g.m., s.22

<sup>487</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 27.01.1981 tarih ve E.1981/27, K.1981/9

<sup>488</sup> Anayasa Mahkemesinin, 27.01.1981 tarih ve E.1981/27, K.1981/9 sayılı Kararının gerekçesi şöyledir. “Anayasa Koyucunun, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ancak kanunla konur ilkesini getirmekle, yükümlülük bakımından keyfi uygulamaları önlemek amacını güttüğü, yalnızca yükümlülüğün konusunun belli edilmesiyle ilgililere bir malî yüküm konmasını yeterli görmediği, malî yükümleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönlerinin de yasada yer almasını ve yeterince belirlenmesini istediği açıktır.

Oysa itiraz edilen 57. maddede, yalnızca malî yükümün konusu olan tescil ücreti ve bunun yükümlüsünün belirtilmesiyle yetinilmiş; matrah, oran, yukarı ve aşağı sınırlar gibi unsurlara yer verilmemiştir.

Yasa maddesindeki bu esaslı eksikliğin ve boşluğun tüzük hükümleriyle doldurulmasına da olanak bulunmadığından, itiraz konusu 57. maddede yer alan (Mahiyetleri ve neveleri Tüzükte gösterilecek hizmetler karşılığı alınacak ücretler) kuralı, muamele tescil ücreti açısından Anayasa'nın 61. maddesine aykırı bir duruma düşmüştür. Bu nedenle bu hükmün tescil ücreti açısından iptaline karar verilmelidir.” Ancak karşı oy yazısında düzenlemedeki mali yükümün vergi benzeri mali yükümlülük olmadığına vurgu yapılmıştır. “Öte yandan, ticaret borsalarının aldığı tescil ücretinin, vergi ödevi kapsamı içinde

Danıştay ise, verdiği birçok kararında vergilendirmede kıyas yasağına uymakta vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisinin yasama organında olduğuna ve kıyas yoluyla bu alanın genişletilemeyeceğine,<sup>489</sup> vurgu yapmaktadır.

Anayasanın 73 üncü maddesine göre, vergide yasallık ilkesi sadece verginin konulmasında değil değiştirilmesi ve kaldırılmasında da geçerlidir. Bu ilke takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergide yasallık ilkesinin tek istisnası yine Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrasındaki vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesidir. Ancak bu yetki istisnai ve sınırlandırıcı bir yetki olduğundan dar yorumlanmalıdır.

---

*düşünülebilmesi için vergi, resim, harç veya benzeri malî yüküm olması gerekir. Anayasa'nın 61. maddesine göre vergi kamu giderlerini karşılamak üzere ödenmelidir.*

*Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının her türlü gelirleri özel alacak durumunda olup, kamu alacaklarının tahsiline ilişkin yasa uyarınca toplanmadığına göre, daha çok işlevlerine uygun mesleksi amaçlı giderlerinin de, kamu gideri sayılmaması doğaldır. Tescil ücreti, ticaret borsalarının meslek mensuplarına yaptıkları hizmetin ve sağladıkları güvencenin karşılığı ve borsa geliri olarak alınmaktadır. Borsaların tahsil ettikleri ücreti Devlete gelir olarak aktarmaları söz konusu değildir.”*

<sup>489</sup> 5237 sayılı eski Belediye Gelirleri Kanunu'nun 30 uncu maddesinde düzenlenen akaryakıt resmi konuları içinde yer almadığı için likitgaz tüketimi üzerinden bu resmin alınamayacağına ilişkin Danıştay 9. Daire K.1971/2382 sayılı kararı; Bir şirkete ait yüzer havuzun, ulaştırma aracı olmaması nedeniyle liman işgal resmine tabi tutulamayacağına ilişkin Danıştay 9. Daire, K.1966/1295'den aktaran ÖNCEL, M.- KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s.30; "...Kurumlar vergisi uygulaması açısından muafiyet için öngörülen şartların kendi kanununda açık bir hüküm bulunmadan benzetme ve kıyas yapılarak katma değer vergisi için de uygulanmasına olanak bulunmadığı..." Danıştay 4. Daire 29.03.2010 tarih ve E. 2008/1245, K. 2010/1565

Vergilendirmede kıyas yasağı, özellikle muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerin düzenlenmesinde verilen yetkilerin sınırının belirlenerek keyfiliğe yol açmayacak yasal düzenlemelerin tanzimi yönünden yasama organını ilgilendirmektedir. Vergilerin yasallığı ilkesinden kazuistik bir yöntemin benimsenerek önemsiz ayrıntıların yasal düzenlemelerle benimsenmesi anlaşılmamalıdır. Yasa koyucunun asıl görevi genel nitelikteki temel politik tercihleri belirleyerek yasal çerçeveyi belirleyip günün koşullarına uygun teknik ayrıntıya ilişkin düzenlemeleri idareye ve içtihatlar vasıtasıyla yargıya bırakabilmelidir.<sup>490</sup> Bununla birlikte idareye ve yargıya ait bu yetkinin sınırlarının belirlenmesinde kıyas yasağı ile birlikte belirlilik ilkesi belirleyici hale gelmiştir. Bu yüzden vergilendirmeye ilgili yapılan yasal düzenlemelerin hukuk tatbikatında kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanmaması<sup>491</sup> ve idarenin genel düzenleyici işlemleriyle kıyasa yol açmaması bakımından kıyas yasağı hem vergi yargıcını hem de vergi idaresini bağlamaktadır.

Anayasa Mahkemesi, kıyasa yol açabilecek şekilde idareye geniş yetkiler veren yasal düzenlemeleri, Anayasanın 73 üncü maddesine aykırı bularak iptal etmektedir. Yüksek Mahkeme, bu konuyu, 15.07.2004 tarih ve E.2003/33, K.2004/101 sayılı Kararında; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanun ile değişik Mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenen

---

<sup>490</sup> FURTUN, İ. H., a.g.e., s.180-182

<sup>491</sup> Danıştay 4. Daire 20.09.2012 tarih ve E. 2009/8735, K. 2012/4400; Vakıf hasılatı ve menafiinin resmi senette belirtilen kişilere tahsisinin, üst hakkı tesisinin veya intifa hakkının kiralama olarak değerlendirilemeyeceği... Danıştay 4. Daire 02.05.2013 tarih ve E. 2010/1736, K. 2013/3162; Danıştay 4. Daire 04.03.2009 tarih ve E. 2008/6481, K. 2009/1105; Danıştay 4. Daire 08.04.2010 tarih ve E. 2009/6186, K. 2010/1973

ücretlilerde vergi indirimi müessesesinin uygulanmasında, yasa koyucunun vergilemenin temel unsurlarını belirleyerek ancak uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verebileceği, somut olayda idareye verilen vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisini Anayasaya aykırı bulmuştur.<sup>492</sup>

#### **D. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımlarında Kıyas Yasağı**

##### **1. Genel Olarak**

Vergi kabahatleri ve yaptırımlarında kıyas yasağı, vergilendirme işleminde olduğu gibi yasallık ilkesinin doğal bir sonucudur. Ancak kabahat ve yaptırımlar açısından kıyas ve kıyasa yol açacak geniş yorumlama yapılamamasının anayasal dayanağı, Anayasa'nın vergilendirmeye ilişkin 73

---

<sup>492</sup> Anayasa Mahkemesinin Kararında “İndirim, vergi matrahından veya doğrudan vergiden belirli tutarda indirim yapılması suretiyle verginin bir bölümünden vazgeçilmesi veya bir bölümünün geri verilmesi sonucunu doğurmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası vergide indirimi, yasayla belirlenen yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilecek konular arasında gösterecek kadar önemli görmüştür.

Dava konusu kuralla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ücretlilerde vergi indirimi müessesesinin uygulanmasında, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan, eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları ile sınırlı olmaksızın tespit etme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Belirtilen yetkinin kullanılması halinde, ücretlilerin vergilerinden yapılacak indirim tutarı, vergiyi etkileyecek, azaltacak veya çoğaltacaktır.

Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki, yasa koyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir.” gerekçesine yer verilmiştir.

üncü maddesi değil, suç ve cezada yasallık ilkesini düzenleyen Anayasanın 38 inci maddesidir.

“Suç ve cezada kanunilik” ilkesinin kaynağını, hukuk devleti, siyasal liberalizm, demokrasi, kuvvetler ayrılığı, kusursuz suç ve ceza olmaz ilkeleri olarak gösterebiliriz. Anayasa Mahkemesi’nin birçok kararında da vurgulanan ve evrensel olan bu ilke, hangi eylemlerin suç olarak nitelendirileceğine ve bu eylemleri işleyenlere hangi cezaların verileceğine karar verme yetkisinin yasama organına ait olduğunu belirtir.<sup>493</sup>

Kabahat ve kabahat yaptırımlarda kanunilik ilkesi, ceza hukukundaki suç ve cezalar kadar katı uygulanmasa da<sup>494</sup> bu ilke, kabahatler hukukunda kıyas yasağının en önemli dayanaklarından birisini oluşturur.

---

<sup>493</sup> EVREN, Çınar Can, “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, İÜHFD, Cilt 69, Sayı 1-2, Yıl 2011, s.977

<sup>494</sup> Özellikle, ceza hukukundaki suçların aksine kabahatlerin belirlenmesinde yasaların çizdiği sınırlar içerisinde idareye düzenleme yapma yetkisi verilebilmekte ve kanunilik ilkesi daha esnek uygulanmaktadır. Ancak ceza hukukunda da bazı sıkıntılı düzenlemelere yer verilmişti. Örneğin 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 297 nci maddesinin ikinci fıkrasının ilk hali; “ (2) Birinci fıkra da sayılanların dışında kalıp da yetkili makamlar tarafından infaz kurumuna veya tutukevine sokulması yasaklanmış bulunan eşyayı, bu yasağı bilerek, infaz kurumuna veya tutukevine sokan veya bulunduran ya da kullanan kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” Bu düzenleme ile suçu oluşturan eşyaların belirlenmesi yetkisinin idareye bırakılmasının suçta kanunilik ilkesine aykırı olduğu değerlendirilmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 7.7.2011 tarihli ve E.2010/69, K.2011/116 sayılı Kararıyla Anayasa’nın 38. Maddesine aykırı bularak iptal etmiştir. Ancak Yüksek Mahkemenin beş üyesi suçun kanuni unsurlarının belirlendiği gerekçesiyle karara muhalefet etmişlerdir. Karşı oy yazısı şu şekildedir.” ...yetkili makama verilen yetki suçun tanımını doğrudan belirleyen bir yetki olmayıp, infaz kurumuna veya tutukevine sokulacak eşyanın belirlenmesinden ibaret sınırlı bir yetkidir. Kurumun infaz kurumu veya tutukevi olmasına, infaz kurumunun tipine ve standardına, infaz kurumu veya tutukevinin asayiş durumu ya da tutuklu ve hükümlülerin özel durumlarına, buralarda meydana gelen isyan, açlık grevi, kaçma teşebbüsleri, intihar olayları, yaygın ve bulaşıcı hastalıklar gibi kurum, yöre veya çok spesifik alanlara ilişkin olarak yetkili merciler tarafından alınacak önlemler bu yetkinin tanınmasını gerektiren durumlardır. İnfaz kurumuna veya tutukevine sokulacak eşyaların belirlenmesi zaman itibarıyla de farklılık gösterebilir. Durumun özelliği gözetilerek bir infaz kurumunda belirtilen gerekçelerle belli nitelikte eşyanın sokulması yasaklanabilirken, değişen duruma göre bu yasağın kaldırılması gerekebilir. Belirtilen durumların çeşitliliği ve değişkenliği gözetildiğinde işin niteliği gereği infaz kurumuna veya tutukevine sokulacak eşyaların yasa ile belirlenmesi mümkün değildir.”

Yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi ise, kabahat ve yaptırımlarda kıyas yasağının bir diğer anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Yasama yetkisinin devredilmezliği Anayasa'nın 7 nci maddesinde dñzenlenmiřtir.

Yasama organı, dñzenleme yetkisini Millet adına kullandığından "yasama" erkinin asli sahibidir. Esasen bñyle bir yetkiden Anayasa'da belirtilen şekil ve şartlarda kendi iradesiyle bile vazgeçmesi mñmkñn değildir. Anayasa'da yasama yetkisinin devredilemeyeceği ilke ve kuralı olmasaydı dahi, kuvvetler ayrılığının bir sonucu olarak yasama yetkisinin devredilemeyeceği òđretide genel olarak kabul edilmektedir. Anayasanın ve yasaların ùstñnde bir geğerliliğe sahip olan hukukun genel ilkeleri, bunu gerektirir. Yñrñtme ve yargıdan ayrı olarak asli dñzenleme yetkisi yasama organına aittir ve hiçbir Devlet organı, Anayasa ve yasalardan almadığı bir yetkiyi kendi başına kullanamaz. Yñrñtme organı kural olarak ikincil derecede dñzenleme yetkisine sahipse<sup>495</sup> de bu yetkisini yine Anayasanın belirlediği kapsam ve sınırlar içerisinde kullanabilecektir.

Daha ònce de belirtildiği ùzere, vergi kabahatleri ve yaptırımları Tñrkiye Bñyñk Millet Meclisi'nin verdiği yetkiye istinaden dahi olsa Kanun Hñkmñnde Kararnameler ile dñzenlenememektedir. Bireylerin temel hak ve òzgñrlñkleri esas alınarak Kanun Hñkmñnde Kararnameler ile dñzenlenemeyen bir alanda, yasama organının bir kabahat veya yaptırımına ilişkin açık ve yeterli belirlemesi olmadan, yñrñtmenin dñzenleyici işlemleriyle idari veya vergi kabahati ve yaptırımını kıyas yoluyla ihdas edemeyeceği ortadadır. Aksi bir dñzenleme, bir başka ifadeyle kıyas veya kıyasa yol açacak geniş

---

<sup>495</sup> òZTñRK, K. B., a.g.e., s.119

yorumlamayla kabahat ya da yaptırım ihdas edilmesi, yasama yetkisinin devri anlamına gelmektedir.

Ancak Yasama organı, yasama faaliyetlerinde ilgili alana ilişkin bütün olasılıkları göz önünde bulundurarak ayrıntılı kurallar koymak yetkisine sahip ise de, çalışma biçimi gereği, zamanın gereklerine göre değişen önlemlerin alınmasına veya alınan önlemlerin kaldırılmasına ve yerine göre yeniden konulmasına gerek duyulan durumlarda uygulamada teknik ve hukuki güçlükler yaşayacağı ortadadır. Bu yüzden yasa koyucu, düzenleme yapılacak konunun esaslı unsurlarını yasa ile belirledikten sonra teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren ayrıntıların düzenlenmesini yürütme organına bırakabilmektedir.

## **2. Vergi Kabahatlerinde Kıyas Yasağı**

“Suç ve cezada kanunilik” ilkesi, vergi kabahati yaptırımlarında daha katı uygulanırken, toplumsal yaşamın çeşitliliği ve kabahatlerin niteliği gereği kabahatlere yol açan davranışların saptanmasında, daha esnek bir uygulama alanı belirlenmiştir. Ancak idareye verilen bu düzenleme yetkisinin keyfi uygulamalara ve kıyasa yol açacak şekilde kullanılamayacağı da ortadadır. İdareye verilecek düzenleme yetkisinin kapsam ve sınırlarının bir yönü yasama organını diğer yönü ise vergi idaresi ile vergi yargısını ilgilendirmektedir.

### **a. Yasama Organına Bakan Yönü**

Vergi kabahatlerinde kıyas konusunu işlerken öncelikle vergi kabahatinin belirlenmesi ile vergi kabahatine yol açan vergi ödevi veya yükümlülük tesisini birbirinden ayırmak gerekmektedir. Suç ve cezada



kanunilik ilkesi gereği vergi idaresi suç ve cezaya ilişkin düzenleme yapamaz. Ancak, kabahatin genel çerçevesi yasayla belirlenerek kabahate yol açan davranışların saptanması idareye bırakılabilmektedir. Yasama, asli bir yetkidir ve yasama organı kendisi dahi belirli sınırlar çerçevesinde bu yetkisini başkasına devredemez.

Yasama organının vergi kabahatlerine ilişkin asli düzenleme yetkisine sınırlarını ve bu konuda idareye bırakılabilecek düzenleme yetkisinin kapsam ve sınırlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

Öncelikle, yasama organı bir vergi kabahatinin genel çerçevesini bizzat kendisi belirlemelidir.

Vergi ziyayı kabahatinde kanunilik unsuru, Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi ile 341 nci maddesinde düzenlenmiştir. 341 nci maddeye göre “ (1)*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. (2)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. (3)Yukarı ki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.*”

Usulsüzlük kabahati, Vergi Usul Kanununun 351 inci maddesinde, “*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesi...*” şeklinde tanımlanarak, genel usulsüzlük kabahatinin kanunilik

unsuru 352 inci maddesinde, özel usulsüzlük kabahatinin kanuni unsuru ise 353 üncü, 355 inci ve Mükerrer 355 inci maddelerde gösterilmiştir.

İkinci olarak, yasayla belirlenen kabahati gerektiren fiil veya davranışların yasama organınca saptanmasının güçlüğü koşulunun bulunması gerekir. Gerek sürekli değişen toplumsal olaylar karşısında bazı hususların yasa koyucu tarafından önceden belirlenebilmesindeki zorluk, gerek niteliği gereği yavaş çalışan yasama organının ekonomik ve toplumsal ihtiyaçlara zamanında cevap verememesi, kabahati oluşturan davranışların belirlenmesinin belirli koşullar altında idareye bırakılmasını zorunlu kılabilmektedir.<sup>496</sup>

Üçüncü olarak, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir alan olması ve ayrıntıların düzenlenmesinin idareye bırakılmasının bir zorunluluk olarak ortaya çıkması gerekir. Bazen yasal düzenleme yapılan konunun çeşidine göre esaslı hükümlerin yasayla düzenlenerek alınacak tedbirlerin ihtiyaçlara uygunluğunun sağlanması amacıyla idareye yetki verilmektedir. Belgelerin ve malların cins ve niteliğinin sık sık değişmesi ve vergilendirme tekniği nedeniyle her konunun bütün kapsam ve ayrıntılarının kanunla düzenlenmesinin

---

<sup>496</sup> Anayasa Mahkemesinin 21.9.2004 tarih E. 2002/100, K. 2004/109 s. kararında şu gerekçeye yer verilmiştir. “Radyo, televizyon ve veri yayınları ile büyük halk kitleleri istenilen doğrultuda yönlendirilebilir. Nefret duygularını oluşturan veya korku salan yayınlara imkân verilmesi halinde toplumun huzur ve düzeninin etkileneceği kuşkusuzdur. Sürekli değişen toplumsal olaylar karşısında insanlar arasında nefret duygularını oluşturan veya korku salan yayınların neler olduğunun önceden yasa koyucu tarafından belirlenmesindeki güçlük gözardı edilemez ise de, bu kavramlara zaman içinde öğreti ve yargı kararlarıyla içerik ve anlam kazandırıldığı da bir gerçektir. Bu nedenle, dava konusu kuralların belirsizliğinden bu bağlamda Anayasa’nın 2. maddesine aykırılığından söz edilemez.”

mümkün olmadığı durumlarda, uygulamaya yönelik açıklayıcı ve tamamlayıcı mahiyetteki hususlar, idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılabilmektedir.<sup>497</sup>

Görüldüğü üzere, vergi kabahatlerini belirleme yetkisi, suç ve cezada kanunilik ilkesi gereği yasama organına aittir. Ancak yasama organı, kabahate ilişkin bütün olasılıkları göz önünde bulundurarak tüm ayrıntılara ilişkin bizzat kendisi kural koyma yetkisine sahipse de, o konuda yasal düzenleme yapmanın güçlüğü ve işin teknik niteliği gereği vergi kabahatini oluşturan fiil ve davranışların belirlenmesini idareye bırakmak durumunda kalabilmektedir. Yukarı da belirlenen koşulların varlığı halinde, idareye verilen düzenleme yetkisi kıyas yasağına veya kıyasa yol açabilecek geniş yorumlamaya müsait olmayacaktır.

Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257 nci maddesinde Maliye Bakanlığına yetki veren hükümler bulunmaktadır. Örneğin buna göre; "Maliye Bakanlığı; Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını

---

<sup>497</sup> Anayasa Mahkemesinin 10.12.1962 tarih ve E. 1962/198, K. 1962/111 s. kararının gerekçesinde "Yasama organı kanun yaparken bütün ihtimalleri gözönünde bulundurarak teferruata ait hükümleri de tesbit etmek yetkisini haiz ise de; zamanın gereklerine göre sık sık değişik tedbirler alınmasına veya alınan tedbirlerin kaldırılmasına ve yerine göre tekrar konmasına lüzum görülen hallerde yasama organının yapısı bakımından ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında gerekli tedbirleri almasının güçlüğü karşısında kanun koyucunun esaslı hükümleri tesbit ettikten sonra ihtisas ve idare tekniğine taallük eden hususların düzenlenmesi için Hükümete yetki vermesi yasama yetkisini kullanmaktan başka bir şey değildir.

... Nitekim, kaçakçılık yapılan bölgeler zamana ve günün ekonomik gereklerine göre sık sık değişebilir. Emniyet bölgesi olarak ayrılan alanda kaçakçılık hissedilmeyecek derecede azalıp başka yerlere kayabilir, yine kaçırılan madde ve eşyanın neveleri de aynı sebeple sık sık değişebilir veya önemsiz derecede azalabilir. Bu takdirde kamu yararı adına alınmış olan bu tedbirlerin hemen değiştirilmesi veya kaldırılması gerektiğinde kanunun değiştirilmesi veya yürürlükten kaldırılması zorunluğu doğar. " hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca yine Anayasa Mahkemesinin 14.5.1997 tarih ve E.1996/75, K. 1997/50 sayılı kararında "Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır." gerekçesine yer verilmiştir. Ayrıca Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, 15.10.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37; Anayasa Mahkemesi Kararı, 03.02.2011 tarih ve E.2009/5, K.2011/31

tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya,” yine“ mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye” yetkilidir.<sup>498</sup>

---

<sup>498</sup> Maddenin diğer fıkraları şu şekildedir.”3. Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya Muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye, 4. (Değişik: 16/7/2004-5228/8 md.) Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, (Ek ibare: 3/7/2005 – 5398/23 md.) kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, 5. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya,6. (Ek: 3/7/2005 – 5398/23 md.) Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, halogram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, uygulamaya ait usûl ve esasları belirlemeye, yetkilidir.”

Bu düzenlemelerde Maliye Bakanlığı'na vergi kabahatine ilişkin fiilleri yine bu kanunda belirlenen kapsam ve sınırlar içerisinde kullanma yetkisi verilmiştir. Burada esas olan verilen düzenleme yetkisini idarenin kıyasa yol açacak şekilde kullanmamasıdır.

#### **b. Vergi İdaresine ve Yargı Organına Bakan Yönü**

Vergi kabahatlerine yol açan davranışların yasama organınca Anayasa'ya uygun bir şekilde belirlenmesi kıyas yasağı açısından tek başına yeterli değildir. Yasama organı gerekli ve yeterli açıklıkta bir düzenlemeyi yürürlüğe koysa da, genel itibariyle vergi idaresinin yasada belirlenen kabahate dair davranışların saptanmasında kıyas yasağına uymadığı veya kıyasa yol açacak şekilde bu yetkiyi geniş yorumladığı durumlar olabilmektedir.

İdarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması, vergi idaresinin yasayla verilen yetkinin dışına çıkan ve kıyasa yol açan düzenlemelerinin denetlenmesine olanak tanımaktadır.

Vergi Usul Kanunu incelendiğinde, kabahat teşkil eden davranışların belirlenmesi konusunda vergi idaresine yetki veren düzenlemelerin bulunduğu görülür. <sup>499</sup> Bilhassa özel usulsüzlük kabahatini oluşturan davranışların tespitinde idareye yetki veren madde, kıyasa yol açacak şekilde yorumlanabilmektedir. Bu şekilde idare, tali ve istisnai nitelikte olan düzenleme yetkisini, yasa koyucu tarafından kabahat olarak belirlenmemiş bir alanda bir

---

<sup>499</sup> ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XV, Sayı:1-2, 2011, s.33

davranışı geniş yorumlamak suretiyle kabahat kalıbına sokmakta ve kıyasa yol açabilmektedir.<sup>500</sup>

Yasama organı tarafından bir vergi kabahatinin yasal düzenlemeyle gerekli ve yeterli ölçüde düzenlenmesi üzerine, idarenin kabahati oluşturan davranışların saptanmasına dair yetkisini ve bu yetkinin sınırlarını şu şekilde açıklayabiliriz.

İlk olarak, idarenin bir kabahate dair davranışların saptamasını yapabilmesi için bu saptamaların kanunun düzenlemiş olduğu bir konuya ilişkin olması ve idari düzenlemenin içerik ve kapsamının yasal belirlemenin dışına çıkmaması gerekir.<sup>501</sup>

İkinci olarak, idare düzenleme yetkisini kanunun belirlediği sınırlar içinde kalarak ve kamu yararı amacını gerçekleştirmek üzere kullanmalıdır. İdare kullandığı düzenleme yetkisinin temel hak ve özgürlükleri doğrudan ilgilendirdiğini, kendisine verilen yetkinin bazı hukuki ve teknik gerekliliklerden

---

<sup>500</sup> ERDEM, Tahir, "Vergi Suç ve Ceza Normlarının Yorumlanması II", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 21, Eylül 2005, s.180; Bu konuda Danıştay 9. Dairesinin 25.05.2000 tarih ve E.1999/2655, K.2000/1831 sayılı kararında "...olayda oynatılan sayısal loto kuponları için vergi kanunlarında belge düzenleme zorunluluğu getiren veya nasıl belge düzenleneceği belirtilen herhangi bir açıklamaya yer verilmediğinden uyumsuzluk konusu fiile kıyas yoluyla ceza kesilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı..." gerekçesine yer vermiştir.

<sup>501</sup> Danıştay 4. Daire, 22.12.2004 tarih ve E.2003/1715 K.2004/2587 "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 inci maddesinin 2 inci fıkrasının verdiği yetki uyarınca Maliye Bakanlığınca çıkarılan 320 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemler ile nihai tüketicilerden 5.000.000.000 Türk Lirasını aşan tahsilat ve ödemelerinin 1.8.2003 tarihinden itibaren banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsik zorunluluğu getirilmiş, bu düzenlemenin dayanağı olan yasa gerekçesinde de Maliye Bakanlığı'nın vergilendirme, bilgi toplama ve belge düzenini sağlama konularında mevcut düzenlemelere ek olarak günün ekonomik, mali ve teknolojik gelişmelerine paralel olarak yapılabilecek düzenlemeler konusunda genel anlamda yetkili kılındığından..."

kaynaklandığını, buradaki düzenleme yetkisinin istisnai bir nitelik arz ettiğini ve dar yorumlanması gerektiğini unutmamalıdır.

Danıştay, 23.02.2006 tarih 26089 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 356 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin, avukatların vekalet ücretinin icra dairesinden tahsili sırasında serbest meslek makbuzu düzenlemesi zorunluluğu getiren kuralının yasanın verdiği açık yetkiye<sup>502</sup> uygun olduğunu ancak bu makbuzun icra memuru tarafından imzalanması gerektiği kuralının yasayla idareye verilen bir yetki olmadığını, dolayısıyla hukuka ve kıyas yasağına aykırı olduğuna hükmetmiştir. Yüksek Mahkeme kararında<sup>503</sup> şu gerekçelere yer vermiştir.

*“...213 sayılı Kanunun 236 ve 237 nci maddelerinde serbest meslek makbuzlarına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş, serbest meslek makbuzunun hangi şartlarda, kime ve nasıl düzenleneceği açıkça gösterilmiş, ihtiva etmesi gereken bilgiler sayılmıştır. Buna göre hükmedilen vekalet ücretinin icra dairesinden tahsili sırasında serbest meslek makbuzu düzenlemesi yasa gereği olup... yasaya aykırılık bulunmamaktadır.*

*Diğer yandan, serbest meslek makbuzunun düzenlenişi ve şekli konusunda yasal düzenlemeler arasında yer almayan ve Kanunda belirtildiğinin aksine serbest meslek makbuzunun icra memuru tarafından imzalanması ve buna uyulmaması halinde usulsüzlük cezası yaptırımının öngörülmesi yasa ile idareye*

---

<sup>502</sup> Vergi Usul Kanunu'nun

“Madde 236 – (Değişik: 30/12/1980 - 2365/39 md.)

Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.”

<sup>503</sup> Danıştay 4. Daire, 20.12.2006 tarih ve E.2006/2237, K.2006/3102

*tanınan yetkinin aşılması anlamına geldiğinden ....usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin kısmında yasaya uyarlık görülmemiştir...”*

İdareye yetki veren düzenlemelerden birisi de, Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesinin <sup>504</sup> ikinci bendinde, *“Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için”* belirlenmiş tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmüdür.

Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesinin birinci ve ikinci bentlerinde belirtilen belgelerin yasa ve idarece belirlenmiş şekil şartlarına uyulmadan düzenlenmesi durumlarında, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağını değerlendirerek bu belgelerin verilmemesi ve alınmaması ya da düzenlenmemesi halinde uygulanması gereken cezaların kesilmesi şeklinde bir uygulama benimsemiştir.<sup>505</sup>

Bakanlığın bu uygulaması, vergi kabahatlerinde belirlilik ve kıyas yasağına aykırıdır. İdarenin Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesi

---

<sup>504</sup> Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesinin birinci bendi şu şekildedir. *“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 (180 TL) liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.”*

<sup>505</sup> ERDEM, T., “Vergi Suç ve Ceza ...”, s.181



kapsamında kullandığı düzenleme yetkisi, tali ve istisnai nitelikte bir yetki olduğundan, düzenlemenin kanunun belirlediği sınırlar içinde kalarak ve yine kanunun belirlediği özel amaca uygun olarak tesis edilmesi gerekir. Kanun özel usulsüzlük cezasının kesilme koşulu olarak bu belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesinin geçerli hukuki belgelerle tespitini gerekli bulmaktadır. Ayrıca kanun hükmüyle idareye verilen yetki, maddede sayılanlar dışında düzenlenme zorunluluğu getirilecek diğer belgeler olduğundan, ilgililerin bahse konu belgeleri vermeleri durumunda, belgelerin belirli şekil şartlarına da uyulmadan düzenlenmesi gerekçe gösterilerek kıyasa yol açacak bir geniş yorumlamayla belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı uygulaması, yasayla verilen düzenleme yetkisinin sınırlarının aşılması demektir.

Nitekim Danıştay, kıyas yasağına aykırı bu yöndeki uygulamaları hukuka aykırı bulmaktadır. Yüksek Mahkeme bir kararında;<sup>506</sup>

---

<sup>506</sup> Danıştay 9. Daire, 18.10.2001 tarih ve E.2000/407, K.2001/3712; Ayrıca bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 25.9.1998 tarih ve E.1997/351, K.1998/228 sayılı kararı "*Emtianın sevk irsaliyesine miktar olarak eksik yazılması, irsaliyenin düzenlenmemiş kabul edilmesi için yeterli bir sebep değildir. Ayrıca sevk irsaliyesi düzenlenmediğini saptayan tutanağın da araç sürücüsü nezdinde düzenlenmiş olması ve yükümlü veya yetkilisinin imzasını taşımaması sebebiyle VUK'un 131. maddesine uygun olarak tanzim edilmiş bir tutanak da değildir. Bu sebeplerle, davanın kabulü ve cezanın terkinin yönündeki Yerel Mahkeme ısrar kararında hukuka aykırılık yoktur.*"; Danıştay 3. Dairesi'nin 10.6.1999 tarih ve E.1999/1497, K.1999/2415 sayılı Kararı, "*Dava konusu özel usulsüzlük cezası sevk irsaliyesinde fiili sevk tarihine yer verilmediği gerekçesiyle kesilmiştir. Bu durumda özel usulsüzlük cezasının düzenlendiği VUK 353/2. maddesinde yer alan şartların yani ceza tatbiki için iddia olunan fiilin bütün şartlarının gerçekleştiğinden söz etmek mümkün değildir. Bununla beraber, VUK'nun usulsüzlükleri düzenleyen 352. maddesinin II. Bölüm 7. bendinde, vesikaların tanziminde kanunen belli şekil ve muhteviyat ile bunlarla ilgili diğer düzenlemelere uyulmamış olması usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren fiil olarak kabul edilmiştir. Bu hükme göre, sevk irsaliyesinde fiili sevk tarihine yer verilmemiş olması usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir fiil olup, bu fiilden dolayı özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir.*"; Danıştay 9. Dairesi'nin 2.4.2002 tarih ve E.2000/1971, K.2002/115 sayılı Kararı, "*Sevk irsaliyesinde tarih yazılmadığı gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali talebi ile açılan davada, sevk irsaliyesinin düzenlendiği ve*

*“...Nakledilen emtia için tek nüsha sevk irsaliyesi düzenlendiğinin tespit edildiği gerekçesiyle VUK'un 353/2. maddesine istinaden özel usulsüzlük cezası kesilmiş ise de VUK 353/2. maddesine istinaden ceza kesilebilmesi için sevk irsaliyesinin düzenlenmemesi ve araçta bulundurulmaması fiillerinin tespit edilmiş olması gerekir. İhtilafa konu olayda sevk irsaliyesinin düzenlendiği ve araçta da bulunduğu sabit olduğundan belgeyi düzenlenmemiş saymak ve ceza kesmek mümkün değildir...”*

gerekçesine yer vermiştir.

Aynı şekilde, 22.01.1997 günlü ve 22885 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 253 sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne istinaden uygulanan bir özel usulsüzlük cezasına ilişkin davada Danıştay, Vergi Usul Kanunu’nun 227 nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre anılan belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde, vergi kanunları açısından hiç düzenlenmemiş sayılacağını kabul ederek yapılan düzenlemeyi hukuka uygun bulmuştur. Bununla birlikte aynı durumun vergi kabahatleri ve yaptırımları açısından geçerli olamayacağına karar vererek kıyasa yol açacak bir geniş yorumlamanın kabahatler yönünden mümkün olmadığını kabul etmiştir. Yüksek Mahkeme kararında;<sup>507</sup>

*“...Olayda, davacı kurum 28.6.1997 günlü sevk irsaliyesiyle sevk ettiği bir kısım emtia nedeniyle, sevk irsaliyesinde fiili sevk tarihinin yazılmadığının tespiti ile özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Davacı kurumun, sevk irsaliyesini düzenlediği tarih ile*

---

*sevkiyat esnasında bulundurulduğu sabit olduğundan, sadece tarih yazılmadığından dolayı mevcut belgenin hiç düzenlenmemiş sayılarak kesilen özel usulsüzlük cezasını hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle terkin eden Yerel Mahkeme Kararı, dayandığı gerekçeler karşısında yasa ve usule uygundur.” Bkz. SEVİĞ Veysi - DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yargı Kararlarında Sevk İrsaliyesi”, www.evergi.net*

<sup>507</sup> Danıştay 4. Daire, 13.11.1998 tarih ve E.1997/5782, K.1998/4152

*fiili sevk tarihinin aynı olduğu ihtilafsızdır. Özel usulsüzlük cezası sadece fiili sevk tarihinin ayrıca yazılmaması nedeniyle kesilmiştir. Sevk irsaliyelerinde, tanzim tarihinin yanında ayrıca fiili sevk tarihinin yazılması mecburiyeti, mükellefler lehine getirilen bir düzenleme olup, tanzim tarihi ile fiili sevk tarihinin aynı olması nedeniyle, söz konusu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağından bahisle Vergi Usul Kanunu'nun 353/2 nci maddesine göre kesilen cezada isabet görülmemiştir.”*

gerekçesine yer verilmiştir.

Üçüncü olarak, yasayla kabahatlere yol açan davranışların saptanması konusunda idareye açık bir yetkinin verilmiş olması gerekir. İdare asli düzenleme yetkisine sahip olmadığından bir alanda düzenleme yapabilmesi için yasayla yetkilendirilmeye ihtiyaç duyar.<sup>508</sup> Aynı şekilde kabahatlerin hukuki rejiminin Anayasa'nın 38 inci maddesinde düzenlenen suç ve cezada kanunilik ilkesine dayanması nedeniyle, en azından kabahatin genel çerçevesinin yasayla belirlenmesi ve idari teknik ve uzmanlık gerektiren hususların düzenlenmesi konusunda idareye yasayla yetki verilmesi gerekir. Aksi yönde bir düşünce, genel çerçevesi yasayla belirlenmemiş ve düzenleme yapma yetkisiyle donatılmamış bir alanda idarenin vergi kabahati ve yaptırımı belirlemesine neden olur ki, böyle bir idari düzenlemenin kıyasa yol açacağında kuşku bulunmamaktadır.

Öğreti görüşlerine uygun bir şekilde Danıştay, hangi eylemlere hangi cezaların verileceğine dair yasayla yetki verilmemesi halinde idarenin kabahat

---

<sup>508</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.12

ve yaptırım ihdas edemeyeceğine hükmetmektedir. Yüksek Mahkeme mahalli idare birlikleriyle ilgili bir kararında;<sup>509</sup>

*“1608 sayılı Umuru Belediye Muteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında 486 numaralı Kanunun bazı maddelerini Muadil Kanunun 1 inci maddesinde, belediye meclis ve encümenlerinin kendilerine kanun, nizam ve talimatnamelerin verdiği görev ve yetki içerisinde aldıkları kararlara aykırı hareket edenlere, belediye kanun, nizam ve talimatnamelerine uymayanlara, yasada öngörülen cezaları uygulamakta belediye encümenlerinin yetkili oldukları belirtilmektedir. Yine 3360 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun Ek-1 ve 2 nci maddelerinde de il özel idaresinin ceza uygulamasına ilişkin hükümler bulunmaktadır.*

*Bu hükümlerin incelenmesinden, belediyeler ve il özel idareleri organlarına, yasalarda belli edilmiş eylemleri yapanlara, gösterilen miktarlarda ceza verme yetkisinin verildiği görülmektedir. Buna karşılık, yerel yönetimlerin kurdukları birliklerin hangi eylemlere ne kadar ceza verebileceklerini gösteren bir ceza uygulaması yapmalarını öngören herhangi bir yasal düzenleme bulunmadığı anlaşılmaktadır.”*

gerekçesine yer verilmiştir.

### **3. Vergi Kabahati Yaptırımlarında Kıyas yasağı**

Kabahatler Kanunu’nun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrası ile, “Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir” hükmü getirilmiştir. Öğretide de kabul edildiği üzere yaptırımlarda yasallık

---

<sup>509</sup> Danıştay 1. Daire, 25.11.1998 tarih ve E.1998/335, K.1998/357

ilkesi kabahatlerden daha katı düzenlenmiş olup<sup>510</sup> idarenin yaptırım belirleme konusunda yetkisinin bulunmadığı değerlendirilmektedir.<sup>511</sup>

#### **a. Yasama Organına Bakan Yönü**

Cezaların belirlenmesinde, cezaların hukuki niteliği gereği de kıyas yapılamayacağından vergi kabahati yaptırımlarının karşılığının açık bir şekilde yasayla belirtilmesi gerekir.

Vergi ziyaı kabahatine ilişkin yaptırım, Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesinde “ (1) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. (2) Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Genel usulsüzlük suçunun yaptırımları, 352 inci maddede yapılan atıf gereği Kanuna eklenen cetvellerde; özel usulsüzlük suçunun yaptırımları ise 353 üncü, 355 inci ve Mükerrer 355 inci maddelerin gösterilmiştir.

Vergi kabahati yaptırımları Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş olmasına rağmen, Bakanlar Kurulu'nun yaptırımların doğrudan veya dolaylı belirlenmesi üzerinde bazı yetkileri de olmuştur.

Bu yetkilerden Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen ve yaptırımlarda kıyas yasağını da ilgilendirmesi bakımından önem arz eden, Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişik 344 üncü maddesinin

---

<sup>510</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.73

<sup>511</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.12

ikinci fıkrasındaki düzenlemeydi. Bu düzenlemeye göre “*Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.*” Vergi kabahati yaptırımlarının belirlenmesinde 112 nci maddeye atıf yapması nedeniyle gecikme faizi oranlarının belirlenmesinde Bakanlar Kurulu’na yetki veren bu düzenleme, kanunilik ve belirlilik ilkesine aykırı olduğu gibi geniş yorumlama yasağına da aykırılık teşkil etmekteydi. Nitekim Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4. sayılı kararıyla bu düzenlemeyi Anayasanın 38 inci maddesine aykırı bularak iptal etmiştir.<sup>512</sup>

Ayrıca vergi kabahati yaptırımlarının Vergi Usul Kanunu’na göre idarelerce belirlenen yeniden değerlendirme oranına göre arttırılması, yeniden değerlendirme oranlarının dolaylı bir şekilde de olsa idarelerce belirlenmesi nedeniyle belirlilik ilkesine aykırı olduğu görüşleri yanı sıra geniş yorumlamama ilkesine de aykırılık oluşturabilecektir. Ancak, yeniden değerlendirme oranlarının, ekonomik verilere ve objektif kriterlere dayalı olarak belirlenmesi, Resmi Gazete’de ilan edilmesi, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması bakımından belirlilik ilkesinin kural ve ölçütlerine uygun olması yanı sıra idareye yaptırımlar üzerinde geniş yorumlama olanağı tanınmadığı genel

---

<sup>512</sup> Ayrıntılı açıklamalar için İkinci Bölüm II. Başlığı altında yer alan “Vergi kabahati yaptırımlarında belirliliğin ortaya çıkışı” alt bölümüne bakınız.

olarak kabul edilmektedir.<sup>513</sup> Bununla birlikte, yeniden değerleme oranından ayrı olarak Bakanlar Kurulu'na Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 414 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ek bir yetki daha verilmiştir. Buna göre Bakanlar Kurulu, yeniden değerleme oranına göre tespit edilen had ve tutarları arttırmaya, indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu'na verilen ve kıyasa yol açabilecek geniş yorumlamaya olanak tanıyan bu yetki, ayrıca kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

#### **b. Vergi İdaresi ve Vergi Yargısına Bakan Yönü**

Vergi kabahati yaptırımları, Vergi Usul Kanunu'nda kanunilik ilkesine ve kıyas yasağına uygun bir şekilde belirlenmiştir. Vergi yaptırımlarında kıyasa yol açabilecek idari düzenlemeler genel olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır.

İlk olarak, idarenin genel düzenleyici işlemleriyle idari veya vergi kabahati yaptırımı belirlemesi mümkün değildir. Ancak yasada bir ceza yaptırımı belirlenmemesine rağmen bazen idareler başka kanunlardaki cezalara kıyasen yönetmelik veya tüzük gibi düzenleyici işlemleriyle idari yaptırım belirleme yoluna gidebilmektedirler. Danıştay'dan istişari görüş alınan bir olayda, 1580 sayılı Belediye Kanunu ile belediyelere emir ve yasaklar koymak ve cezai yaptırım uygulamak yetkisinin verildiğı, yerel yönetimler tarafından kurulan ve kamu tüzel kişileri olan mahalli idare birliklerinin görevlerinin gereklerinin yerine getirilebilmesi için yasak koymak ve yaptırım uygulamak yetkisine ihtiyaç duydukları, ceza yönetmeliğı çıkarma

---

<sup>513</sup> Ayrıntılı açıklamalar için İkinci Bölüm II. Başlığı altında yer alan "Vergi kabahati yaptırımlarında belirliliğın ortaya çıkışı" alt bölümüne bakınız

yetkisinin bulunup bulunmadığı, ceza yönetmeliği çıkarma yetkisinin birliği oluşturan mahalli idarelerin köy, belediye ya da özel idare olmasına göre farklılık gösterip göstermeyeceği konusunda tereddüde düşüldüğü ifade edilmiştir. Danıştay, İçişleri Bakanlığına verdiği görüşte,<sup>514</sup>

*“Bu durumda, Anayasa’nın 38 inci maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan “kanunsuz suç veya ceza olmaz” ilkesinin bir gereği olarak, yasaların açıkça düzenleme yapmadığı bir konuda, başka ceza hükümlerinin kıyasen uygulanmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.”*

görüşüne yer verilmiştir.

İkinci olarak, vergi kabahati yaptırımlarında idareye kıyasa yol açacak geniş yorumlama olanağı daha çok idarenin vergi kabahatlerine yol açan davranışları yasanın verdiği yetkinin dışına çıkarak saptanması sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi kabahatlerini oluşturan davranışların kıyasa yol açacak şekilde belirlenmesi, aynı zamanda bu kabahate uygulanacak yaptırımın kıyasa yol açacak şekilde uygulanmasına neden olmaktadır. Bu yaklaşım, kanunda belirlenmiş bir kabahat kalıbına açıkça uymayan bir davranışın bu kabahat kalıbına öngörülen yaptırım ile cezalandırılması sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Örneğin idareye düzenleme yetkisi veren Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, yine madde hükmünde sayılan belgelerin verilmemiş ve alınmamış olduğunun saptanması gerekir. Satış faturalarının birinde tarih bulunmaması belgenin verilmediği ve alınmadığı anlamını taşımaz. Danıştay, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları

---

<sup>514</sup> Danıştay 1. Daire, 25.11.1998 tarih ve E.1998/335, K.1998/357



tamamlanmadan idarenin belirlemesi doğrultusunda failin özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmasının mümkün olmadığını, aksi durumun varsayım ya da kıyas yoluyla ceza kesilmesi anlamını taşıyacağını ifade etmiştir.<sup>515</sup>

#### IV. GEÇMİŞE YÜRÜME YASAĞI

##### A. Genel Olarak

Cezai sorumluluğa ilişkin temel ilkelerin başında, “Geçmişe yürüme yasağı” ya da başka bir ifadeyle “kanunların geriye yürümezliği” ilkesi gelir. Geçmişe yürüme yasağı, belirlilik ilkesi gibi kanunların öngörülebilir olmasının bir yansıması olarak karşımıza çıkar. Bu çerçevede bir hukuk kuralı öngörülebilir ise geçmişe etkili düzenlemeler içermemelidir.<sup>516</sup> Ceza kanunlarının sadece yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanması, dolayısıyla daha önce işlenen fiillere uygulanmaması gerekmektedir.<sup>517</sup> Kanunların geriye dönük uygulanması, yasa yapımındaki kararsızlığın ve hoyratlığın bir sonucu olarak görülmüştür.<sup>518</sup> Bu kavram yalnız ceza

---

<sup>515</sup> Danıştay 4. Daire, 20.01.1992 tarih ve E.1991/1687, K.1992/112 “Uyuşmazlık konusu olayda, Davacı kurum tarafından 1989 yılı içinde düzenlenen satış faturalarından birinde tarih bulunmadığı saptandığından dolayı özel usulsüzlük cezası kesilmiş bulunmaktadır.

*Vergi Usul Kanununun söz konusu 353 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, madde hükmünde sayılan belgelerin verilmemiş ve alınmamış olduğunun saptanması gereklidir. Zira cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi karşısında varsayım ya da kıyas yoluyla ceza kesilmesi mümkün bulunmamaktadır.”*

<sup>516</sup> PARP WORTH, N., a.g.e., s.39

<sup>517</sup> TOROSLU, Nevzat, Ceza Hukuku, Savaş yayınları, Ankara 1995, s.28

<sup>518</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.70

hukukunda değil hukuk devletinin temel unsurlarından birisi olarak Türk Hukukunda uzun bir geçmişe sahiptir.<sup>519</sup>

Hukuk kurallarının geçmişe yürümesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7 nci maddesine aykırı olması yanı sıra bu ilke, Avrupa Adalet Divanı tarafından Avrupa Birliği Hukukunun temel prensiplerinden biri olarak kabul edilmiştir.<sup>520</sup>

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38 inci maddesinin birinci fıkrasında; *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.”* hükmü getirilmek suretiyle bu kavram “suç ve cezalara ilişkin esaslar başlığı altında ele alınmıştır.

“Kanunların geçmişe yürümezliği” ilkesi, Anayasada istisnai olarak sadece ceza kanunları yönünden düzenlenmiş olup vergi kanunlarının ve idari yaptırımların geriye yürümezliğinin doğrudan doğruya Anayasa'da dayanağı bulunmamaktadır. Ancak, Anayasa'nın ceza hukukunun genel ilkelerini düzenleyen 38 inci maddesinin dışında hukuk devleti, kanunilik ilkesi, öngörülebilirlik, eşitlik, hukuk güvenliği ve kamu düzeni gibi kural ve kavramlar yasaların yalnızca yürürlükte bulundukları döneme uygulanmasını gerektirmektedir.<sup>521</sup> Verginin öngörülebilirliği ve belirliliği vergilendirmede yasallık ilkesi, bu ilkenin vergi hukukunda da geçerli olmasını zorunlu kılar.

---

<sup>519</sup> OĞURLU, Yücel, İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003, s.44

<sup>520</sup> PARP WORTH, N., a.g.e., s.39-40

<sup>521</sup> OĞURLU, Y., İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara ..., s.44-46

Kaldı ki, belirlilik ilkesi bölümünde de belirttiğimiz gibi idari ve vergi kabahat ve yaptırımlarının anayasal dayanağını Anayasanın 38 inci maddesi oluşturmaktadır. Bu açıdan hukuk kurallarının geçmişe yürütülmesi özellikle ceza hukukunda daha yaygın bir şekilde kabul görmemiş<sup>522</sup> olsa da bu yasağın idari ve vergi kabahat ve yaptırımları bakımından da öncelikle uygulanması gerektiği değerlendirilmektedir.

Geçmişe ya da geriye yürüyen yasal düzenlemelerin hukukun üstünlüğü kavramıyla bağdaşmadığı kabul edilmekle birlikte uygulamada yaygın bir kullanım alanına sahip olmuştur.<sup>523</sup> Nitekim ülkemizde de yasa koyucunun, vergi suç ve cezaları bakımından cezai sorumluluğa ilişkin bu anayasal ilkeye uygun hareket ettiğini söylemek zordur. Teknolojik gelişmeler de dikkate alındığında, sürekli değişmek ve gelişmek durumunda kalan vergi hukukunun, vergi suç ve cezalarında sıklıkla değişikliğe gidilmesini zorunlu kıldığı bilinmektedir. Bu değişiklikler esnasında bazı uygulamalar bakımından, kanunların geriye yürümezliği ilkesinin ihlal edildiği görülmektedir. Geriye yürüyen bu kanunlar, insanların geleceklerini etraflıca planlayabilmelerine engel olmak suretiyle hukuki belirliliği de ihlal etmektedir.<sup>524</sup>

Kanun koyucu, 4108 sayılı Kanun ile gerçekleştirdiği değişiklikleri Vergi Usul Kanunu'nun 344/1 maddesine (Şimdi 359/1 maddesinde yer almaktadır) *“veya diğer kayıt ortamlarında izlemek”* ibaresini ekleyerek hem teknolojik gelişmelere ayak uydurmuş, hem de bu tür eylemleri yasallık ilkesi gereği açık

---

<sup>522</sup> PARPWORD, N., a.g.e., s.39

<sup>523</sup> PARPWORD, N., a.g.e., s.39

<sup>524</sup> GRIBNAU, H., a.g.m., s.54

kanuni düzenlemeyle belirlemiştir. Ancak 4108 sayılı Kanun 02.06.1995 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen, bahse konu değişiklik 01.01.1995 tarihinden itibaren suçu oluşturan fiil kapsamına alınmıştır. Bu yasal düzenlemenin vergi suç ve cezalarında diğer suçlarda olduğu gibi ceza kanunlarının geriye yürümezliği kuralına aykırılık teşkil ettiği açıktır.<sup>525</sup>

Aynı şekilde, 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile değişik Vergi Usul Kanunu'nun 359/a maddesi ile bazı vergi suçları bakımından hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesi imkanı getirilmiş ancak, aynı 359 uncu maddenin (a) fıkrasının dördüncü bendiyle de hüküm tarihindeki asgari ücret esas alınarak farklılaştırma yoluna gidilmiştir. Anayasa Mahkemesi, "hüküm tarihinde" ibaresinin "suç ve cezaların geriye yürümezliği" ilkesine ve "eşitlik" ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle bu ibareyi iptal etmiştir.<sup>526</sup>

---

<sup>525</sup> İNAL, M. - SOFUOĞLU, A., a.g.m., s.7

<sup>526</sup> Anayasa Mahkemesinin 07.06.1999 tarih ve E.1999/10, K.1999/22 sayılı kararına göre; "Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar" başlıklı Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, "Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçlu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez." denilmektedir.

*İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 11., İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin 7. maddelerine göre, hiç kimse işlendikleri sırada millî veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkûm edilemez. Bunun gibi, suçun işlendiği sırada uygulanan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez.*

*Türk Ceza Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, "Kanunun sarıh olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilmez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılmaz."; 2. maddesinde ise "İşlendiği zamanın kanununa göre cürüm veya kabahat sayılmayan fiilden dolayı kimseye ceza verilemez. İşlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm veya kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz. Eğer böyle bir ceza hüküm olunmuşsa icrası ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar. Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur." denilerek evrensel ilkelere koşut genel hükümler konulmuştur.*

*Anayasa'ya ve Türk Ceza Kanunu'na göre suçların kanunla belirlenmesi "suçta kanunilik", cezaların da kanunda gösterilmesi "cezada kanunilik" ilkesini oluşturur. "Kanunsuz suç ve ceza olmaz" kuralı çağdaş hukukun vazgeçilmez temel ilkelerinden biridir. Bu ilkelerle kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri sağlanmakta, temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmaktadır."*

Dolayısıyla, cezai sorumluluğa ilişkin bu kural uyarınca; işlendiği tarihte vergi suçu sayılmayan bir fiilin sonradan yürürlüğe giren bir kanun ile suç sayılması mümkün olmadığı gibi, vergi suçunun işlendiği tarihteki cezasını ağırlaştırabilecek bir düzenleme ve yöntem de kabul edilmemektedir.<sup>527</sup> Geçmişe yürüyen bir ceza hukuku kuralı, olayın meydana geldiği zamanda hukuka uygun olan bir davranışı hukuka aykırı hale getirdiğinden<sup>528</sup> kaygı verici bir duruma yol açmaktadır.

### **B. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımları Yönünden**

Cezai sorumluluğa ilişkin geçmişe yürümezlik ilkesinin, idari yaptırım mahiyetindeki vergi kabahat ve yaptırımları bakımında da geçerli olacağı genel olarak kabul edilmektedir. Anayasa'nın 38 inci maddesindeki suç ve cezalara ilişkin açık düzenlemelerin idari ve vergi kabahati ve yaptırımları için de bir anayasal dayanak olduğu kabul edilmektedir. Buna göre, kabahatin işlendiği tarihte suç sayılmayan bir eylemin sonradan yürürlüğe giren bir kanunla vergi kabahati haline dönüştürülemeyeceği gibi, bir kanun hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten önce tamamlanmış bulunan vergi kabahatinin failine uygulanamayacağı gerçeği ortaya çıkmaktadır.<sup>529</sup>

Öğretide bazı yazarlar tarafından idari kabahat ve yaptırımlarda geçmişe yürüme yasağının suç ve cezalarda olduğu kadar mutlak olmadığı ve esnek bir uygulama alanına sahip olduğu değerlendirilmektedir. Esasen ceza

---

<sup>527</sup> CANDAN, T., a.g.e., s. 19

<sup>528</sup> PARPWORD, N., a.g.e., s.39

<sup>529</sup> CANDAN, T., a.g.e., s. 19

normu haricinde geriye yürümezlik ilkesinin diğer birçok ülkede de anayasal dayanağının bulunmadığı ancak, bu ilkenin idari kabahatler bakımından da geçerliliğini koruduğu bilinmektedir. Aynı şekilde kıyas yasağı, kanunda yer alan suç tanımlarının kapsamı açısından geçerli olup ceza hukukunda geçerli genel ilke ve prensipler açısından yasa koyucunun iradesine aykırı olmamak şartıyla kıyas yasağının geçerli olduğu,<sup>530</sup> bu çerçevede geçmişe yürüme yasağının da idari ve vergi kabahat ve yaptırımları açısından geçerliliğini koruduğu anlaşılmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de 06.01.2005 tarih ve E.2001/3, K.2005/4 sayılı kararıyla, vergi kabahati ve yaptırımlarının anayasal dayanağının vergi ödevine ilişkin Anayasanın 73 üncü maddesi değil suç ve cezalara ilişkin 38 inci maddesi olduğunu kabul ederek bu hususu teyit etmiştir.

Diğer yandan idari ve vergi kabahat ve yaptırımları yönünden geçmişe yürümezlik ilkesinin geçerliliği, sadece Anayasanın 38 inci maddesinden değil diğer bağlantılı anayasal ilkelerle de güvence altına alınmıştır. Bu ilk olarak temel hak ve özgürlüklerin korunmasında, yargı kararlarında da temel anayasal dayanak olarak görülen “hukuk devleti” ilkesinin en belirgin özelliğini, hukuk kurallarının herkesi olduğu gibi o kuralı koyanları da bağlaması ve hukuki açıklık ve belirliliğin sağlanabilmesi<sup>531</sup> olarak ifade edebiliriz. “Hukuk devleti” en kısa tanımıyla *“vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları, Devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi*

---

<sup>530</sup> HAKERİ, H., Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Tıpkı Basım, s.21; ÖZGENÇ, İ., Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Bası, s.115

<sup>531</sup> YEUNG, K., a.g.m., s.333

*anlatır.”*<sup>532</sup> Anayasa Mahkemesi birçok kararında hukuk devletini, “*tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde Yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa’nın bulunduğu bilincinden ayrılmayan devlet*” olarak tanımlamaktadır.<sup>533</sup> Dolayısıyla, hukuk devleti ilkesi, birey devlet ilişkilerinde bireyler lehine hukuki güvenliği esas almak suretiyle geçmişe yürüme yasağının geçerliliğini ortaya koymaktadır.

İkinci olarak, “hukuki istikrar” ve “belirlilik” olarak da ifade edebileceğimiz hukuki güvenlik ilkesi, toplumsal yaşamda bireylerin tabi oldukları hukuk kurallarını önceden bilebilmeleri, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre düzene sokabilmeleri, bir başka ifadeyle, bireylerin özellikle Devletle olan ilişkilerinde belirliliğin ve öngörülebilirliğin sağlanmasını garanti altına almaktadır.<sup>534</sup> Hukuki güvenlik ilkesi, bağlantılı diğer alt ilkelerle birlikte yeni getirilen bir vergi kabahati ve yaptırım kuralının geçmişte meydana gelen ve tamamlanan olaylara uygulanmasını yasaklar. Geçmişe yürüyen bir kuralın vergi kabahatleri açısından belirli ve güvenli olduğunu iddia etmek zordur. Bu anlamda hukuki güvenlik ilkesinin genel kapsamı içinde yer alan ve bireylere

---

<sup>532</sup> ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, s.113

<sup>533</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.07.1995 tarih ve E.1994/80, K.1995/27

<sup>534</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s. 45-46; ÇAĞAN, N., a.g.e., s.172; ÖZGÜVEN, V., a.g.e., s.47

yaptıkları işlemlerde kuralların belirliliğini, anlaşılabilirliğini ve ulaşılabilirliğini ve geleceğe dönük öngörülebilirliği sağlayan “belirlilik ilkesi” de kabahat ve yaptırımlarda geçmişe yürümezliğin güvencesini oluşturmaktadır.

Üçüncü olarak, vergi kabahati ve yaptırımları bir idari işlemle yürürlüğe konulmaktadır. İdari işlem ve kararların ise yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemi kapsamadığı, idarenin geçmişi değil ancak geleceği düzenlemek yetkisine sahip olduğu kabul edilmektedir.<sup>535</sup> İster bireysel ister düzenleyici nitelikte olsun idari işlem ve kararlar tesis edildikleri tarihten önceki dönemlere yönelik hüküm ve sonuç doğurmazlar.<sup>536</sup> Dolayısıyla genel olarak idari işlemler için kabul edilen geriye yürümezlik ilkesinin, Anayasanın 38 inci maddesi de dikkate alınarak vergi kabahati ve yaptırımları bakımından öncelikle geçerli olması gerekmektedir.

Son olarak vergi kabahat ve yaptırımlarının hukuki niteliği de bahse konu temel ilkenin, vergi kabahat ve yaptırımları bakımından geçerli olduğuna vurgu yapmaktadır. Bilindiği üzere, bir suç ve cezada hukuki niteliğin belirlenmesinde ölçü, yaptırımın vasfı değil amacıdır. Vergi kabahat ve yaptırımlarının amacı devletin uğradığı zararı tazmin değil cezalandırma olduğundan klasik ceza hukukunun kural ve ilkelerine tabidir.<sup>537</sup> Bu açıdan vergi kabahat ve yaptırımlarının hukuki niteliği de geriye yürümezlik ilkesinin vergi kabahatleri hukukunda geçerli olduğunu ve Anayasanın 38 inci

---

<sup>535</sup> DURAN, Lütfi, İdare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s. 406 vd.

<sup>536</sup> KARAHANOGULLARI, O., a.g.e., s.553-557

<sup>537</sup> ÇAĞAN, Nami, “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 29, Sayı 1-2, Yıl 1972, s.113



maddesinde yer alan güvenceden yararlanması gerektiğinin kanıtı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesinin, hem vergi kabahatleri hem de vergi kabahati yaptırımları yönünden olmak üzere iki ayrı uygulama biçimi vardır.<sup>538</sup> Buna göre, yasama organınca belirlenen bir vergi kabahati yürürlüğe girdiği tarihten önceki olayları kapsamayacaktır. Örneğin usulsüzlük kabahati, Vergi Usul Kanunu'nun 352 nci maddesinde düzenlenmektedir. Eğer usulsüzlük suçuna ait yeni bir eylemin kanun tarafından belirlenmesi halinde, bu düzenleme, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki eylemlere uygulanmayacaktır. Aynı şekilde bir kabahate ilişkin yaptırım konulması ya da cezasının arttırılması halinde, bu yaptırım önceki olaylara uygulanmayacaktır.

Vergi kabahati veya yaptırımına ilişkin yeni kural, yürürlüğe girdiği tarihten öncesi döneme etkisi bakımından üç ayrı sonuç doğurabilir. Yeni kural, daha önce düzenlenmemiş bir alanda vergi kabahati veya yaptırımı koyabileceği gibi kabahati veya yaptırımı düzenlerken fail aleyhine daha ağır bir kural ya da ceza da öngörüyor olabilir. Üçüncü bir ihtimal olarak yeni kural, fail lehine bir düzenleme getiriyor olabilir. Bu anlamda yeni kuralın daha ağır bir cezayı öngörmesi de geçmişe yürüme yasağına tabidir. Nitekim Fransa Anayasa Konseyi, önceki düzenlemeye göre daha ağır ceza öngören bir yasanın idari yaptırımlar için de geçmişe yürüme yasağına tabi olduğuna karar vermiştir. Fransız Anayasa Konseyi geçmişe uygulama yasağının adli cezalarda olduğu gibi idari yaptırımlarda da geçerli olduğuna ve yaptırım

---

<sup>538</sup> CANDAN, T., "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ...", s. 259

uygulama yetkisinin idareye tanındığı durumlarda bu ilkeye uyulması gerektiğine vurgu yapmıştır.<sup>539</sup>

Vergi kabahat ve yaptırımlarında uygulanacak yasa kuralının tespitinde, suçun veya kabahatin işlendiği tarih esas alınmaktadır. Kabahatin işlendiği tarih olarak ise kanunda vergi kabahati olarak tanımlanan eylemin tüm unsurlarıyla tamamlandığı tarih geçerli kabul edilmektedir.<sup>540</sup> Bir başka ifadeyle Kanunda belirtilen kabahatin maddi ve manevi unsurlarıyla gerçekleştiği tarihte kabahat sayılmayan bir eylem hakkında, daha sonra yürürlüğe giren ve aynı eylemi kabahat sayan bir kanunla cezalandırma yapılması mümkün olmadığı gibi, kabahatin işlendiği tarihte yürürlükte olan cezayı ağırlaştıran sonraki tarihli yasa hükmünün uygulanma olanağı da bulunmamaktadır.<sup>541</sup>

Vergi kabahatlerinde suçun bütün unsurlarıyla gerçekleştiği zamanın tespitinde vergilendirme dönemleri değil, Vergi Usul Kanunu'na göre kabahatlerin oluşum tarihleri esas alınmaktadır. Vergi ziyai kabahatinde olayın gerçekleşme tarihi olarak Vergi Usul Kanunu'nun 341 inci maddesinin tanımladığı anlamda vergi ziyainın olduğu tarih, usulsüzlük kabahatlerinde ise şekle ve usule aykırılığa yönelik eylemin yapıldığı tarih dikkate alınmaktadır.<sup>542</sup> Kanun kimi hallerde Kanun hükmünün yerine getirilmemesini

---

<sup>539</sup> Fransız Anayasa Konseyinin 30.12.1982 tarih ve 1982/155 sayılı Kararı'ndan aktaran KARABULUT, M., a.g.e., s.125

<sup>540</sup> CANDAN, T., "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ...", s. 260

<sup>541</sup> CANDAN, T., a.g.e., s.19-20; Danıştay 7. Daire, 17.01.2005 tarih ve E. 2001/4617, K. 2005/25'den aktaran CANDAN, T., a.g.e., s.21

<sup>542</sup> Danıştay 4. Daire Kararı, 15.01.1983 tarih ve E.1983/1257, K. 1983/8201; Danıştay 9. Daire, 09.11.1987 tarih ve E.1986/2585, K.1987/3163'den aktaran CANDAN, T., a.g.e., s.21-22

vergi kabahati yaptırımına bağladığı bir vergi ödevinin gereklerinin yerine getirilmesi için mükellef veya sorumluya belli bir süre tanımaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 347 nci maddesinin birinci bendi kapsamında Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler, yine aynı Kanun'un 348 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca doldurdukları karneyi veya varsa değişikliği işe başladıkları veya bahse konu değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesine ibraz etmeleri ya da değişikliği karneye işaret ettirmeleri gerekir.

### **C. Lehe Olan Kanunun Uygulanması**

#### **1. Genel olarak**

Ceza Hukukunda kanunların geriye ya da geçmişe yürümezliği ilkesi, Anayasanın 38 inci maddesinde de düzenlenen hukukun genel ilkelerinden birisidir. Bu kuralın istisnasını, modern ceza hukukunda geçerli olan ve normatif temelini, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 7 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *“Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.”* hükmü oluşturur. Esasen Anayasanın 38 inci maddesinin birinci fıkrasındaki *“kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.”* hükmünün mefhumu muhalifinden de böyle bir sonuç çıkartılabilmektedir.

Bu ilkeye göre, suçun işlendiği tarihten sonra yürürlüğe giren kanun hükümleri, failin lehinde olması halinde “kanunların geçmişe yürümezliği

ilkesi”ne rağmen uygulanma imkanını elde eder. Lehte olan sonraki kanun hükmü, önceki kanun hükümleri uyarınca kesinleşen cezalar hakkında dahi uygulanabilmektedir. Buna göre suç sayılan bir eylemi suç olmaktan çıkaran, suçun unsurlarını eylem sahibi yararına değiştiren, cezaları azaltan, ceza ehliyeti yaşını yükselten, zamanaşımı sürelerini kısaltan yeni kanun hükümleri faalin lehinde kabul edilmektedir.<sup>543</sup>

Bununla birlikte “kanunilik ilkesi”, ceza hukukunda geçerli temel bir ilke olduğundan ancak yazılı kural haline getirilmesi halinde lehe olan kanunun uygulanmasını mümkün kılmaktadır.<sup>544</sup> Bu çerçevede ilkenin ceza hukukunda yazılı kural haline gelmesi, 765 sayılı Mülga Türk Ceza Kanunu’nun 2 nci maddesinin ikinci fıkrası<sup>545</sup> ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 7 nci maddesinin ikinci fıkrası<sup>546</sup> ile sağlanmıştır.

Bilindiği üzere, vergi suç ve cezaları, idari ve mali nitelikteki vergi kabahat ve yaptırımları ile cezai yaptırıma tabi vergi suç ve cezaları olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun yasakladığı bazı fiiller ceza hukuku bakımından suç oluşturmakta olup bu suçların yaptırıma tabi tutulması vergi idarelerinin değil Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen diğer suçlar gibi ceza mahkemelerinin görev ve yetkisi dahilindedir.<sup>547</sup> Bu bakımdan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’na tabi suç ve cezalar için geçerli olan yargılama usulü ve genel

---

<sup>543</sup> CANDAN, T., a.g.e., s.23-24

<sup>544</sup> CANDAN, T., “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ...”, s. 262

<sup>545</sup> 765 sayılı Mülga Türk Ceza Kanunu madde 2/2: “...Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur.”

<sup>546</sup> 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Madde 7/2: “...Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.”

<sup>547</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s.210

hukuk ilkeleri ve dolayısıyla "lehe kanun uygulaması" Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve cezai yaptırım gerektiren vergi suç ve cezaları bakımından da geçerlidir.<sup>548</sup>

Türk Ceza Kanunu'nun "Özel Kanunlarla İlişki" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*" hükmünün göndermesiyle yine aynı Kanunun 7 nci maddesinin 2. fıkrası, cezai yaptırım gerektiren vergi suç ve cezalarının lehe kanun hükmünün uygulamasında yasal dayanağı oluşturur. Öğretide, bu ilkenin ceza kanununda yer almayan suç ve cezalar bakımından da geçerli anayasal bir kural olduğu iddia edilmiştir.<sup>549</sup>

Anayasa Mahkemesi ise bir kararında bu ilkeyi, cezai yaptırıma tabi vergi suç ve cezaları yönünden yasal bir düzenlemeye ihtiyaç duymaktan öte çağdaş hukukun temel ilkelerinden biri olarak değerlendirmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi bu kararında, Vergi Usul Kanunu'na 4369 sayılı Kanun ile eklenen Geçici 21 inci maddeyle getirilen "...*Şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkûmiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz.*" şeklindeki son tümcesini lehe kanunun uygulanması ilkesine ve eşitlik ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir.<sup>550</sup> Yüksek

---

<sup>548</sup> ÖZGÜVEN, V., a.g.e., s. 119

<sup>549</sup> ULER, Yıldırım, Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür, Bahri Savcı'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, Yayın No:7, Ankara 1988, s.518

<sup>550</sup> Anayasa Mahkemesinin 06.07.2000 tarih ve E. 2000/21, K. 2000/16 sayılı kararına göre "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359. maddesinin 2. bendi uyarınca sahte fatura kullanarak vergi kaçırma suçunu işleyenlere yasa koyucunun öngördüğü 3 yıldan 5 yıla kadar ağır hapis cezası, 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa ile 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası olarak değiştirilmiştir. Geçici 21. maddenin birinci tümcesinde "...hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu kanun hükümlerinden lehe olan uygulanır."

Mahkemeye göre de cezai yaptırıma tabi vergi suç ve cezalarının diğer suç ve cezalardan bir farkı bulunmamakta olup<sup>551</sup> lehe kanun uygulamasının vergi suç ve cezaları yönünden geçerliliği hususunda <sup>552</sup> bir tereddüt bulunmamaktadır.

Ancak bu ilkenin uygulanması bakımından aynı açıklık idari yaptırımlar ve vergi kabahati yaptırımları bakımından geçerli değildir. İlkenin 765 sayılı Mülga Türk Ceza Kanunu'nun 2 nci maddesinde hem suçlar hem de kabahatler bakımından düzenlenmiş olması ve Kabahatler Kanunu'nun 5 inci maddesinde idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesinde derhal uygulama kuralının öngörülmesi, öğretide tereddütlerin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu bakımdan konunun Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihe göre iki başlık altında incelenmesinde yarar vardır.

---

denilmesine karşın, itiraz konusu son tümcede "Şu kadar ki bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkûmiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz" kuralına yer verilmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinin ikinci fıkrasında "Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşrolunan kanun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur" denilmektedir. Bu kuralın yalnız görülmekte olan davaları değil, infazı gereken mahkûmiyet kararlarını da kapsadığında duraksamaya yer yoktur. Ceza hukukunun bu ilkesi çağdaş hukukun temel ilkelerinden biri olduğu gibi adaletli bir hukuk düzeninin de gereğidir.

Aynı hukuksal durumda olan kişilerin, aynı tarihte sahte fatura kullanmak suretiyle kaçakçılık suçu işlemeleri halinde, haklarında açılacak kamu davalarının kimi nedenlerle farklı tarihlerde sonuçlanarak kesinleşmesi durumunda "fail lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur" ilkesi, itiraz konusu kural kapsamına girenler için uygulanamayacağından bunların farklı cezalandırılmaları sonucu doğacaktır. Eşitlik ilkesine aykırılığı açık olan bu uygulamanın hukuksal eşitliği esas alan hukuk devleti ilkesiyle de bağdaştığı ileri sürülemez...."

<sup>551</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.06.1991 tarih ve E.1991/10, K. 1991/14; Ayrıca Bakınız ÖZGÜVEN, V., a.g.e., s. 120-121

<sup>552</sup> Danıştay 4. Daire 03.11.2011 tarih ve E. 2011/7159, K. 2011/8931; Danıştay 4. Daire 12.04.2013 tarih ve E. 2012/5676, K. 2013/2360

## **2. Kabahatler Kanunu öncesinde Lehe Kanun uygulaması**

765 sayılı Mülga Türk Ceza Kanunu'nun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre "bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ise failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur." Buna göre, mülga düzenleme, lehe kanunun fail lehine uygulanmasında sadece cezai yaptırıma tabi suçların değil aynı zamanda bu Kanuna tabi kabahatlerin de yasal dayanağını oluşturmaktaydı.

Bununla birlikte, vergi suç ve cezaları bakımından yasa koyucu, lehe kanun hükmünün uygulanıp uygulanmayacağını kanun değişikliklerinde ayrıca düzenleme eğiliminde olmuştur. Bu yaklaşımı ilk olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 6 ncı maddesi ile ortaya koymuştur. Geçici 6 ncı madde, "Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte 5432, 5815 ve 6094 sayılı kanunların yürürlükte bulunan vergi cezalarına ve hileli vergi suçlarına müteallik hükümleriyle bu kanunun hükümlerinden hangisi mükellefin veya suçu işleyen kimsenin lehine ise o hüküm uygulanır. Yukarıdaki fıkra hükmü, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesilmiş olup da henüz kesinleşmemiş veya tahsil edilmemiş olan vergi cezalarıyla ceza mahkemelerince hükmolunan cezalara da şamildir." hükmünü içermekte olup bu madde, Mülga Türk Ceza Kanunu'nun 2 nci maddesi ile aynı mahiyettedir.

Yasa koyucu, 01.01.1981 tarihinde yürürlüğe giren ve 2365 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerde ise lehe olan kanun uygulamasını değil kanunların geriye yürümezliği ilkesini esas almıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 2365 sayılı Kanunla eklenen Ek Geçici 1 inci maddenin "Bu Kanun

yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri uygulanır.” hükmü ve Ek Geçici 2 nci maddenin “Bu Kanunun yürürlük tarihinden önceki dönemlere ait vergi cezaları hakkında ilgili dönemde yürürlükte bulunan ceza kesmede zamanaşımı hükümleri uygulanır.” hükmü bu anlayışla kaleme alınmıştır. Ancak Candan, yasa koyucunun lehe kanun hükmünü dikkate almayan bu düzenlemelerinin sebebini, Vergi Usul Kanunu’nun değiştirilen hükümlerinin yukarıda belirtilen Kanun ile getirilen düzenlemelere göre mükellefler ve sorumlular lehine olması ve lehte olan eski kanun hükümlerinin uygulanmasının güvence altına alınması olarak değerlendirmektedir.<sup>553</sup>

Lehe Kanunun uygulanmasına ilişkin bir diğer düzenleme, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde 2686 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile olmuştur.<sup>554</sup> Eski düzenlemede özel usulsüzlük cezalarının toplamına bir sınır konulmamış olmasına rağmen bu değişiklik ile bir takvim yılı içinde her bir belge nev’ine ilişkin olarak kesilecek cezaların toplamına, her bir tespit ve yıl içinde yapılan tespitlerin tümü bakımından azami had getirilmiştir.<sup>555</sup>

---

<sup>553</sup> CANDAN, T., a.g.e., s.25

<sup>554</sup> “Ek Geçici Madde 11 – (Ek: 23/6/1982 - 2686/52 md.)

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca her bir belge nevine ilişkin olarak kesilmiş bulunan özel usulsüzlük cezalarının, her bir tespit için 50.000,- lirayı ve bir takvim yılı içinde 500.000,- lirayı aşan miktarı tahsil edilmemişse terkin, tahsil edilmişse red ve iade edilir.”

<sup>555</sup> CANDAN, T., a.g.e., 25



Bu konuda bir diğ er düzenleme ise, Vergi Usul Kanunu’nun 4369 sayılı Kanunun 20 nci maddesi ile değişik Geçici 21 inci maddesidir.<sup>556</sup> Bu düzenlemeyle, vergi kabahatleri ve bunlara uygulanacak yaptırımlar ile cezai yaptırım gerektiren vergi suç ve cezaları arasında ayırım yapılmıştır. Vergi kabahatleri bakımından vergi idaresinde uygulanacak yaptırım, eylemin yapıldığı tarihte yürürlükte olan hüküm ilgilinin ister lehinde ister aleyhinde olsun uygulanmaktadır. Cezai yaptırım gerektiren vergi suç ve cezaları yönünden ise, maddenin son tümcesi hariç lehe kanunun uygulanması ilkesine uygun bir düzenleme yapılmıştır. Nitekim maddenin son tümcesi Anayasa mahkemesi tarafından lehe kanun hükmünün uygulanmasına ve eşitlik ilkesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir.<sup>557</sup>

Görüldüğü  zere Kabahatler Kanunu öncesinde “lehe olan kanunun uygulanması ilkesi”, vergi kabahat ve yaptırımları bakımından genel olarak geçici veya ek geçici maddelerle düzenleme yapılmak suretiyle belirlenmiş ve kuralın uygulanıp uygulanmayacağı açığa kavuşturulmuştur. Vergi kabahatlerine ilişkin yapılan değişikliklerde lehe kanunun uygulanması bakımından bir düzenlemeye yer verilmemesi halinde, 765 sayılı Mülga Türk Ceza Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasının kabahatler yönünden de geçerli olduğu kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nda belirli aralıklarla

---

<sup>556</sup> “Geçici Madde 21 – (Ek: 22/7/1998 - 4369/20 md.)

Bu Kanunun yürürlüğü girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümleri; hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile bu Kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanır. (şu kadar ki, bu Kanunun yürürlüğü girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz.)” Parantez içinde yer alan son tümce Anayasa Mahkemesinin 06.07.2000 tarih ve E. 2000/21, K. 2000/16 sayılı kararıyla iptal edilmiştir.

<sup>557</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.07.2000 tarih ve E. 2000/21, K. 2000/16

yapılan kanun değişikliklerinde, lehe kanun hükmünün uygulanmasına ilişkin bir düzenlemeye gerek olmamasına rağmen yasa koyucu, ayrıca bu hususu geçici maddelerle belirleme yöntemini seçmiştir. Yasa koyucu, özellikle lehe kanunun uygulanmasını arzu etmemesi halinde, bu hususu geçici veya ek geçici maddelerle düzenlemiştir.

Danıştay 7. Dairesi, lehe olan kanun hükmünün uygulanabilmesi için yasal dayanağa sahip olması gerektiğini kabul etmektedir.<sup>558</sup> Danıştay'ın diğer vergi daireleri ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ise, genel olarak ilkenin yapılan kanun değişikliklerinde lehe kanunun hükmünün uygulanmasına yönelik hukuk kuralına ihtiyaç bulunmadığını, aksine düzenleme bulunmaması halinde genel ceza ilkelerinin ve dolayısıyla lehe kanunun uygulanması ilkesine müracaat edilmesi gerektiğini kabul etmektedir.<sup>559</sup>

Danıştay, idari yaptırımlara ilişkin verdiği kararlarda, yazılı kuralın lehe kanun hükmünün esas alınmasında değil uygulanmasının engellenmesinde aranması,<sup>560</sup> yaptırım gerektiren kuralın yürürlükten kaldırılması veya fail lehine düzenleme yapılması yoluyla ortaya çıkan yeni hukuki durumun dikkate alınması gerektiği<sup>561</sup> belirtilmiştir. Yine, değerlendirmesi yapılmış olsun ya da olmasın tüm yaptırımlar hakkında yeni yasayla yeni menfaatlerin sağlanması durumunda, bunun idarece dikkate alınması,<sup>562</sup> olay tarihinde yürürlükte olan

---

<sup>558</sup> Danıştay 7. Daire, 12.02.2001 tarih ve E.2000/1723, K.2001/376'dan aktaran CANDAN, T., a.g.e., s.26

<sup>559</sup> CANDAN, T., a.g.e., s.26-27

<sup>560</sup> Danıştay 4. Dairesi, 25.10.1983 tarih ve E.1983/15636, k.1983/8367'den aktaran CANDAN, T., a.g.e., s.26

<sup>561</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu Kararı, 06.10.20005 tarih YD İtiraz No: 2005/597'den aktaran KARABULUT, M., a.g.e., s.132

<sup>562</sup> Danıştay 6. Daire, 16.10.1985 tarih ve E.1985/784, 1985/1254'den aktaran ÖZGÜVEN, V., a.g.e., s.125

düzenleme ile daha sonra yürürlüğe giren düzenleme hükümleri karşılaştırılarak memurun lehine olan hükümlerin uygulanması<sup>563</sup> gerektiğine vurgu yapılmıştır.

Lehe kanunun uygulanması ilkesi, Vergi Usul Kanunu'nun özel usulsüzlük cezalarıyla ilgili 353 üncü maddesinin (1) numaralı bendinde 4008 ve 4108 sayılı kanunlarla yapılan değişiklikler sonrası Danıştay'da yoğun tartışmalara konu olmuştur. Anılan bentte yer alan %3'lük oran 4008 sayılı Kanunla 06.07.1994 tarihinden geçerli olmak üzere %25'e çıkarılmış ancak bir yıl geçmeden 4108 sayılı Kanunla 02.06.1995 tarihinden geçerli olmak üzere %10'a düşürülmüştür. 4108 sayılı Kanunla ceza oranı düşürülmesine rağmen bir yıllık ara dönemde lehe kanun uygulamasına ilişkin bir geçici veya ek maddeye de yer verilmemiştir.<sup>564</sup> Danıştay, 4008 ve 4108 sayılı Kanunlar ile ilgili verdiği kararlarda, özel kanunda aksine bir düzenleme bulunmaması halinde, genel ceza ilkelerinin uygulanması gerektiği, ara dönemde işlenen kabahatler bakımından kişilerin lehine olan ve sonraki lehe kanun olan 4108 sayılı Kanundaki hükmün uygulanacağı sonucuna varmıştır.<sup>565</sup>

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu aynı konuda verdiği bir kararında, 4008 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye göre kesilen özel usulsüzlük cezalarının, ziya uğratılan vergi miktarının çok üzerinde olduğu ve daha yüksek

---

<sup>563</sup> Danıştay 10. Daire, 19.03.1984 tarih ve E.1984/560, 1984/595'den aktaran ÖZGÜVEN, V., a.g.e., s.125

<sup>564</sup> CANDAN, T., "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ...", s. 264-265

<sup>565</sup> Danıştay 11. Daire, 07.05.1998 tarih ve E.1997/1280, K.1998/1644; Danıştay 11. Daire, 14.01.1999 tarih ve E.1998/1189, K.1999/193; Danıştay 7. Daire, 05.06.1997 tarih ve E.1995/1203, K.1997/2280; Danıştay 3. Daire, 29.05.2001 tarih ve E.1999/3942, K.2001/2059'dan aktaran CANDAN, T., "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ...", s.265

olan oranın 4108 sayılı Kanun ile %10'a indirildiği dikkate alınarak ilgilinin lehine olan Kanun hükmünü esas almıştır.<sup>566</sup> Bu kararda iki kurul üyesi, lehe olan kanun hükmünün yapılan kanun değişikliğinde yazılı kural haline getirilmeden uygulanamayacağı gerekçesiyle muhalefet şerhi yazmışlardır.<sup>567</sup>

Görüldüğü üzere Danıştay, Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce verdiği birçok kararında, bu ilkenin pozitif temele sahip olduğunu, ancak aksine bir düzenlemenin olması halinde lehe kanunun uygulanmasının engellenebileceğini, özel kanunda bir düzenlemenin bulunmaması halinde genel ceza ilkelerinin uygulanması gerekeceğini hükme bağlamıştır.

### **3. Kabahatler Kanunu'nda Lehe Kanun Uygulaması**

Kabahatlerde zaman bakımından uygulamaya ilişkin kural, Kabahatler Kanunu'nun 5 inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan Kanunun "Zaman Bakımından Uygulama" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasına göre "26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır. Ancak, kabahatler karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir."

---

<sup>566</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.02.1999 tarih ve E.1998/50, K. 1999/104

<sup>567</sup> Aynı kararda iki Kurul üyesi karşı oy yazılarında şu gerekçelere yer vermiştir. "...Görüldüğü üzere; Vergi Ceza Hukuku'nda, "lehte olan kanunun uygulanması ilkesi", ancak yazılı kural varsa uygulanabilir niteliktedir. Kanun koyucu, bu ilkeyi uygulamak istediğinde, bunu geçici veya ek geçici maddelerle yapmaktadır. 4108 sayılı Kanunda ise, böyle bir düzenleme yoktur. Bu kanun koyucu'nun söz konusu ilkeyi 4108 sayılı Kanunla ilgili olarak uygulamak istemediğini göstermektedir..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.02.1999 tarih ve E.1998/50, K. 1999/104

Kabahatler Kanunu'nun yollamada bulunduğu Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri 7 nci maddesinde düzenlenmiştir.

Bu düzenleme, ceza hukukuna ilişkin iki önemli ilkeye vurgu yapmaktadır.<sup>568</sup> Birinci vurgu “derhal uygulama ilkesi”ne yapılmıştır. Buna göre ceza hukuku kuralları yürürlüğe girdiği andan itibaren ileriye etkili sonuç doğurduğundan, yeni suç ihdas eden ya da failin durumunu ağırlaştıran kanunlar geçmişe etkili uygulanmazlar. İkinci vurgu ise “geçmişe etkili olma ilkesi”ne yapılmıştır. Buna göre sonraki kanun failin lehine ise suçun işlendiği ana kadar geriye giderek geçmişe etkili sonuç doğurur.<sup>569</sup>

Lehe olan kanunun geçmişe etkili olmasında, suçun veya kabahatin işlendiği zamanın tespiti de önem arz etmektedir. Failin icrai veya ihmali davranışlarında, neticenin zaman ve yer bakımından hareketin içinde bulunması yani davranışın yapılması ile suçun gerçekleşmesi halinde sırf hareket ya da şekli suçlarından, buna karşılık neticenin hareketten yer ve zaman bakımından ayrılabilmesi halinde maddi suçtan bahsedilmektedir.<sup>570</sup>

Kabahatler Kanunu'nun 5 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre ise “Kabahat, failin icrai veya ihmali davranışı gerçekleştirdiği zaman işlenmiş sayılır. Neticenin oluştuğu zaman, bu bakımdan dikkate alınmaz.” Bu düzenleme ile kabahatler hukuku ile ceza hukuku yaklaşımı birbirinden ayrılmaktadır. Buna göre Kabahatler Kanunu, zaman bakımından uygulamayı

---

<sup>568</sup> DEMİRBAŞ, Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, Ankara 2004, s.126  
ÇAĞLAYAN, R., a.g.e., s.135

<sup>569</sup> DÖNMEZER, S. - ERMAN, S., a.g.e., s.201-202; ÇAĞLAYAN, R., a.g.e., s.136

<sup>570</sup> HAKERİ, H., Ceza Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, s.141-142

hareketi esas alarak düzenlemiştir. Böylece kabahat, davranış yapıldığı anda işlenmiş sayılacak ve bu norma göre yaptırım uygulanacaktır. Yapılan hareketin ihmali ya da icrai olması açısından da bir fark bulunmamaktadır.<sup>571</sup>

Görüldüğü üzere, Kabahatler Kanunu'nun 5 inci maddesi ile Türk Ceza Kanunu'nun 7 nci maddesi birlikte değerlendirildiğinde, vergi kabahat ve yaptırımları bakımından da mükellef ve sorumluların lehine olan kanun hükmünün geriye yürütülmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesinde yer alan “Ancak, kabahatler karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir.” hükmü önemli bir istisnaya yer vermiştir. Bu istisnanın nasıl yorumlanacağı konusunda madde gerekçesinde de bir açıklık bulunmamaktadır. Öğretide bu istisnanın kabahatler karşılığında karar verilen idari yaptırımların yerine getirilmesi yani infazı bakımından geçerli olduğu kabul edilmektedir. Eski kanun zamanında işlenmiş ve bu kanuna göre cezası verilmiş olmakla birlikte henüz infaz edilmemiş kabahatlere artık yeni düzenlemeye göre yaptırım uygulanacaktır.<sup>572</sup> Buna karşılık fail lehine veya aleyhine hüküm getiren düzenleme, yeni bir kabahatin ihdası, kaldırılması veya değiştirilmesi konusunda ise ceza kanununun zaman bakımından uygulanmasına ilişkin genel kuralları, kabahatler bakımından da geçerlidir.<sup>573</sup>

---

<sup>571</sup> ÇAĞLAYAN, R., a.g.e., s.137

<sup>572</sup> YURTCAN, Erdener, Kabahatler Kanunu ve Yorumu, İstanbul 2005, s.7; ÇAĞLAYAN, R., a.g.e., s.136-137; HAKERİ, H., Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.71; BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, s.138

<sup>573</sup> HAKERİ, H., Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.71

Öğretide, Kabahatler Kanunu'nun 5 inci maddesinin 1. fıkrasındaki idari yaptırımlarda infaza ilişkin istisna düzenlemesinin, lehe kanun hükmünün uygulamasını emreden ve infazdan önce veya sonra ayırımını yapmayan Anayasanın 38 inci maddesinin birinci fıkrasına aykırılık teşkil ettiği savunulmaktadır.<sup>574</sup>

Karşıt bir görüşü savuna Candan ise<sup>575</sup> lehe kanunun uygulanması ilkesinin üstünde yer alan Kanunilik ilkesini de dikkate alarak lehe olan kanunun uygulanmasının ancak yazılı kural haline getirilmesi ile mümkün olduğunu, kanun koyucunun bu ilkeyi uygulamak istediğinde bunu geçici veya ek geçici maddeler ile uygulamaya koyduğunu ileri sürmektedir.

Ancak bazı Danıştay dairelerinin kararları ile muhalefet şerhlerinde de savunulan bu görüşü, vergi kabahat ve yaptırımları açısından kabul etmek mümkün değildir. Bütün ceza hükümleri açısından geçerli bir kural olan lehe olan kanunun uygulanması ilkesi, Kabahatler Kanunu'nun 5 inci maddesi ile Türk Ceza Kanunu'nun 7 nci maddesi birlikte değerlendirildiğinde, kabahatler bakımından da geçerli olduğu kabul edilmelidir. Başka bir ifadeyle cezai yaptırımlar yönünden geçerli bir ilke olan lehe kanunun uygulanması ilkesinin yasal dayanaklarında idari yaptırımların kapsam dışında tutulduğuna dair sınırlandırıcı düzenleme yer almamaktadır. Vergi kabahat ve yaptırımlarının temel amacının vergi kayıp ve kaçaklarını engellemek suretiyle kamu düzeninin sağlanması olduğunu esas alan görüş de, bu ilkenin vergi kabahat ve yaptırımları açısından geçerli olduğu tezini desteklemektedir.

---

<sup>574</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s.138

<sup>575</sup> CANDAN, T., a.g.e., s.23-30

Aynı şekilde, uluslararası platformlarda alınan genel ceza hukuku prensiplerinin idari yaptırımlarda göz önünde bulundurulmasına yönelik kararlar da, bu ilkenin idari yaptırımlar açısından geçerli olduğunu ortaya koymaktadır.<sup>576</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 13.02.1991 tarihli ve 1 sayılı “İdari Yaptırımlar Hakkında Tavsiye Kararı”nda da failin lehine olan hükmün uygulanmasının idari yaptırımlar bakımından gerekli olduğu belirtilmiştir.<sup>577</sup>

Anayasa Mahkemesi, cezai yaptırıma tabi vergi suç ve cezalarında bu ilkenin hukukun genel ilkesi olarak bağlayıcı olduğu hususuna vurgu yapsa da, vergi kabahat ve yaptırımlarında lehe kanunun uygulanmasına yönelik doğrudan bir kararı bulunmamaktadır. Danıştay ise genel olarak, açık bir yasayla engellenmedikçe bu ilkenin idari yaptırımlar yönünden geçerli olduğunu kabul etmektedir.<sup>578</sup>

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde, Kabahatler Kanunu’nun 5 inci maddesinin 1. fıkrası ile Türk Ceza Kanunu’nun 7 nci maddesine göre lehe kanun hükmünün uygulaması, idari ve vergi kabahat ve yaptırımları bakımında

---

<sup>576</sup> ÖZGÜVEN, V., a.g.e., s.125

<sup>577</sup> KARABULUT, M., a.g.e., s.133

<sup>578</sup> “...Genel ceza hukukunun ilkelerinden birinin kanunda aksi belirtilmedikçe, cezaya ilişkin bir hükmün değiştirilmesi halinde failin lehine olan hükmün uygulanması ve hüküm yargılama aşamasında değişse bile bunun dikkate alınması gerektiği...” Danıştay 4. Daire 03.11.2011 tarih ve E. 2011/7159, K. 2011/8931; Ayrıca Danıştay 13. Dairesinin 22.06.2011 tarih ve E.2010/367, K.2011/3019 s. Kararının lehe kanun hükümlerinin uygulanması ile ilgili karar gerekçesi şu şekildedir. “.....Bu bağlamda, suç ve cezaların yasallığı ilkesi gereği Türk Ceza Kanunu’nun 7. maddesinde öngörülen; bir suçun işlendiği zamanki Kanun ile sonradan yürürlüğe giren Kanun hükümlerinin birbirinden farklı olması halinde failin lehine olan Kanun’un uygulanması şeklinde ifadesini bulan lehe uygulama ilkesinin de idari yaptırımlar açısından da uygulanması gerekmektedir. ....İhlâlin gerçekleştirildiği zaman yürürlükte bulunan kanun hükmü, anılan değişiklikle yürürlükten kaldırılarak uyarı yaptırımına konu edilen fiil ihlâl konusu olmaktan çıkarıldığı anlaşıldığından, idari yaptırımlarda, ceza verilmesinin dayanağı kuralın yürürlükten kaldırılması veya lehe düzenleme yapılması yoluyla ortaya çıkan yeni hukuki durumun dikkate alınması gerektiği kuşkusuzdur.”



da geçerlidir. Kabahatler Kanunu'nun 5 inci maddesinin 1. fıkrasında yer alan ve yaptırımların infazı kapsamında görülerek dar yorumlanması gereken "Ancak, kabahatler karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir." hükmü gereği infaz edilmemiş idari yaptırımlarda bu ilkesin uygulanıp uygulanmayacağı ya da hangi kapsamda uygulanacağı istikrar kazanmış yargı kararlarıyla ortaya çıkacaktır.<sup>579</sup>

## V. DEĞERLENDİRMELER

Başta kanunilik ilkesi olmak üzere cezai sorumluluğa ilişkin temel ilke ve kavramların vergi kabahat ve yaptırımları alanında uygulanıp uygulanmayacağı ya da hangi kapsam ve koşullarda uygulanacağı sorunu, vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin tespitinde anahtar bir role sahiptir.

Ceza hukukunda geçerli ilkelerin idari ve vergi kabahatleri hukukunda geçerlilik kazanması, hem vergi ceza sistemini daha anlaşılır hale getirmekte hem de "birey-devlet" çıkar dengesinde birey lehine çalışan hukuki korumanın

---

<sup>579</sup> Danıştay 13. Daire 01.11.2013 tarih ve E.2010/2490, K.2013/2706 sayılı kararıyla kabahat karşılığı yaptırımların türü, süresi ve miktarının ancak kanunla belirleneceği dolayısıyla bunları belirlemeyen ve yaptırımın yasal çerçevesini aşmadan infaz edilebilmesine ilişkin objektif kuralların idarece belirlenebileceğini ve bu düzenlemenin yürürlüğe girmeden önceki tarihli eylemlere de uygulanabileceğini hükme bağlamıştır. Kararın gerekçesi şu şekildedir. "....Dava konusu Yönetmelik, yeni bir kabahat ya da yaptırım öngörmediğinden ve Kanun'da yer alan yüzde on sınırı dışında sonuç yaptırımı değiştirecek nitelikte hükümler ihtiva etmediğinden, salt Kanun'da yer alan idari para cezasının belirlenmesine ilişkin kıstasları içeren ve idarenin her bir somut olayda sahip olduğu takdir yetkisinin geleceğe dönük olarak benzer nitelikteki tüm olaylar bakımından somutlaştırılmasını öngören hükümler ihdas edildiği anlaşıldığından, Yönetmeliğin eylem tarihinde yürürlükte olmamasına rağmen henüz haklarında nihai karar verilmemiş ilgililere uygulanmasının, aleyhte bir sonuç doğurması söz konusu olmadığından, Yönetmelik hükümlerinin, yürürlüğe girmesinden önce başlatılan, ancak soruşturma raporu tebliğ edilmemiş olan soruşturmalar hakkında da uygulanmasına yönelik Yönetmeliğin Geçici 1. maddesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır..."

etkin ve denetlenebilir olmasını sağlamaktadır. Hukuki rejimin tespitine ilişkin sorun, anayasal kurallar çerçevesinde ele alındığında da aynı sonuca ulaşılmaktadır. Bilindiği üzere son elli-altmış yıllık dönemde ceza sorumluluğuna ilişkin kurallarda önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Kişi yararına yapılan bu değişiklikler, geçmişin soyut ve doğa ötesi güvence anlayışını terk ederek yerini siyasi ve idari gücü sınırlayan, hak ihlallerini denetleyen ve yaptırım uygulayan, evrensel, demokratik ve somut kurallardan oluşan bir ceza hukuku sistemine bırakmıştır.<sup>580</sup>

Cezai sorumluluğa ilişkin temel kavram ve ilkeler, idari ve vergi kabahatleri hukukunun gelişimine de katkı yapmakla birlikte bu alanda ceza hukukundaki kadar katı bir uygulama söz konusu olmamıştır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda özellikle vergi kabahatlerinin belirlenmesinde vergi idaresine verilen düzenleme yetkisinin sınırlarının yeterince belirlenememesi sorunu, idarenin bu yetkiyi yanlış kullanmasına yol açmaktadır. Görüldüğü üzere vergi mükellef ve sorumlularının haklarını dikkate almayan değerlendirme hataları, vergi kabahati ve yaptırımlarının hukuki niteliğinin tespitinde ceza olma yönünün yeterince dikkate alınmamasından kaynaklanmaktadır. Bu yönüyle vergi kabahatlerinin ceza hukuku ile ilişkisi büyük önem kazanmaktadır. Alt ilkeleriyle beraber “belirlilik”, “kıyas yasağı”, “geçmişe yürüme yasağı” ve “lehe kanun uygulaması”ndan oluşan “kanunilik ilkesi”, ceza hukukundan en çok etkilenen ve vergi mükellef ve sorumlularının temel hak ve menfaatlerinin korunması açısından uygulama alanı geniş ilkelerden birisidir. Bu yüzden

---

<sup>580</sup> SABAN, Nihal , agm, s.141; ÖZEK, Çetin, “1997 Türk Ceza Yasası Tasarısı'na İlişkin Düşünceler”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Prof. Dr. Hıfzı Veldet VELİDEDEOĞLU'na Armağan Sayısı, 1998, C.LVI, S.1-4, s.24

kanunilik ilkesi, yasa koyucu tarafından da önemsenerek Mülga Türk Ceza Kanunu, yeni Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Ceza Kanunu- Kabahatler Kanunu ayırımından sonra 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'ndaki kanunilik ilkesine ilişkin düzenlemeler vergi kabahat ve yaptırımları açısından ayrıca önem arz etmektedir. Kabahatler Kanunu, idari ve vergi kabahati yaptırımları yönünden kanunilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalmıştır. Kanunun 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı ancak kanunla belirlenebileceğine vurgu yapılmıştır. Kabahatler Kanunu idari yaptırımlarda kanunilik ilkesine yönelik gösterdiği hassasiyeti kabahatler konusunda göstermemiştir. Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, kanunun kapsam ve koşullarını belirlediği kabahate ilişkin çerçeve hükmün içeriği idarenin genel düzenleyici işlemleriyle doldurulabilmektedir. Görüldüğü üzere vergi kabahatlerini de ilgilendiren bu düzenleme ile suç ve cezalara ilişkin temel ilke ve kavramların güvencesinden bireyler aleyhine uzaklaşmıştır. Dolayısıyla bu konu eleştirilmelidir.

Vergi kabahatlerinin idarenin düzenleyici işlemleri ile belirlenebilmesinde Kabahatler Kanunu yaklaşımı Vergi Usul Kanunu'nda vergi idaresine verilen yetkiler ile birlikte değerlendirildiğinde, vergi mükellef ve sorumlularının, kabahatlerin belirlenmesi konusunda kanunilik ilkesinin korunmasından yeterince yararlanamadıkları gerçeği ortaya çıkmaktadır. Gerek Vergi Usul Kanunu gerek Kabahatler Kanunu tetkik edildiğinde, idarelerin bireylerin aleyhine temel hak ve özgürlüklerin ihlalinde büyük bir potansiyele sahip oldukları ancak, yasa koyucunun, idari ve vergi kabahatlerinin belirlenmesinde yürütme organına verilen yetkiye ilişkin

sınırlayıcı kriterler belirlemediği görülmektedir. Vergi mükellefinin haklarına ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerine karşı idareye verilen bahse konu düzenleme yetkisi, sadece yargı organlarının etkin denetimiyle üstesinden gelinebilecek bir sorun değildir.

Kuşkusuz bahse konu kriterlerin yasalarla belirlenmemesi durumunda dahi bir hukuk devletinde vergi idaresine verilen düzenleme yetkisinin yeni kabahatler oluşturacak şekilde ya da kıyasa yol açacak biçimde kullanılamayacağı, bu yetkinin, yasanın uygulamasını göstermekten ibaret olduğu kabul edilmelidir. Ancak vergi idarelerinin bu konudaki sicilleri pek parlak değildir.<sup>581</sup> Yasalarda yer alan ve idarece kullanılabileceği belirtilen yetkilerin çoğu kez vergi mükelleflerinin veya ilgili diğer kişilerin aleyhine olacak şekilde kullanıldığı bilinmektedir. Bu yüzden kanunilik ilkesi alt ilke ve kurallarıyla birlikte vergi mükellef ve sorumlularının temel hak ve menfaatlerinin korunmasında vazgeçilmez bir kavram olarak görev yapmaktadır. Bu durumda vergi kabahatlerinin ceza kanununda düzenlenen anlamıyla bir suç olmadığı ancak suç ve cezalara ilişkin ilke ve kavramların zorunlu ve ayıksı durumlar dışında vergi kabahatlerinde de geçerli olduğu düşüncesi ön plana çıkmaktadır. Aynı şekilde sorunun bu anlamda çözümü için dahi mevcut yasaların yetersiz olduğu ortaya çıkmıştır. Kanımızca vergi kabahatlerine ilişkin bu belirsizliğin ortadan kaldırılmasının çözümü, vergi idaresine düzenleme yetkisi verilen maddelerin sınırlama ve kriterleriyle birlikte yeniden düzenlenmesidir.

---

<sup>581</sup> Danıştay 4. Daire, 17.12.1996 tarih ve E.1996/2603, K.1996/5672; Danıştay 4. Daire, 20.12.2006 tarih ve E.2006/2237, K.2006/3102

Bilindiği üzere XIV. Uluslararası Ceza Kongresi'nde, idari ceza hukukuna ilişkin kabahatlerin de idari yaptırımlar gibi kanunilik ilkesine uyularak belirlenmesi ve ceza hukukundaki suçlar ile idari ceza hukukuna ait ihlaller arasındaki ayrımın yeterince açıklıkla ele alınmasına karar verilmiştir.<sup>582</sup> Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki düzenlemeyi iptal eden kararında,<sup>583</sup> vergi ziyai cezasının yasal dayanağının Anayasa'nın 73 üncü maddesinin değil suç ve cezalarla ilgili 38 inci maddesinin olduğunu ifade etmiştir. Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi para cezalarının adil yargılama hakkından yararlanıp yararlanmayacağına dair uyuşmazlıklarda, bu cezalarda ihlalin niteliğini esas alarak suç isnadı kapsamı içinde değerlendirmiştir. Mahkeme ayrıca, duruşmalı yargılama hakkının ihlali ile ilgili Jussila davasında, vergi para cezalarının ceza hukukunun sert çekirdeğinden farklılık arz edebileceğine ve Sözleşmenin 6 nci maddesi kapsamında ceza yargılamasına ilişkin güvencelerin tüm sıkılığıyla uygulanmasının gerekmediğine de vurgu yapmıştır.<sup>584</sup>

Dikkat edilirse hem Anayasa Mahkemesi'nin kararında hem de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kararlarında vergi kabahatleri değil vergi kabahatleri yaptırımları hakkında karar verilmiştir. Bu anlamda kanunilik ilkesinin uygulanmasına ilişkin idari ve vergi kabahati yaptırımları yönünden bir tereddüt bulunmamakla beraber kabahatlerin belirlenmesi ve kanunilik

---

<sup>582</sup> SABAN, Nihal, "4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? -I ", Vergi Sorunları, Yıl:23, Sayı:143, Ağustos 2000, s.146

<sup>583</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E.2001/3, K.2005/4

<sup>584</sup> Jussila v. Finland, 23.11.2006, Application No.73053/01 para.40,41,43,46,47,48

ilkesinin kriterlerinden ceza hukukunda düzenlenen suçlar gibi yararlanıp yararlanamayacağı konusunda bir netlik bulunmamaktadır. Nitekim öğretide kimi yazarlarca Kabahatler Kanunu sonrası ortaya çıkan bu belirsizliğe atıf yapılarak idari ihlal niteliğindeki kabahatlerin idare hukuku ve kabahatler hukuku kapsamı içinde kalması nedeniyle idarenin kanuniliği ilkesi altında değerlendirmenin uygun olacağı da ileri sürülmüştür.<sup>585</sup>

Ancak mevcut haliyle ideal olmamakla birlikte, gerek Kabahatler Kanunu'ndaki düzenlemenin içeriği gerek Vergi Usul Kanunu'nun idareye düzenleme yetkisi veren maddelerinin biçiminden vergi kabahatlerinin kanuniliğinin, idarenin kanuniliği ilkesinin sağlayacağı güvencenin üstünde bir standarda sahip olması gerektiği sonucuna bizi ulaştırmaktadır. Kaldı ki, Anayasa'nın suç ve cezalarla ilgili 38 inci maddesinin Ceza Kanunu-Kabahatler Kanunu ayırımından önce yürürlüğe girdiğini ve o dönemde kabahatleri de kapsayan bir koruma sağladığını unutmamak gerekir. Anayasa Mahkemesi, son dönemde verdiği 14.01.2015 tarih ve E.2014/100, K.2015/6 sayılı kararıyla, kanunda hangi disiplin fiiline hangi yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiği gerekçesiyle idareye yetki veren kanun maddesini Anayasa'nın 38 inci maddesine aykırı bularak iptal etmiştir.

Kanımızca, Anayasa'nın 2 nci ve 38 inci maddeleri ile vergi kabahat ve yaptırımları yönünden bağlayıcı bahse konu yargı kararlarından çıkarılması gereken sonuç şu şekilde açıklanabilir. Kanunilik ilkesi anayasal ve yasal güvenceye kavuşturulmuş vergi kabahatleri ve yaptırımları yönünden geçerli

---

<sup>585</sup> TAŞDELEN, Aziz, age, s.208

ve önemli bir ilkedir. Kanunilik ilkesi vergi kabahati yaptırımlarında katı ve tavizsiz bir şekilde uygulanmalıdır. Aynı şekilde kanunilik ilkesi, vergi kabahatlerinin belirlenmesi yönünden de geçerlidir. Kaldı ki, Anayasa'nın 38 inci maddesinin vergi kabahatlerinin yasal dayanağı olamayacağı ön kabulü üzerinden hareket edilse dahi, yine Anayasa'nın 2 nci maddesi ile evrensel bir hukuk kaidesi olarak "belirlilik ilkesinin" gereklerinden vergi kabahatlerinde kanunilik ilkesinin aynen suç ve cezalarda olduğu gibi geçerli olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi kabahatlerinin belirlenmesinde kanunilik ilkesine, kural olarak suçlarda olduğu gibi uyulmalı ancak, ekonomik ve teknik gerekçelerle zorunlu ve ayrıksı durumlarda idareye verilecek düzenleme yetkisinin sınırları ve kanunun uygulanmasına yönelik kriterler yasada ayrıntılı bir şekilde tespit edilmelidir.

Vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin tespitine ilişkin ortaya çıkan bu tereddüt, belirlilik ilkesinin sağlayacağı hukuki güvence ile çözüme kavuşturulmalıdır. Yasal güvenceye kavuşturulması durumunda, Belirlilik ilkesinin kriterleri ile birlikte sağlayacağı hukuksal koruma sadece kanunilik ilkesiyle sınırlı olmayacaktır. Belirlilik ilkesi bu anlamda kanunilik ilkesi ile diğer ilkeler üzerinde sağlayacağı hukuki koruma ile Kabahatler Kanunu ile birlikte ortaya çıkan yasal dayanak sorununu çözmek mümkündür. Belirlilik ilkesi, bu yönüyle çalışmada detaylı bir şekilde ele alınmış ve teknik ve ekonomik gerekliliklerle uyum için çalışabilecek somut kriterler belirlenerek vergi idaresinin gücünü sınırlayan ve hak ihlallerini denetleyebilen bir sistem önerilmiştir. Özellikle düzenleme yapılacak alanın niteliği nedeniyle ayrıntılı yasal düzenlemelerin mümkün olmadığı durumlarda, ilke ve kriterler üzerinden

denetim önem kazanmaktadır. Kanımızca iki kademeli bir denetim yöntemi idarenin takdir yetkisinin denetiminde etkin bir fonksiyon icra edebilecektir. Birinci kademe koruma, ceza hukukunda belirlenmiş genel kavram ve ilkelerin vergi kabahatlerinin belirlenmesi yönünden de geçerliliğini yasal güvenceye kavuşturmadır. Yargısal denetimin etkinliğinin sağlanabilmesi bakımından daha çok uygulamayı ilgilendiren ikinci kademe koruma ise, vergi kabahatlerinin belirlenmesinde idareye düzenleme yetkisi veren ayrık durumlarda kişi yararına idarenin yetkisini sınırlandıran somut kriterler üzerinden sağlanacak hukuki güvence olarak karşımıza çıkmaktadır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ KABAHAHLERİNDE GEÇERLİ DİĞER İLKELER

#### I. KUSURLULUK İLKESİ

##### A. Genel Olarak

Ceza hukukunda, bir eylem ile yasa tarafından cezalandırılan sonuç arasında nedensellik bağının bulunması, kişilerin sorumlu tutulabilmesi için tek başına yeterli değildir. Sorumluluktan söz edilebilmesi için eylemin faile yükletilmesini mümkün kılacak bir bağa yani eylemin kusurlu bir şekilde gerçekleştirilmiş bulunmasına ihtiyaç vardır.<sup>586</sup> Vergi kabahatlerinde kusurluluk, hukuka aykırı fiil veya davranışta bulunan kişi ile ilgili değer yargısını ifade etmektedir. Bu nedenle, bir kişiyi kusurlu kabul edebilmek için öncelikle onun hukuka aykırı bir fiilinin bulunması,<sup>587</sup> bu fiilin iradi olması ve kişinin isnat yeteneğine sahip bulunması gerekir.<sup>588</sup>

Roma ceza hukukunun ilk dönemlerinde, sonuca dayalı objektif sorumluluk geçerli idi. Ceza hukukunda kusurun unsur olarak benimsenmesi, Roma hukukunun son dönemlerine rastlamaktadır.<sup>589</sup> Bununla birlikte, kusurlu

---

<sup>586</sup> DEMİRBAŞ, Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, Ankara 2011, s. 318; ALACAKAPTAN, Uğur, Suçun Unsurları, Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Yayınları No: 372, Sevinç Matbaası, Ankara 1975, s.149

<sup>587</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.67

<sup>588</sup> ALACAKAPTAN, U., a.g.e., s.149

<sup>589</sup> DEMİRBAŞ, T., Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, s. 318

iradenin bugünkü anlamıyla suçun unsuru olarak incelenmesi ve gelişme kaydetmesi insanlardaki hukuk bilincinin gelişip temel hak ve özgürlüklere önem verilmesiyle birlikte olmuştur.<sup>590</sup>

Kusurluluk, günümüz suç politikasının temel ilkelerinden birisi olup kast ve taksir şeklinde iki ana gruba ayrılmaktadır. Kusursuz bir kişi cezalandırılmayacağı gibi kusurundan daha ağır bir cezanın verilmesi de mümkün değildir.<sup>591</sup> Kabahatler ile teknik anlamda suç arasında ortaya çıkan önemli farklılıklardan birisi kusurluluk ilkesiyle ilgilidir. Suç kural olarak kasten işlendiği takdirde cezalandırılabilirken kabahatler aksine bir düzenleme yoksa hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir.<sup>592</sup>

Kabahatler Kanunu da dikkate alındığında, ceza hukukunun temel bir ilkesi olan “kusur ilkesi”, kabahatler yönünden de geçerlidir. Kusursuz suç ve ceza olmayacağı gibi idari kabahat ve yaptırım da olamayacaktır. Ancak kusurluluk ilkesi, kabahatler yönünden özel düzenlemelere tabi tutulabilmektedir. Devlet Memurları Kanunu’nun 131 inci maddesinde aynı olaydan dolayı bir memur hakkında hem ceza kovuşturmasına hem de disiplin soruşturmasına başlanabilir. Memurun kasten işlenebilen bir suçtan dolayı yargılanması ve beraat etmesi, aynı fiilden dolayı taksire dayalı olarak disiplin cezası verilmesine engel teşkil etmemektedir.<sup>593</sup> Aynı şekilde, vergi kabahatlerine ilişkin olarak da özel bir düzenleme bulunmaktadır. 5728 sayılı Kanunun 276 ncı maddesi ile değişik Vergi Usul Kanununun 359 uncu

---

<sup>590</sup> ALACAKAPTAN, U., a.g.e., s.149

<sup>591</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.e., s.109

<sup>592</sup> ÖZTÜRK, B., a.g.m., s.126

<sup>593</sup> ÖZTÜRK, B., a.g.m., s.125

maddesiyle, “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” kuralı getirilmiştir. Böylece non bis in idem ilkesini esas alan Kabahatler Kanununun 15 inci maddesinin aksine, vergi ceza hukukunda bir fiil hem kabahat hem suç olarak tanımlanmış ise kaçakçılık suçu cezası yanı sıra vergi ziyai cezasının da uygulanması gerekmektedir.

Vergi kabahati yaptırımlarında cezayı gerektiren fiillerden birisi işlenmiş ise yani tipiklik unsuru gerçekleşmişse, kast aranmaksızın vergi cezası kesilebilmektedir. Ancak, cezai yaptırıma tabi vergi suçlarında, ceza hukukunun sorumluluğa ilişkin bütün esasları uygulanacağından bu tür vergi suçlarında kast unsurunun varlığı aranarak failin bilerek ve isteyerek hareket edip etmediğine bakılması gerekir.<sup>594</sup> Bu itibarla ceza yargıcı, vergi suç ve cezalarına ilişkin bir uyuşmazlıkta kastın varlığını re’sen dikkate alarak ispatlanması halinde ancak failin mahkumiyetine karar verebilecektir.<sup>595</sup>

Nitekim Türk Ceza Kanunu’nun 21 inci maddesinin birinci fıkrasında, “suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır” denilmiştir. Bu açıdan kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir. Bu tanımlama, kanunlaştırma tekniği bakımından doğru bir ifade olarak değerlendirilmese de, konumuz açısından kastın vazgeçilmez yönünü vurgulamaktadır. Bu tür vergi suçları, aynı zamanda bir suç olduğuna ve ceza hukukunda ana kural suçlarda kastın aranması olduğuna göre, subjektifliğin

---

<sup>594</sup> LOGUE, K. D., a.g.m., s.291

<sup>595</sup> ERMAN, S., a.g.e., s.28

esas olduğu ceza yargılamasında objektif ölçülerin kabul edilmesi mümkün değildir.<sup>596</sup>

“Objektif sorumluluk” ise, fiil ile fail arasında herhangi manevi bir bağ bulunmadığı halde, bir kimsenin fiilinden sadece maddi nedensellik bağına dayanılarak sorumlu tutulması halidir.<sup>597</sup> İdari yaptırıma tabi vergi suçlarında belli ölçüde geçerli olduğunu belirttiğimiz objektif sorumluluk ilkesi, günümüzün gelişmiş ülkelerinin ceza kanunlarından tamamen çıkarılmış durumdadır.

Yasa koyucunun 4369 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçunun tarifindeki “kasten” ibaresini kaldırması, kusurluluğa ilişkin kavram kargaşasına yol açmıştır. Bununla birlikte kaçakçılık suçunda cezai yaptırım gerektiren bir vergi suçu söz konusu olduğundan, “kasten” ibaresi kaldırıldığında da genel kastın varlığının gerekli ve yeterli olduğu değerlendirilmektedir.<sup>598</sup> Dolayısıyla cezai yaptırıma tabi vergi suçlarında asıl olan maddi unsurun yanında manevi unsurun da aranmasıdır.

Danıştay, vergi suçu ve cezalarının, Vergi Usul Kanunu’nun “Ceza Hükümleri” başlıklı Dördüncü Kitabında genel ceza hukuku yapı ve kurallarına göre düzenlendiği, Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin özel kanun niteliğinde olduğu ve burada aksine bir hüküm bulunmaması halinde genel ceza ilkelerinin bu bölümde yer alan vergi suçları ve cezaları hakkında da uygulanması gerektiği görüşündedir.<sup>599</sup> Danıştay’ın genel ceza hukukunun cezai

---

<sup>596</sup> İNAL, M. - SOFUOĞLU, A., a.g.m., s.5-6

<sup>597</sup> TOROSLU, N., a.g.e., s.84

<sup>598</sup> ÜSTÜN, Ü. S., “Cezai Yaptırım Gerektiren ...”, s.313; Ayrıca bkz. ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.443

<sup>599</sup> Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, 12.06.1980 tarih ve E.1977/1, K.1980/2; Danıştay 11. Daire, 07.05.1998 tarih ve E.1997/1280, K.1998/1644

sorumluluğa ilişkin kavram ve kurallarının vergi suçları ve cezaları yönünden geçerli olduğu görüşü öğretide de kabul gördüğünden vergi suçunun unsurları yönünden ceza hukukunun temel ilkelerine göndermede bulunulmuştur.<sup>600</sup>

## **B. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımlarında Manevi Unsur**

Cezai sorumluluğa ilişkin temel kavramlardan birisini de, suçun manevi unsuru oluşturmaktadır. Ceza yargılamasında fiil ile fail arasında bu bağ tesis edilmediği takdirde, davranış kanunun tarif ettiği fiil niteliğini taşımayacak ve bir suçun varlığından bahsedilemeyecektir.<sup>601</sup>

Suçun manevi unsuru olarak kast ve taksir akla gelmektedir. Kast oldukça karışık bir kavram olup, suçlu iradenin tipik şeklini oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatlerinin kasıtlı mı yoksa taksirle mi işlenebileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Kabahatler Kanunu'nda da kasıt çeşitlerine yer verilmemiştir. Bu yüzden Ceza Kanunu'nda yer alan doğrudan ve olası kast tanımı kabahatler açısından da geçerli hale gelmektedir.<sup>602</sup>

Türk Ceza Kanunu'nun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi*" olarak tanımlanmıştır. Taksirde ise, işlediği fiilde kusurlu görülen failin, istemediği neticeden sorumlu tutulması hali söz konusudur.<sup>603</sup> Taksir failin normal

---

<sup>600</sup> CANDAN, T., a.g.m., s.248-249; KÜHNE, Hans Heiner, "Almanya'da İdari Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.114

<sup>601</sup> ÖZGENÇ, İ., Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi ..., s.241

<sup>602</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.68

<sup>603</sup> EREM, F. - DANIŞMAN, A. - ARTUK, M. E., a.g.e., s.456

şartlarda ortalama bir vergi yükümlüsü için öngörülebilir bir sonucu önceden öngörmemesidir.<sup>604</sup> Türk Ceza Kanunu'nun 22 nci maddesinin ikinci fıkrasında “dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Kabahatler Kanunu'nun 2 nci maddesinde kabahat, “kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık” olarak tanımlandıktan sonra 9 uncu maddesinde kabahatlerin, “kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle” işlenebilecekleri hükme bağlanmıştır. Ancak bir vergi kabahatinin kasıt veya taksirle işlenmesinin vergi kabahati yaptırımına bir etkisi bulunmamaktadır.<sup>605</sup>

Kabahatler Kanunu'nun 9 uncu maddesi de dikkate alınarak kabahatlerde, kural olarak hem kast hem de taksir sorumluluğunun bulunduğu konusunda öğretide farklı görüşler ileri sürülmektedir. Basit suçlarda kabahate yönelik davranışın iradi olmasını yeterli bulan, ayrıca failde hukuka aykırılık bilincinin aranmasına gerek görmeyen görüşler de vardır. Kanunilik ilkesinin bu alanda bütün sonuçlarıyla tatbik edilmediği, suça ve cezaya etkili subjektif unsurların da geniş takdir yetkisine dahil olduğu, idari ceza hukukunda neticenin dikkate alındığı ve bu çerçevede genel olarak manevi unsur aranmaksızın fiilin işlenmesiyle suçun unsurlarının tamamlandığı değerlendirilmektedir.<sup>606</sup> Bu görüşe göre özellikle hafif ağırlıktaki vergi kabahatleri bakımından ceza hukukundaki yaptırımlar yerine kusuru şart

---

<sup>604</sup> LOGUE, K. D., a.g.m., s.291

<sup>605</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.68

<sup>606</sup> GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, “İdari ceza Hukuku ve Anlamı: İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki”, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:XVI, No:2, Haziran 1963, s.138; MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.e., s.110

koşmayan bir vergi ceza sistemini devreye sokmak tercih edilebilir bir durumdur.<sup>607</sup> Ancak genel olarak öğretide, ceza hukukunun bazı ilkelerinin kabahatler hukukunda da geçerli olması gerektiğine, özellikle belirlilik ilkesi ile kusur ilkesinin kabahatler ve dolayısıyla vergi kabahatleri yönünden önemine vurgu yapılmıştır.<sup>608</sup>

İdari yaptırım gerektiren kabahatler, genellikle fiilin işlenmesiyle tamamlanmaktadır. Bu bakımdan idari yaptırıma tabi tutulmuş vergi kabahatlerinde, kast unsurunun aranmasına gerek bulunmamakta olup bu husus, cezai yaptırıma tabi vergi suçları ile aralarındaki en esaslı ayrışmayı ortaya koymaktadır.<sup>609</sup> Vergi ziyaı kabahatinin unsurları gerçekleştirilirken kastın bulunmasının gerekli olmadığı, madde gerekçesinde ayrıca belirtilmiştir. Madde gerekçesinde, “...vergi kaybı ister hatadan, ihmalden veya usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse nitelikli ve kasıtlı olsun vergi cezası kesilmesi konusunda farklılık arz etmeyeceği” açıkça vurgulanmıştır.<sup>610</sup> Mutluer, vergi ziyaı kabahatinin manevi unsuru olarak kast ve ağır kusurun aranmadığını, en hafif kusur türü olan adi taksirin bu suçun manevi unsurunun meydana gelmesinde yeterli olacağını belirtmiştir.<sup>611</sup>

5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 9 uncu maddesinin yürürlüğe girmesiyle beraber kusurluluk ilkesi artık kabahatler açısından da tartışma

---

<sup>607</sup> SEER, Roman, “Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.230

<sup>608</sup> KÜHNE, H. H., a.g.m., s.114; ÖZTÜRK, B., a.g.m., s.126; BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “Vergi Usul Kanunu’nda ...”, s.287

<sup>609</sup> ÜSTÜN, Ü. S., “Cezai Yaptırım Gerektiren ...”, s.303-304

<sup>610</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.99

<sup>611</sup> MUTLUER, Kamil, Türk Vergi Sistemi, (24. Ünite), Anadolu Üniversitesi Yay. 941, Açık Öğretim Fak. Yay. 511, Eskişehir 2000, s.381’den aktaran ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.99

konusu olmaktan çıkmıştır. Bu alanda objektif sorumluluğun uygulanması hukuken mümkün değildir. Kabahatler hukukunda cezai sorumluluğun doğabilmesi için fiili işleyen kişinin en azından taksir düzeyinde bir kusurluluğunun varlığı aranmalıdır.<sup>612</sup> Diğer yandan kamu hukukunu ilgilendiren bir alanda kusursuz sorumluluk hallerine yer verilmesi doğru bulunmamaktadır. Özel hukukun kendine özgü ihtiyaç ve kuralları dikkate alınarak getirilmiş ve sıkı şekil şartlarına tabi tutulmuş objektif sorumluluk esaslarının, kabahat ve yaptırımlar hukukunda da geçerli kılınması, bu alanın bireylerin temel hak ve özgürlükleriyle doğrudan ilgili olması nedeniyle sakıncalı görülmektedir.<sup>613</sup> Kusursuz sorumluluk kuralları, vergi kabahatleri ve yaptırımları gibi idarenin bireyler karşısında üstün yetkilerle donatıldığı ve tek taraflı işlemlerle bireylerin borçlu çıkartılabildiği bir hukuk dalında vergi idaresinin keyfi kararlar almasına yol açabilecektir.

Vergi kabahatlerinde, yaptırıma konu olan bir davranış icrai bir hareketle işlenebileceği gibi ihmali bir hareketle de işlenebilir.

İcrai hareket, ceza normunda bir davranışın yapılması yasaklandığı halde suçun, failin icrai ve olumlu hareketleriyle işlenmesi halidir.<sup>614</sup> İcrai suçlar, neticeli suç ve neticesiz suç olarak düzenlenebilmektedirler. Vergi kabahatleri için vergi kanunlarında yasaklanan davranışın yapılması yani vergi kuralını bozan icrai ve olumlu davranış içinde bulunulması, icrai niteliktedir.<sup>615</sup>

---

<sup>612</sup> ÖZEN, Muharrem, "Rekabet ve Ceza Hukuku", 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ve Bu Kanun'da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Taslak, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Sempozyum, 7-8 Ekim 2005, s.253

<sup>613</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.e., s.111

<sup>614</sup> DEMİRBAŞ, T., Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, s. 226

<sup>615</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.50-51



Örneğin vergi ziyai'na neden olan Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde belirtilen defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi ya da defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi gibi davranışlar icrai niteliktedir.

İhmali harekette ise, kanunda yapılması emredildiği halde bir tutumun sergilenmemesi yani bir davranışın yapılmaması durumu söz konusudur.<sup>616</sup> İhmali hareketle işlenebilecek bir suçtan bahsedebilmek için yapılması yönünde bir kural olması gerekir. Vergi ödevlerinin kanunda belirlenen süreler içinde yapılması zorunludur. Kuralda belirlenen sürelere uyulmaması, ihmali davranış örneğini oluşturur. Örneğin, beyanname verme süresinin geçirilmesi vergi alacağının tahakkuk etmemesine yani vergi ziyayına neden olduğundan, vergi ziyai suçunun ihmali davranışla işlenmesi sonucunu doğurur. Bunun gibi vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi, vergi beyannamelerinin, evrak ve vesikaların belli şekil, muhteviyat ve ekleri içermemesi ise usulsüzlük sayılan ihmali davranışlara örnek teşkil etmektedir.<sup>617</sup>

Kabahatler Kanunu'na göre kabahatler, icrai ve ihmali davranışın gerçekleştiği anda işlenmiş sayılır ve kanunun zaman bakımından uygulanmasında, neticenin gerçekleşme anı değil hareketin yapıldığı an

---

<sup>616</sup> DEMİRBAŞ, T., Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, s. 226

<sup>617</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.51

dikkate alınmaktadır. Kabahatler bu yönüyle ceza hukukundan ayrılmakta olup netice unsuru aranan kabahat fiilleri bakımından kabahatin işlenme zamanı ayrı bir tartışma konusu oluşturmaktadır.<sup>618</sup> Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen kabahatlerden vergi ziyayı, vergi ziyasına sebebiyet veren neticeli serbest hareketli bir kabahat özelliğine sahiptir.<sup>619</sup> Buradaki netice, Vergi Usul Kanunu'nun 341 inci maddesine göre verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi durumudur. Hareketlerden birini veya bir kaçını birden yapan kişi, sadece bir kabahat işlemiş sayılır.<sup>620</sup> Usulsüzlükler ise esas itibariyle neticesiz kabahat özelliğine sahiptir. Usulsüzlük kabahatleri şekle ve usule ilişkin vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi ile gerçekleşmiş olurlar. Bu yüzden sadece kanunda belirlenen davranışın yapılması yeterli olup kabahatin oluşması için ayrıca bir netice aranmamaktadır.<sup>621</sup>

Vergi ziyayı kabahatinde kusurluluğun muhatabı olan fail, Vergi Usul Kanunu'nun 341 inci ve 344 üncü maddelerine göre mükellef ve sorumlulardır. Kanun, verginin mükellefe ait bir borç olduğunu, kanunda açıkça belirtilen durumlarda vergi sorumlusunun da borcun ödenmesinden sorumlu tutulması gerektiğini dikkate alarak böyle bir sonuca ulaşmıştır. Ayrıca bu kabahatin mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenmesine iştirak eden kimseler de iştiraki düzenleyen Kabahatler Kanunu'nun 14 üncü maddesi ve Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi kapsamında fail olarak

---

<sup>618</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.52-53

<sup>619</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "Vergi Usul Kanunu'nda ...", s.289

<sup>620</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.55-56

<sup>621</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.53

değerlendirilmektedir.<sup>622</sup> Usulsüzlükte ise şekle ve usule ilişkin vergi ödevlerinin ilgililerce yerine getirilmemesi yeterlidir. Bu yüzden mükellef ve vergi sorumlusu yanı sıra vergilendirme süreci içinde kendilerine ödev yüklenmiş olan herkes, usulsüzlük kabahatini işleyebilir.<sup>623</sup>

Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nda genel olarak kusurluluğun muhatabı olarak mükellef ve vergi sorumlusu görülmüştür. Nitekim mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna dair taraflar arasında yapılan özel sözleşme hükümleri vergi idaresini bağlamamaktadır. Dolayısıyla bir mükellef veya vergi sorumlusu, kendisi doğrudan fail olmasa ya da kendisine doğrudan kusur izafe edilemeyecek de olsa, kendi personelinin veya üçüncü bir kişinin fiilinden dolayı sorumlu tutulmaktadır.<sup>624</sup> Böyle bir sorumluluğu objektif bir sorumluluk olarak değerlendirmek doğru değildir. Son dönemde yavaş yavaş güç kazanan bir düşünceye göre, taksirin cezalandırılmasında toplumsal ihtiyaçlar ve gereksinim vardır. Bugün, hayattan ve teknikten edinilen bilgi ve birikim sayesinde toplumda belli faaliyetlerde bulunan kimseler, başkalarına zarar vermemek için gerekli tedbirleri almalı ve kendileri için öngörölmüş kurallara uymalıdır.<sup>625</sup> Vergi kabahatlerinin kast veya taksirle işlenebildiği dikkate alındığında, buradaki yaptırım gerektiren kusurun, ihmalin ya da dikkatsizliğin bilinçli ya da bilinçsiz taksirden kaynaklanması önem arz etmez.

---

<sup>622</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "Vergi Usul Kanunu'nda ...", s.288-289; Danıştay 7. Daire, kabahat teşkil eden fiile kasıtlı olarak iştirak edilmemesi halinde iştirakten para cezası kesilemeyeceğine hükmetmektedir. Danıştay 7. Daire 04.03.2015 tarih ve 2011/1822, K. 2015/1129

<sup>623</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "Vergi Usul Kanunu'nda ...", s.292

<sup>624</sup> ERDEM, Tahir, "Vergi Suçlarında Faillik ve Ceza Sorumluluğu", Vergi Sorunları, Sayı 233, Şubat 2008, s.186

<sup>625</sup> ALACAKAPTAN, U., a.g.e., s.158

Vergi mükellefi veya sorumlusu vergi ödevleri hakkında kayıt altına girmekten kaçınmaya çalışıyor olabileceği gibi vergi ödevleri hakkında bilgi edinmiyor da olabilir. Vergi mükellefi, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini bir temsilcisine veya danışmanına bırakmış ancak gerekli denetimleri yerine getirmemiş de olabilir. Bu nedenle, vergi kabahatleri yönünden ortaya çıkan sonucun objektif sorumluluktan kaynaklanmadığını ve failin kusur bakımından itham edilebilir olduğunu kabul etmek gerekir. Vergi kabahatlerinde, her bir somut olayda itham edilebilirliğin var olup olmadığı tespit edilirken yaklaşık aynı eğitime, öğretime, işletme veya mesleki deneyime sahip diğer mükelleflerin davranışları esas alınmalıdır.<sup>626</sup>

### **C. Kusurluluğu Etkileyen Nedenler**

Kabahatlere ilişkin hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu etkileyen nedenler genel hükümler arasında yer almaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 12 nci maddesinde düzenlenen "*Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır*" hükmünün yollamasıyla, Türk Ceza Kanunu'nun 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan, "*İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz*" hükmü ve isnat yeteneğine ilişkin düzenlemeleri bu alanda uygulanma olanağı bulmaktadır.

Kusurluluk, isnat yeteneği ve kusur olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Failin fiilinde kusurlu sayılabilmesi için ilgili kişinin, kişisel nitelikleri itibarıyla bir

---

<sup>626</sup> SEER, R., a.g.m., s.225-226

normu ihlal ettiğini bilebilmesi, zihinsel gelişiminin belli düzeyde olgunlaşmış ve sağlıklı olması yani bir başka ifadeyle isnat yeteneğine sahip olması gerekmektedir.<sup>627</sup> Isnat yeteneği, bir ön aşama olduğundan fille değil failin kişisel nitelikleriyle ilgilidir.<sup>628</sup> Isnat yeteneğini, “*bir fiilin (suçun) bir kimsenin üstüne atılabilmesi ve ona yüklenebilmesi için failde bulunması gereken niteliklerin bütünü*” olarak tanımlayabiliriz. Tanımda belirtilen niteliklerin genel çerçevesi failin, yaptığı hareketin sonuçlarını algılayabilmesine ve bu hareketi isteme yeteneğine göre ortaya koymak gerekir. Ayrıca isnat yeteneğinin, fil işlendiğinde failde bulunması şartı aranır.<sup>629</sup>

Isnat yeteneğini ortadan kaldıran veya azaltan nedenler, Türk Ceza Kanunu’nun 31 inci maddesinde yaş küçüklüğü, 32 nci maddesinde akıl hastalığı, 33 üncü maddesinde sağırılık ve dilsizlik, 34 üncü maddesinde ise geçici nedenler olarak belirlenmiştir.

Türk Ceza Kanunu’nda, 12 yaşının doldurulmasına kadar olan sürede çocukların sorumlu olmayacağı, 15 yaşının doldurulmasına kadar olan süre de ise çocukların işlediği fiilin anlam ve sonuçlarını algılayamaması halinde, ceza sorumluluğunun olmadığı hükme bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 332 nci maddesinde, küçükler ve kısıtlılarla ilgili olarak velayet veya vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma devredilmiş olanların, kendilerine izafeten veli, vasi ve kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı vergi cezalarından sorumlu tutulamayacağı, cezanın muhatabının, veli, vasi ve

---

<sup>627</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.67-68

<sup>628</sup> DEMİRBAŞ, T., Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, s. 319

<sup>629</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.388

kayım olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca Kabahatler Kanunu’nun 11 inci maddesinde, fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmamış çocuklar ile akıl hastalığı nedeniyle işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiler hakkında, idari para cezasının uygulanamayacağı düzenlenmiştir.

Kabahatler Kanunu’nda çocuklar ile ilgili getirilen 15 yaş sınırını, Vergi Usul Kanunu’ndan farklı bir hüküm olarak anlamamak gerekir. Kabahatler Kanunundaki düzenleme, fiilin doğrudan çocuklar veya kısıtlılar tarafından işlenmesi durumuyla sınırlı bir düzenlemedir. Dolayısıyla, küçük ve kısıtlıların fiil ehliyetinin kullanımı sırasında veli, vasi ya da kayyım tarafından işlenen kabahatlerde sorumluluk doğrudan fiili işleyen veli, vasi ya da kayyımda olacaktır.<sup>630</sup>

Ceza hukukunda, bir fiilin suçun kanunda tanımlanmış unsurlarını ihlal etmiş olmasına rağmen, ceza kanununda veya ilgili diğer kanunlarda hukuka uygunluk nedenlerinden birisinin bulunması halinde, o fiil hakkında hukuka aykırılıktan bahsedilememektedir.<sup>631</sup> Türk Ceza Kanunu’nda hukuka uygunluk nedeni olarak 24 üncü maddede “kanunun hükmü” ve “amirin emri”, 25 inci maddede “meşru savunma” ve “zorunluluk hali”, 26 ncı maddede “hakkın kullanılması” ve “ilgilinin rızası”, 27 nci maddede “sınırın aşılması” sayılmıştır. Vergi kabahatleri hukukunda, meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması, ilgilinin rızası ve sınırın aşılması hallerinin uygulama alanı

---

<sup>630</sup> ERDEM, T., “Vergi Suçlarında Faillik ...”, s.191-192

<sup>631</sup> ÖZGENÇ, İ., Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi ..., s.342 vd

bulamayacağı ancak kanunun hükmü ile amirin emri, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidin uygulanma olanağı bulabileceği değerlendirilmektedir.<sup>632</sup>

Bir kimsenin, karşı koyamayacağı ve kurtulamayacağı şekilde suç işlemeye maddeten zorlanması haline, cebir ve şiddetin varlığından söz edilebilir. Yasal tebligata rağmen bir mükellefin bir yere kapatılarak elinin kolunun bağlı olması nedeniyle kanuni defterlerini ibraz edememesi buna örnek olarak verilebilir. Failin vergi kabahatini korkutma ve tehditten kaynaklanan manevi bir baskı altında işlemesi halinde de hukuka uygunluk nedeninden yararlanır.<sup>633</sup> Bu durumda faile vergi kabahati yaptırımı uygulanamaz.

Hukuka uygunluk halleri, vergi ödevleri bakımından da düzenlenmiştir.<sup>634</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 355 inci maddesine göre elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmemektedir. Aynı şekilde bilgi verme ödevinden, Vergi Usul Kanunu'nun 151 inci maddesi kapsamında<sup>635</sup> imtina eden birisi,

---

<sup>632</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim", Mükellefin Dergisi, Sayı: 87, Mart 2000, s.138-139

<sup>633</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.396-397

<sup>634</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.67-68

<sup>635</sup> *"Bilgi vermekten imtina edememek:*

Madde 151 – Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;
2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ne müteallik bilgiler istenemez.

cezalandırılmamakta ve hukuka uygunluk nedenlerinden yararlandırılmaktadır.

Ayrıca, vergi kabahatlerine, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri arasında belirtilen hata kurallarının da uygulanması gerekir. Kabahatler Kanunu'nun 10 uncu maddesinde, "Türk Ceza Kanununun hata hallerine ilişkin hükümleri, ancak kasten işlenen kabahatler bakımından" geçerlidir. Adı geçen Kanunun Türk Ceza Kanunu'na yaptığı atıf nedeniyle, vergi kabahati sayılan davranışın unsurlarını bilmeyen kişi, kasıtlı davranmış sayılmayacaktır. Failin, gerek hukuki hata gerek fiili hataya düşmesi durumunda, ceza hukukunu ilgilendiren suçlarda hata bu suçun kasten işlenmesini engelleyecek ve fail cezalandırılmayacaktır.<sup>636</sup> Ancak vergi kabahatlerinin çoğu taksirle de işlenebildiğinden, taksirle işlenen vergi kabahatleri bakımından ilgilinin kabahat sayılan davranışın unsurlarını bilmemesi hata hükümlerinden yararlanmasını mümkün kılmayacaktır.<sup>637</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 369 uncu maddesi, bu konuyu yanlış yazılı müessesesi ile düzenlemiştir. Yetkili makamların mükellefe yanlış yazılı beyanda bulunmaları veya bir hükmün uygulanış tarzına ilişkin yargı içtihatlarında değişiklik meydana gelmesi, iki ayrı yanlışlama sebebi olarak kabul edilmektedir. Bahse konu Kanunun 369 uncu maddesinin önceki halinde, "bir

---

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir;

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir."

<sup>636</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.397-398

<sup>637</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.88



hükümün uygulama tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş... olması” şeklinde bir yanlış sebebi daha vardı. Ancak bu hüküm 6009 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>638</sup> Her ne kadar Vergi Usul Kanunu’nda yanlış kavramı kullanılsa da hataya düşme ile aynı anlamı taşımaktadır. Görüldüğü üzere, Türk Ceza Kanunu’nun hataya ilişkin düzenlemelerinin kapsamı, Vergi Usul Kanunu’ndaki sayma yoluyla belirlenen yanlış hallerinden daha geniştir. Vergi kabahatleri hukukunda yetkili makamların mükellefe yanlış ve yazılı açıklamada bulunmaları ile bir hükme ilişkin yargı içtihatlarının değişmiş olmasını “hata” olarak kabul etmek gerekmektedir. Bu durumda yanlış failin kusurunu ortadan kaldırmaktadır.<sup>639</sup>

Mücbir sebep de failde kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlerden biridir. Mücbir sebep, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak şekilde

---

<sup>638</sup> Vergi idaresinin görüşüne ve görüş değişikliğine dair hususlarda Vergi Usul Kanunu’nun 413.maddesine bakmak gerekmektedir.

“Mükelleflerin izahat talebi:

Madde 413 – (Değişik: 23/7/2010-6009/15 md.)

Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.” Ayrıca bkz. TAŞDELEN, A., a.g.e., s.88-89

<sup>639</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.88-90

mükellefin iradesi dışında meydana gelen ve katlanılması gerekmeyen dış kaynaklı olaylardır. Mücbir sebep meydana geldiğinde fail, yapmak zorunda olduğu hareketleri yapmamakta, yapmamak zorunda olduğu hareketleri ise yapmak durumunda kalmaktadır.<sup>640</sup> Her bir hukuk disiplini kendi mücbir sebebini ayrıca düzenlemiştir.

Türk Ceza Kanunu'nda mücbir sebebi doğrudan düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Aynı Kanunun 28 inci maddesinde yer alan “Karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kimseye ceza verilmez” hükmü mücbir sebebin hem kaynağını hem de bir çeşidini oluşturmaktadır.<sup>641</sup> Vergi Hukukunda mücbir sebep tanımlanmamakla beraber, mücbir sebep olarak görülen haller Vergi Usul Kanunu'nun 13 üncü maddesinde belirtilmektedir. Mücbir sebepler, ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler; irade dışı defter ve vesikaların elden çıkması gibi durumlardır. Bu hallerin vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek boyutta olması ve ilgilinin iradesi dışında meydana gelmesi ve özel hukukta olduğu gibi illiyet bağının bulunması gerekmektedir.

Kanun koyucu mücbir sebepleri “gibi haller” ibaresiyle tahdidi ve tüketici bir sayımla değil tadadi ve sayılı bir şekilde belirlediğinden benzer başkaca olayların da aynı kapsamda değerlendirileceğini kabul etmiştir.<sup>642</sup>

---

<sup>640</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.394

<sup>641</sup> DONAY, S., a.g.e., s.103

<sup>642</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik ortamda beyanname kabulü sırasında teknik nedenlerle yaşanan yavaşlama ve kesintileri mücbir sebep kapsamında değerlendirmiştir. “20 Eylül 2006 tarihine kadar verilmesi gereken ve elektronik ortamda (e-Beyanname) gönderilen

Vergi Usul Kanunu'nun 15 inci maddesine göre de mücbir sebep kabul edilen olay meydana geldiğinde, vergi ödevleri için öngörülen süreler durmakta, mücbir sebebin kalkmasıyla birlikte de süre kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Yine aynı madde uyarınca, mücbir sebebin ya vergi idaresi tarafından biliniyor olması ya da ilgili tarafından ispatlanmış olması gerekmektedir. Ağır kaza halinde kaza tutanağı, ağır hastalıkta sağlık raporu, tutukluluğun alınacak resmi belge, yangın, yer sarsıntısı, deprem ve su baskını gibi afetlerin mahalli amirden alınacak belge ve defter ve belgelerin kaybolması halinin 15 gün içerisinde ticaret mahkemelerinden alınacak zayi belgesi ile kanıtlanması gerekmektedir.<sup>643</sup>

Vergi ödevlisi, mücbir sebep nedeniyle yerine getiremediği ödevini mücbir sebep halinin ortadan kalkmasıyla birlikte süresinde yerine getirmesi ve ispat koşulunu da yerine getirmesi halinde, mücbir sebep, normal süresi içinde ödevini yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkan ihmali davranışında ilgilinin kast ve taksirini kaldırmak suretiyle manevi unsurun oluşmasını engellemektedir.<sup>644</sup>

---

*beyannamelerin kabulünün yapıldığı 20 Eylül 2006 Çarşamba günü elektronik beyanname gönderme sisteminde (e-Beyanname) teknik nedenlerden dolayı geçici sürelerle kesilmeler veya beyanname kabulünde yavaşlamalar yaşanmış olup, saat 23:48'den sonra da kesinti nedeniyle beyanname kabul edilememiştir. Elektronik beyanname kabulü sırasında teknik nedenlerden dolayı yaşanan yavaşlama ve saat 23:48 den sonraki kesinti nedeniyle beyannamelerin verilememesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mücbir sebepler başlıklı 13 üncü maddesinin sonunda yer alan "gibi" edatı kapsamında değerlendirilmiştir. Buna göre; 20 Eylül 2006 tarihinde otomasyonlu vergi dairelerine bağlı mükellefler tarafından verilemeyen beyannameler açısından, 20 Eylül 2006 günü mücbir sebebin meydana geldiği ve 1 gün sürdüğü kabul edilmiştir." 11/10/2006 ve VUK-24/2006-2 /e-Beyanname-3 sayılı Sirküler [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr); Ayrıca bkz. TAŞDELEN, A., a.g.e., s.90*

<sup>643</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.395-396

<sup>644</sup> ÖNCEL, M. - KUMRULU, A. - ÇAĞAN, N., a.g.e., s.218; CANDAN, T., a.g.e., s.189

## D. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımlarının Bireyselliği İlkesi

### 1. Genel Olarak

Anayasa'nın 38 inci maddesinde ceza sorumluluğu şahsidir denilmek suretiyle, kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı hükme bağlanmıştır. Türk Ceza Kanunu'nun 20 nci maddesi de, ceza sorumluluğunun bireyselliğine vurgu yaparak, kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağını belirtmiştir.<sup>645</sup> Kanunun gerekçesinde, suç ve ceza politikası gereği olarak ancak gerçek kişilerin suç faili olabileceği, sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebileceği ve bu anlayışın Anayasa ile güvence altına alındığı ifade edilmiştir.<sup>646</sup> Günümüz ceza hukukunun temel ilkelerinden birisi olan ceza sorumluluğunun bireyselliği ilkesi gereği, bir kişi, ancak kendi işlediği fiillerden dolayı sorumlu tutulabilmektedir.<sup>647</sup> Bu anlamda Ceza hukukunda, ceza yaptırımlarının tüzel kişiler hakkında uygulanmasına olanak bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda, cezaların bireyselliğine ilişkin bazı değişiklikler yapılmadan önce bu kuralı ihlal eden düzenlemeler vardı. Vergi Usul Kanunu'nda suç sayılan bazı fiillerde, suç failini de belirlemek, sorunlara neden olmaktaydı. Örneğin Yargıtay 9. Ceza Dairesinin bir kararında olduğu gibi, objektif sorumluluk esassından hareketle kasiyerin ödeme kaydedici cihaz fişi

---

<sup>645</sup> TCK 20. madde şu şekildedir:

*“Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği*

*MADDE 20 - (1) Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.”*

*(2) Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla Kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.*

<sup>646</sup> TBMM, 22. Dönem, 2. Yasama Yılı, Sıra sayısı: 664, s.422

<sup>647</sup> ÖZGENÇ, İ., Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi ..., s.280

kesmemesinden vergi mükellefi veya kanuni temsilciyi sorumlu tutan yaklaşım, bu ilkeden sapılmasına neden oluyordu. Ancak, özellikle 4369 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerle, vergi suç ve cezalarında bu ilkenin yerleşmesi konusunda önemli gelişmeler sağlanmıştır.<sup>648</sup>

4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda değişiklikler yapılmış ve Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde, bu fiiller için 359 uncu ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezaların tüzel kişilerin kanuni temsilcileri yerine bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre, gerçek kişi mükelleflerde, kanuna aykırı bir ihlal varsa cezalandırılacak kişi mükellefin kendisi olacak, eğer mükellef vergiye konu faaliyetlerini vekili veya müdürü eliyle yürütüyorsa cezai sorumluluk müdüre veya vekile ait olacaktır. Tüzel kişilerde ise, vergi suçunu eylemli bir şekilde işlemiş temsilci veya suçun oluşumunda role sahip temsilciler ile diğer yetkililer, cezai sorumluluğa sahip olacaktır. Suça konu fiiller kanuni temsilcinin iradesi dışında işlenmiş ise işlemleri yürüten çalışan veya muhasebeciler sorumlu tutulabilecektir.<sup>649</sup>

Bu bakımdan, idari yaptırıma tabi vergi kabahatlerinin aksine cezai yaptırıma tabi vergi suçlarında, sorumluluğa ilişkin bu ilkenin önemli oranda uygulama alanı bulduğu görülmektedir.

---

<sup>648</sup> Yargıtay 9. Ceza Dairesi 30.01.1990 tarih ve 3632/472'den aktaran OK, Nuri- GÜNDEL, Ahmet, Ceza Mahkemesinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002, s.34

<sup>649</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.354-355

## 2. Vergi Kabahatleri ve Yaptırımları Yönünden

Cezaların bireyselliği ilkesi, ceza hukukundaki kadar mutlak bir uygulama alanına sahip olamasa da vergi kabahati yaptırımları bakımından da geçerliliğini korumaktadır. idari yaptırımlar alanında bu ilke, kendine özgü, “sui generis” bir kural görünümü arz etmektedir.<sup>650</sup>

Vergi kabahati yaptırımlarında, işlenen fiiller yönünden mükellefin gerçek kişi veya tüzel kişi olması arasında bir ayırım yapılmamıştır. Ancak tüzel kişinin malvarlığının bu cezayı ödemede yetersiz kalması halinde, tahsil edilemeyen kısım bakımından tüzel kişinin temsilcisine müracaat edilebilecektir.<sup>651</sup>

Kabahatler Kanunu’nda muhatabın ölümü halinde, idari yaptırım kararının mirası reddetmeyen varislere uygulanıp uygulanmayacağı hususu düzenlenmemiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 12 nci maddesine göre vergi borçları mirası reddetmeyen mirasçılara miras hisseleri nispetinde geçmesine rağmen, vergi kabahati yaptırımları, ölenin mirasçılarına intikal etmemektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 372 nci maddesi, ölüm halinde, vergi cezasının düşeceğini açıkça hükme bağlamıştır. Cezanın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, ölüm olayının cezanın tahsil edilmesinden önce meydana gelmiş olması yeterlidir.<sup>652</sup> Kabahati işleyen kişinin ölümü halinde cezanın düşmesi, vergi kabahatleri yaptırımlarının kişiselliği ilkesine uygun düşmektedir.

---

<sup>650</sup> OĞURLU, Yücel, “İdari Yaptırımlara ...”, s.176-177; ÖZAY, İ., a.g.e., s.29-30

<sup>651</sup> ERMAN, S., a.g.e., s.25-26; Ayrıca bakınız AY, Hakan- ÇAKICI, Ömer, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, Vergi Dünyası, Sayı 242, Ekim 2001, s.155-156

<sup>652</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.248-249

Mükellefin küçük veya kısıtlı olması durumunda, “vergi aslını ödemekle mükellef olan kimse vergi cezasını da ödeyecek kişidir” prensibi, uygulanmamaktadır. Cezai yaptırım gerektiren vergi suç ve cezalarının niteliğini taşımamakla birlikte, küçük ve kısıtlılara vergi kabahati yaptırımı uygulanmamakta her halde bu yaptırımlardan kanuni temsilci sorumlu tutulmaktadır.<sup>653</sup>

Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu, vergi kabahati yaptırımlarında faillik ve ceza sorumluluğu yönünden genel olarak vergi mükellefi ve sorumlusunu muhatap almaktadır. Bu yönüyle vergi kabahati yaptırımlarında cezaların bireyselliği ilkesi esnetilerek, vergi ziya veya usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren eylemlerde eylemin mükellefin kendisi, çalışanı, vekil ya da temsilcisi tarafından yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın yaptırım bazı istisnalar dışında vergi mükellefine uygulanmaktadır.<sup>654</sup> Nitekim Kabahatler Kanunu’nun 8 inci maddesi, temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabileceğini, gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, iş sahibi kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabileceğini düzenlemiştir. Kanunun organ veya temsilcide ya da temsil edilen kişide özel nitelikler aradığı durumlarda da, hatta temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağı olan işlemin

---

<sup>653</sup> ERMAN, S., a.g.e., s.27

<sup>654</sup> ERDEM, Tahir, “Vergi Suçlarında Dolaylı Faillik”, Vergi Sorunları, Sayı 234, Mart 2008, s.132-133

hukuken geçerli olmaması durumunda dahi bahse konu hükümler uygulanmaktadır.<sup>655</sup>

Vergi kabahati yaptırımlarında, genel hukuki sorumluluk kuralları yanında istisnai olarak müteselsil sorumluluk esası da getirilmiştir.<sup>656</sup> Müteselsil sorumluluk, başkalarının işlediği vergi kabahatlerinden sorumlu tutulabilme sonucunu doğurduğu için, üzerinde durulması gereken bir konudur. Vergi cezalarında müteselsil sorumluluk, vergi cezasının tamamından birden fazla kişinin şahsen ve ayrı ayrı sorumlu tutulmalarıdır.<sup>657</sup> Vergi mükellefi olmamakla birlikte, vergi kabahatlerinin işlenmesine iştirak eden kimselere de yaptırım uygulanabilmektedir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 inci maddesine göre, yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.<sup>658</sup> Ayrıca Damga Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunlarında kabahati işleyen mükellef olmakla beraber bu ilişkide bir biçimde yer alan ve kendilerine vergiye ilişkin bazı ödevler verilen üçüncü kişiler de mükellefe rücu hakları saklı kalmak kaydıyla vergi kabahati yaptırımından sorumlu tutulmaktadırlar.<sup>659</sup>

Yukarıda belirtilen çerçevede, cezaların bireyselliği ilkesinin kural olarak vergi kabahati yaptırımlarında da geçerli olduğunu, ancak idari yaptırımların

---

<sup>655</sup> ERDEM, T., "Vergi Suçlarında Faillik ...", s.190

<sup>656</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.103

<sup>657</sup> BAYRAKLI, H. H., a.g.e., s.93

<sup>658</sup> AY, H. - ÇAKICI, Ö., a.g.m., s.156

<sup>659</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.42-43



sui generis niteliği de dikkate alınarak bu kuralın esnetildiği ve özel durumların meydana getirildiği görülmektedir. Bireysellik ilkesinin kabahatlerde esnetilmesine yol açan bu özel durumların, günümüz sosyal ve ekonomik koşullarında bir gereklilik veya zorunluluktan kaynaklanması ve yasayla düzenlenmesi gerektiği de açıktır.<sup>660</sup> Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, vergi kabahati yaptırımları ile ilgili verdiği bir kararında, ceza sorumluluğunun bireyselliği ilkesinin, idari yaptırımlarda katı bir şekilde uygulanmasının mümkün olamayacağına vurgu yapmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinde<sup>661</sup> düzenlenen Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına kesilen cezanın, bireysellik ilkesine aykırı olup olmadığı üzerinde de durulmuştur. Yüksek Mahkeme kararında;<sup>662</sup>

*“Vergilendirme, ağırlıklı olarak yükümlünün beyanına dayalı olduğundan, beyan ödevinin yerine getirilmemesini, eksik yerine getirilmesini veya gizlenmesini önlemek, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir şekilde işlemesini sağlamaya yönelik olarak, 213 sayılı Yasa ile vergiyi doğuran olayı ve buna bağlı olarak yükümlülüğü saptamak için kimi yöntemler benimsenmiştir. Bunlardan biri de yoklama amacıyla araçların durdurulmasıdır. Bu amaçla durdurulmak istenen aracın, sürücüsünün dur ikazına uymaması halinde görevli yoklama memurları tarafından saptanabilecek plâkasından başka ayırt edici bir özelliğinin*

---

<sup>660</sup> BIYIKLI, Hasan, “Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu ve Türk Ceza Hukuku Sistemi (II)”, Yargıtay Dergisi, Cilt 8, Sayı 1-2, Ocak-Nisan 1982, s.80-81

<sup>661</sup> “Madde 353 – (Değişik: 24/6/1994 - 4008/17 md.)...

10. (Ek: 22/7/1998 - 4369/12 md.) Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 75.000.000 (660 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.”

<sup>662</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E.2001/487, K.2005/2

*bulunmadığı ve plâkası ile ancak, araç sahibine ulaşılabilceği açıktır. Öte yandan aracın, çalınması, zor kullanılarak ele geçirilmesi gibi durumlar dışında, durmayan aracın sürücüsü ile sahibi arasında hiç bir bağlantının bulunmadığı da söylenemez. Kaldı ki, araç sahibi olmayan sürücünün, dur ikazına uymayarak suç işlemesi halinde, adına ceza kesilen araç sahibinin sürücüye rücû etme olanağının bulunduğı da göz ardı edilemez.”*

gerekçesine yer vermiştir.<sup>663</sup> Ancak gerekçeye dikkat edildiğinde somut düzenlemede bireysellik ilkesinin esnetilmesini gerektirecek koşullar mevcut değildir. Kural olarak vergi kabahatlerinde cezaların bireyselliğı ilkesi geçerli olduğundan ve idarenin kabahati işleyene yaptırım uygulama seçeneğı mümkünken özel hukuk hükümleri esas alınarak verilen karar vergi kabahatlerinin bireyselliğı ilkesi ile uyuşmamaktadır.

### **3. Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğı**

Tüzel kişilikler, günümüzde toplumsal ve ekonomik yaşantının vazgeçilmez aktörlerinden birisi haline gelmiştir. Tüzel kişilerin ekonomik

---

<sup>663</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E.2001/487, K.2005/2, bu kararın karşı oy yazısında şu gerekçeler yer almaktadır. “Genelde, araç sürücüsü ile araç sahibi arasında bir ilişki olmak la beraber, bu ilişkinin her zaman aralarında vergi kaçırmak için yapılmış bir anlaşma gibi görülmesi, buna göre de, eyleme iştirak etmemiş olsa bile asıl suçlunun araç sahibi olduğu sonucuna varılması ve özellikle de eylemi gerçekleştiren sürücünün cezasız kalmasını sağlayacak tarzda ve suç işlemesini teşvik eder biçimde düzenleme yapılması öncelikle adalet anlayışına, dolayısıyla da Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine ve ceza hukukunun genel kurallarına aykırılık oluşturur.

Yine kuralda, araç sürücüsünün gerçekleştirdiğı eylemden dolayı araç sahibi sorumlu tutularak, adına özel usulsüzlük cezası kesileceğı ifade edilmektedir. Böylece, araç sahibi, eyleme katılmasa bile, aracın sahibi olması illiyet rabıtasının varlığı için yeterli görülerek suçu işlediğı kabul edilmektedir.

Sürücü ile araç sahibinin her zaman aynı kişi olmayabileceğı de gözetilerek, araç sahibi yönünden illiyet rabıtasının ne suretle gerçekleştiğı hüküm fıkrasında açıkça gösterilmeden, sürücünün eyleminden araç sahibinin sorumlu tutulmasını sağlayacak biçimde düzenleme yapılması, Anayasa’nın 38. maddesinde belirtilen ceza sorumluluğunun şahsiliğı ilkesine aykırılık oluşturur.”

yaşamda etkin rol oynamalarıyla birlikte, ceza hukuku bakımından suçun faili olup olamayacakları ciddi tartışmalara yol açmıştır. Cezai sorumluluğa ilişkin bu sorun, tüzel kişilerin onları temsil eden gerçek kişiler yerine ya da onlarla birlikte sorumlu olup olmayacakları hususudur. Bu açıdan konu, hem ceza siyasetini hem de ceza hukukuna hâkim olan temel ilkeleri ve özellikle de cezaların bireyselliği ilkesini doğrudan ilgilendirmektedir.<sup>664</sup>

Günümüzde çoğu ülkede, tüzel kişilerin sosyal ve ekonomik yaşamda etkinliklerinin artması sonucunda, ceza sorumsuzluklarına bazı istisnalar getirilmeye başlanmıştır. Toplum içerisinde tüzel kişilerin güçlenmesi ve önemli roller oynamasıyla birlikte, bunların cezai sorumluluklarının kabul edilmesi yoluna gidildiği görülmektedir.<sup>665</sup> Öğretide, genel olarak tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun kabul edilmesinin bir zorunluluk oluşturduğu vurgulanmakla beraber Anayasa’da “cezaların bireyselliği” ilkesi yer aldığı sürece bunun hukuken mümkün olmadığı değerlendirilmektedir.<sup>666</sup>

Bununla birlikte, öğretide bir kısım yazarlar ile Anayasa Mahkemesi, tüzel kişilerin de gerçek kişiler gibi işledikleri suç ve kabahatlerden dolayı yapılarına uygun bir ceza sorumluluğuna sahip olmaları gerektiğini savunmaktadır. Türk Hukukunda tüzel kişilerin cezai sorumluluğunun bulunmadığı yönündeki görüşün, anayasal dayanağı yoktur. Bu yüzden yasa koyucunun, bazı suçlardan dolayı tüzel kişilerin sorumluluğunu kabul etme ve

---

<sup>664</sup> ÖZEN, Muharrem, “Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 52, Sayı 1, 2003, s.64

<sup>665</sup> BIYIKLI, Hasan, “Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu ve Türk Ceza Hukuku Sistemi (I)”, Yargıtay Dergisi, Cilt 7, Sayı 4, Ekim 1981, s.506

<sup>666</sup> ÖZEN, M., “Türk Ceza ...”, s.68-70

yapılarına uygun özel yaptırımlar belirleme yetkisi vardır.<sup>667</sup> Buna göre, tüzel kişilerin günümüz toplumlarında geniş ve etkili bir rol oynadığı, bazı hallerde yalnızca idare edenler ile temsil edenlerin cezalandırılmasının suçların önlenmesi bakımından yeterli bir tedbir olmadığı, esasen caydırıcı da olamayacağı, tüzel kişilerin kanunun önleyici etkisinden uzak tutulmasının, toplumun güvenliği bakımından sakıncalı olacağı kabul edilmektedir.<sup>668</sup> Uzun süreden bu yana tüzelkişinin ceza sorumluluğu ve isnat yeteneğinin olamayacağını savunan görüş, geline nokta bu kişiliklerin ekonomik yaşamda oynadığı rol de dikkate alınarak etkisini yitirmiş ve yerini tüzelkişinin ceza sorumluluğu olduğu ve isnat kabiliyeti de bulunduğu görüşüne terk etmeye başlamıştır. Hukukta tüzelkişiler için kabul edilen gerçeklik teorisi, tüzelkişinin, kendisini oluşturan gerçek kişilerin iradelerinden farklı bir iradeye sahip olduğu görüşünü benimsediğinden, tüzelkişinin, organları aracılığıyla her türlü hukuki işlemleri yapabileceği, hak sahibi olabileceği, borç altına girebileceği ve işlediği fiiller nedeniyle ceza sorumluluğuna da sahip olduğu

---

<sup>667</sup> BİYIKLI, H., "Tüzel Kişilerin ... (II)", s.80-81

<sup>668</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 16.06.1964 tarih ve E. 1963/101, K.1964/49, kararın gerekçesi şu şekildedir. *"Bugün toplumda tüzel kişilerin çalışma alanları daha geniş ve etkili olmaktadır. Bazı hallerde yalnız idare edenleri cezalandırmak, suçları önleme bakımından yeter bir tedbir olmayabilir. Tüzel kişileri kanunların önleyici etkisinden uzak bulundurarak serbestçe faaliyetlerine yer verilmesi toplumun güvenliği bakımından sakıncalı olabilir. Bu sebeple tüzel kişilerin de yapılarına uygun bir ceza sorumluluğu altında bulundurulmalarında zorunluluk olduğunu kabul etmek gerekir. Nitekim Anayasa'nın 57 nci maddesi, bu maddede gösterilen esaslara uymayan siyasi partilerin Anayasa Mahkemesi kararı ile temelli kapatılacağını kabul etmiştir. Buradaki (Kapatma) hükmü ile dâva konusu 1567 sayılı kanunun değişik 3 üncü maddesindeki (Ticaret ve mesleki faaliyetten men cezası) arasında hukuki nitelik bakımından bir ayrılık bulunmamaktadır. Bu maddede yer alan ve tüzel kişilerin cezalandırılacağını gösteren hükümler, Anayasa'nın 33 üncü maddesindeki "Ceza sorumluluğu şahsidir", kuralına aykırı değildir. Bu kural, bir kimsenin fiilinden başkasının sorumlu tutulmamasıdır. Tüzel kişilerin iradeleri organları aracılığı ile açıklandığına ve böylece yöneticilerin fiil ve hareketleri kolektif bir iradenin sonucu olduğuna göre; bundan, tüzel kişinin sorumlu tutulmasıyla başkasının cezalandırıldığı anlamını çıkarmak doğru bir görüş sayılamaz. Anayasa'nın 33 üncü maddesindeki "Kimse" deyiimi gerçek ve tüzel kişileri de kapsar. Bu sebeplerle iptali istenen hükümler Anayasa'ya aykırı bulunmadığından dâvanın reddi gerekir."*

kabul edilmelidir. Tüzel kişilerin haksız fiillerinden dolayı sorumlu olacağı tartışmasız kabul edilirken, ceza sorumluluklarının olamayacağı görüşü aslında çelişki oluşturmaktadır<sup>669</sup>.

Ceza siyaseti gereği yasa koyucu, tüzel kişilerin cezai sorumluluğunu belirlerken suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözetmelidir. Tüzel kişilere uygulanabilecek idari yaptırımlar, Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde işlenen fiilin toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre belirlenmelidir.<sup>670</sup>

Ceza Hukukundaki hürriyeti bağlayıcı cezanın karşılığı olarak tüzel kişiler için önerilen belirli bir süre faaliyetten men cezaları, hürriyeti bağlayıcı cezaların özelliğini taşımadığı gibi para cezaları da mali, idari ve inzibati niteliktedir. Nitekim İtalyan Hukukunda tüzel kişilerin, ceza yargılaması dışında bırakılmaları ve sadece idari para cezalarının muhatabı olmaları gerektiği kabul edilmektedir.<sup>671</sup> Dolayısıyla tüzel kişilere adli para cezası verilemezken, cezai nitelikte olmayan idari para cezalarının uygulanması uygun görülmektedir. Anayasa Mahkemesi bir kararında, tüzel kişilere idari yaptırım uygulanmasının mümkün ve gerekli olduğunu belirtirken, tüzel kişilerin amaçlarına uygun faaliyetleri sırasında da vergi beyan etmeme, vergi kaçırma,

---

<sup>669</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 14.2.1989 tarih ve E. 1988/15, K. 1989/9, kararın gerekçesi şu şekildedir. “3167 sayılı Yasa ile bu organların bankayla ilgili işlemleri dolayısıyla işledikleri suçtan dolayı öncelikle kendilerini değil, banka tüzelkişiliğini ceza sorumlusu saymakla gerek Anayasa Mahkemesi’nin 16.6.1964 günlü, E. 1963/101, K. 1964/ 49 sayılı kararına, gerek yeni öğretide benimsenen organların kolektif iradeleriyle işledikleri suçtan dolayı tüzelkişinin ceza sorumluluğunu kabul eden görüşe uygun bir düzenleme yapmıştır.”

<sup>670</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E.2001/487, K.2005/2

<sup>671</sup> ÖZEN, M., “Türk Ceza ...”, s.68-69

evrakta sahtekarlık, iş yasalarına aykırılık ve benzeri diğer suçları da işlemelerinin mümkün olduğunu ve bu nedenle tüzel kişilerin yapılarına uygun bir ceza sorumluluğu altında bulundurulmalarının gerekliliğine vurgu yapmıştır<sup>672</sup>.

Tüzel kişilerin mali nitelikli vergi kabahat ve yaptırımlarından sorumluluğu Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu'nda farklı düzenlenmiştir. Vergi mükellefi tüzel kişilerin mükellef veya sorumlu olmaları durumunda, bunlara düşen yükümlülükler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 333 üncü maddesine göre tasfiye memurları dâhil tüzel kişiliği idare edenlerin işledikleri vergi kabahatlerinden dolayı kesilecek vergi kabahati yaptırımları tüzel kişilerden tahsil edilmektedir. Tüzel kişilerden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen mali yaptırımlar ise, Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu ve 333 üncü maddeleri uyarınca kanuni temsilciden tahsil edilmektedir.<sup>673</sup> Kabahatler Kanunu ise tüzel kişilik bünyesinde işlenen kabahatlerde, tüzel kişi organı, temsilcisi veya görevlisi olan gerçek kişilerle birlikte tüzel kişi hakkında da mali yaptırım uygulanabileceği düzenlemiştir. Bu çerçevede, tüzel kişilik, Vergi Usul Kanunu'na göre mali yaptırımlardan asli olarak sorumlu olduğu halde, Kabahatler Kanunu'na göre tali ve ikincil derecede sorumludur.<sup>674</sup> Kabahatler Kanunu tüzel kişiler açısından takdiri bir sorumluluk esası getirmiştir. İdare, sadece kabahati işleyen temsilciye veya görevliye mali yaptırım icra

---

<sup>672</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 14.2.1989 tarih ve E. 1988/15, K. 1989/9

<sup>673</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.44-45

<sup>674</sup> TAŞDELEN, A., a.g.e., s.43

edebileceği gibi takdire dayalı olarak ayrıca tüzel kişiliğe de mali yaptırım uygulayabilmektedir.

## II. NON BIS IN IDEM İLKESİ

### A. Genel Olarak Non Bis In Idem İlkesi

Vergi ceza hukukunu ilgilendiren ve kişi güvenliğinin sağlanmasında önemli bir işlev gören kavramlardan birisi de “non bis in idem” ilkesidir. Kısaca aynı eylem ve aynı konu nedeniyle mükerrer yargılama ve cezalandırma yapılamaması anlamını taşıyan bir ceza hukuku ilkesidir.<sup>675</sup>

Yasalara aykırı bir fiilin birden fazla yaptırım ile cezalandırılması, kişi güvenliğini ihlal etmesi yanı sıra ilkel bir hukuk anlayışının günümüzde tekrarlandığı yönündeki eleştirilere de yol açabilmektedir. Tarihsel süreçte temel hak ve özgürlüklerin elde edilmesi mücadelesinde, non bis in idem ilkesini, kazanımlar yönünden kanunsuz suç ve ceza olmaz, kusurluluk ve geçmişe uygulama yasağı ile birlikte ele almak gerekir. İdari yaptırımlar ve vergi kabahatleri hukukunun ceza hukuku ile tesis ettiği kuvvetli bağa rağmen, bu ilkeyi, salt bir ceza hukuku ilkesi olarak ele alan sınırlayıcı yaklaşımlar mevcut sorunu büyütmekten başka bir işe yaramamaktadır. Dolayısıyla aynı fiilden dolayı aynı kişiye iki kez soruşturma veya yargılama yapılamayacağını ifade eden bu ilke, tartışıla gelen düzenleme ve uygulamalarıyla vergi ceza hukukunun çözüm bekleyen kurumlarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

<sup>675</sup> ÖZAY, İ., age, s.35

Yargılama hukukunun ana ilkelerinden birisi olan<sup>676</sup> “non bis in idem”e göre, aynı konuda ve aynı sanık için önceden bir dava açılmış veya bir hüküm verilmiş olması halinde bu davanın reddi gerekmektedir. Bu duruma yatay non bis in idem ilkesi de denilmektedir.<sup>677</sup> Dikey non bis in idem ilkesi ise bir suçta birden çok sanığın ayrı ayrı yargılanabilmesi anlamını taşıdığından,<sup>678</sup> bu çalışmanın konusunu yatay non bis in idem ilkesi oluşturmaktadır.

Genellikle ceza hukukuna özgü bir kavram olarak değerlendirilen non bis in idem ilkesi ya da mükerrer cezalandırma yasağı, ceza hukukundan disiplin hukukuna, uluslararası savaş hukukundan devletler hukuku yaptırımlarına kadar çeşitli hukuk sahalarında kullanılabilmektedir.<sup>679</sup> Ayrıca ceza hukukunda mutlak bir uygulama alanına sahip olmakla beraber, idari ve vergi kabahati yaptırımları alanında sınırlı bir geçerliliğe sahip olduğu iddia edilmektedir.<sup>680</sup>

Bir vergi kabahatinin konusunu oluşturan eylem aynı zamanda ceza kanunlarında suç olarak tanımlanabilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinin son fıkrasında olduğu gibi mükerrer cezalandırma içeren bu tür düzenlemeler, aynı fiil nedeniyle aynı kişiye hapis cezası yanında vergi ziyaı cezası kesilmesini de gerekli kılmaktadır. Bu yüzden öğretide, adli

---

<sup>676</sup> ÖZAY, İ., age, s.35

<sup>677</sup> CİHAN, Erol- YENİSEY, Feridun, “Ne Bis İn İdem İlkesi”, Çetin ÖZEK Armağanı, İstanbul 2004, s.219

<sup>678</sup> ÖZEN, Mustafa, “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XIV, Y.2010, S.1, s.390; CİHAN, E.- YENİSEY, F., agm, s.219

<sup>679</sup> OĞURLU, Yücel, “Ceza Mahkemesi Kararlarının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu ‘Ne bis İn İdem’ Kuralı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 52, S. 5, 2003, s.103

<sup>680</sup> ÖZAY, İ., age, s.62-63; ÖZEN, M., s.411; OĞURLU, Yücel, “Ceza Mahkemesi ...”, s.104-105



yaptırımlar ile kabahat yaptırımlarının sebep, sonuç, usul ve tür olarak birbirlerinden farklı olmalarının bir suçun iki defa soruşturulması veya yargılanması sonucunu ortaya çıkardığı savunulmaktadır. Ayrıca adli cezalar ile kabahat yaptırımlarının değişik alanları düzenledikleri ve her iki yaptırım ile ulaşılmak istenilen amacın birbirinden farklı olduğu üzerinde de durulmaktadır.<sup>681</sup>

Vergi ziyaı cezası veya diğer kabahat yaptırımlarının uygulanması çoğu kez temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilgilidir. Bu yüzden yerine göre idareye geniş takdir yetkisi veren ve vergi suçlarına oranla hukuka aykırılıkların ortaya çıkmasında büyük potansiyele sahip olan vergi kabahatlerinde, çifte yargılama ve cezalandırma yasağının uygulanıp uygulanmayacağı veya nasıl uygulanacağı sorununun çözümü önem kazanmaktadır. Mali yaptırım içermesi bakımından Vergi kabahatleri, vergi suçlarına göre daha basit bir hukuka aykırılık olarak görülmekle birlikte gerçekte vergi mükellef ve sorumlularının yaşamında önemli sonuçlara yol açabilmektedir.

Bu bakımdan vergi kabahati yaptırımlarını ceza yaptırımlarından tamamen farklı ve idari usule tabi salt bir idari işlem olarak görmek doğru değildir. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere vergi kabahati yaptırımları idari işlem olma özelliklerinin yanında ceza olma özelliğine de sahiptirler. Hatta vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin tespitine yönelik bir çalışmada, ceza olma özelliği daha belirleyici bir rol oynayabilmektedir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yaklaşımı da bu yöndedir. Mahkeme engel kriterleri olarak bilinen üçlü kriter ile suç isnadı bulunup bulunmadığını özerk biçimde

---

<sup>681</sup> ERDEM, Tahir, age, s.69

yorumlamakta ve idari veya vergi yargısının yetkili olduğu birçok kabahat yaptırımı uyuşmazlıklarını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6 ncı maddesi kapsamında değerlendirmektedir.

Adil yargılama ilkesinin bir sonucu olarak da görülen “non bis in idem” usul hukukuna ilişkin bir ilke olarak görülmektedir.<sup>682</sup> Ancak bu konuda ortaya çıkan sorunların giderilmesi ve esasa ilişkin ilkelere katkı yapılması amacıyla bu ilkeye çalışma içinde yer verilmiştir.

## **B. Non Bis In Idem İlkesinin Unsurları**

Non bis in idem ilkesi, aynı fiilden dolayı aynı kişi hakkında birden çok dava açılmaması veya hüküm verilememesinin güvencesini oluşturur. Buradan da anlaşılacağı üzere bu ilkenin “fiilin aynılığı” ve “kişinin aynılığı” olarak iki unsuru bulunmaktadır.

### **1. Fiilin Aynılığı**

Fiilin aynılığı konusunda farklı görüşler bulunmakla beraber sorun daha çok dava konusunun tespitiyle ilgilidir. Dava konusu ise iddianamede belirtilmektedir.<sup>683</sup> Fiilin aynılığı konusunda genel olarak iddianamede sınırı çizilen eylem esas alındığından, eylemin nitelendirilmesi değişse de iddianamede açıklanan olaylar ile suçun maddi unsuru ikinci bir dava konusu yapılamamaktadır.<sup>684</sup> Kovuşturma aşamasında yeni unsurlar eklenmesi veya

---

<sup>682</sup> CİHAN, Erol- YENİSEY, Feridun, agm, s.219; ÖZEN, Mustafa, agm, s.390

<sup>683</sup> YURTCAN, Erdener, Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm, İstanbul 1987, s.93 Aktaran ÖZEN, Mustafa, agm, s.392

<sup>684</sup> CİHAN, Erol- YENİSEY, Feridun, agm, s.220

yeni deliller getirilmesi de durumu değiştirmemektedir. Dolayısıyla ceza yargılamasında fiilin aynılığından iddianamede somutlaşmış olay anlaşılmakta olup soruşturma veya kovuşturma aşamasında farklı nitelendirmelerin yapılması fiilin aynılığı unsuruna zarar vermemektedir.<sup>685</sup>

## **2. Kişinin Aynılığı**

Kesin hükümle biten bir ceza davasından sonra aynı kişi hakkında aynı fiil nedeniyle başka dava aılamaması ve hüküm verilememesini ifade eder.<sup>686</sup> Bu nedenle bir olayda kişinin aynı olup olmadığı açılan dava veya verilen hükme esas teşkil eden iddianamede belirtilen nüfus bilgileri ve fiziki özelliklere göre tespit edilmektedir.<sup>687</sup>

## **C. Pozitif Hukukta Non Bis In Idem İlkesi**

Temel hak ve özgürlüklerin güvenceye alınması noktasında önemli bir usul ilkesi olan bu kavrama 1982 Anayasası'nda doğrudan yer verilmemekle birlikte, "hukuk devleti" ilkesinin sağladığı korumadan bu ilkenin de yararlanabileceğini ifade etmek mümkündür. Aynı şekilde genel bir hukuk ilkesi olarak non bis in idem ilkesine, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile i hukukumuzdaki bazı yasalarda dolaylı şekilde yer veren ifadeler bulunmaktadır.

---

<sup>685</sup> ÖZEN, Mustafa, agm, s.393

<sup>686</sup> CİHAN, Erol- YENİSEY, Feridun, agm, s.221

<sup>687</sup> ÖZEN, Mustafa, agm, s.393

Bu kavram Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7 nci Ek Protokolü'nün 4 üncü maddesinde tanımlanmış<sup>688</sup> ve bireylerin, her bir devletin yargılama yetkisi sahasında aynı fiil nedeniyle birden fazla soruşturulmama veya yargılanmama kuralının güvencesi altında olduğu ifade edilmiştir. Protokolün madde metninden de anlaşıldığı üzere, bir güvence olarak çifte yargılama yasağı, uluslararası değil ulusal bir nitelik arz etmektedir.

Bu ilkenin kanunlar tarafından korunduğunu gösteren en önemli örnek Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 223 üncü maddesinde yer almaktadır. Maddenin 7 nci fıkrasında, "Aynı fiil nedeniyle aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir" düzenlemesine yer verilmiştir. Dolayısıyla bu madde non bis in idem ilkesinin ceza yargılaması hukukunda geçerliliğinin yasal dayanağını oluşturmaktadır. Aynı şekilde Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 162 nci maddesinin ikinci fıkrası ile bu ilkeye ceza soruşturması yönünden ayrıca yer verilmiştir.

Kabahatler Kanunu'nun içtima başlıklı 15 inci maddesinin birinci fıkrası bir fiille birden fazla kabahatin işlenmesi halinde sadece para cezası öngörülen yaptırımlardan en ağır olanının uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu maddeden para cezası gerektiren idari yaptırımların kendi aralarında non bis in idem ilkesinin geçerli olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak yine aynı maddeye göre aynı kabahat için idari para cezasından başka bir idari yaptırıma karar verilmesi halinde yaptırımların her ikisi de uygulama olanağı bulacaktır.

---

<sup>688</sup> 7 numaralı Ek Protokolün 4 üncü maddesinin birinci fıkrası şu şekildedir: "Hiç kimse, bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı, aynı devletin yargı yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez."

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatlerinin kendi aralarında mükerrer cezalandırılmalarını önleyen düzenlemeler de bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 336 ncı maddesinin birinci fıkrasına göre cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatinin birlikte işlenmesi halinde, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Esasen bu düzenleme hemen yukarıda yer verilen Kabahatler Kanunu'nun 15 inci maddesiyle eşdeğer bir hüküm içermekle iki kez yargılanmama ve cezalandırmama kuralıyla uyum içindedir.

Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin ikinci fıkrasında bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayının da meydana gelmesi durumunda vergi ziyayı cezasının ayrıca kesileceği ve 336 nci maddenin uygulanmayacağı hükme bağlanarak vergi kabahatleri arasında dahi mükerrer cezalandırma yoluna gidilmiştir. Bu düzenlemenin her iki kabahatin unsurlarının ve amacının farklı olduğu gerekçesiyle non bis in idem ilkesine aykırı olmadığı görüşüne<sup>689</sup> katılmak mümkün değildir. Bu ilkenin Anayasa'da düzenlenmiş olmaması da tek başına bunun gerekçesi olamaz. Kanımızca genel bir hukuk ilkesi olarak anayasal dayanağını Anayasa'nın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin oluşturması, bu ilkenin vergi kabahatleri alanında da uygulanmasını gerekli kılmaktadır.

Non bis in idem ilkesine aykırı yasal düzenlemeler daha çok bir eylemin hem kabahat hem suç oluşturması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu tür bir durumda mükerrer cezalandırma yoluna gidilip gidilemeyeceğine dair

---

<sup>689</sup> CANDAN, Turgut, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlene İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.283

Kabahatler Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda farklı düzenlemeler yer almaktadır.

Kabahatler Kanunu'nun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasında bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması halinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamaması durumunda kabahat yaptırımının uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin son fıkrasına göre, bu madde kapsamında uygulanan kaçakçılık suçu cezalarının 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesiyle, non bis in idem ilkesine aykırı bir düzenleme yoluna gidilerek ceza yaptırımının yanında kabahat yaptırımının da uygulanmasına izin verildiği ancak yine aynı düzenleme ile usulsüzlük cezaları kapsam dışı tutularak mükerrer cezalandırmanın vergi ziyai cezası ile sınırlı olduğu anlaşılmaktadır.<sup>690</sup>

Öğretide genel olarak non bis in idem kuralının ceza yargılaması ile ilgili olduğu ve ceza mahkemesi kararlarının idare mahkemelerinde açılan davaları etkilemediği kabul edilmektedir.<sup>691</sup> Ancak engel kriterleri de dikkate alınarak idari kabahatler ve vergi kabahatlerinin hukuki niteliğine ilişkin son yaklaşımlar ve vergi cezalarında mükerrer cezalandırma yasağına yönelik verilen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bazı kararları tereddütlerin ortaya çıkmasına yol

---

<sup>690</sup> CANDAN, Turgut, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlene İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s.282

<sup>691</sup> CİHAN, Erol- YENİSEY, Feridun, agm, s.220; ÖZEN, Mustafa, agm, s.411; CANDAN, Turgut, agm, s.282-283; ÖZAY, İ., age, s.63-64; ERDEM, Tahir, age, s.69

açmıştır. Bu yüzden konunun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları çerçevesinde de değerlendirilmesi yararlı olacaktır.

#### **D. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Non Bis In Idem İlkesi**

Genel olarak vergi ceza sistemlerinde aynı fiilin hem kabahat hem de ceza yaptırımına tabi tutulması yaygın bir uygulamadır.<sup>692</sup> Nitekim Türk Vergi Ceza Sisteminde de benzer düzenlemeler mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesindeki hüküm istisna tutulursa vergi kabahatlerinin kendi aralarında mükerrer cezalandırmayı önleyici düzenlemeler içerdiği söylenebilir. Ancak aynı Kanunun 359 uncu maddesine göre vergi ziyaına kaçakçılık fiilleriyle yol açılması halinde hapis cezasının yanında vergi ziyayı cezasının da ayrıca uygulanacağına dair düzenleme halen yürürlüktedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, önceki kararlarında, non bis in idem ilkesinin ceza davalarının tekrarlanmasını engelleyen bir kavram olduğu ve bu davaların hukuki mahiyetin anlaşılabilmesi için mükerrer cezalandırma iddiasında bulunan suçların esaslı unsurlarının aynı olup olmadığının değerlendirilerek ortaya çıkan sonuca göre karar verilmesi gerektiği ifade etmiştir.<sup>693</sup> Dolayısıyla Mahkeme, Sözleşmenin 7 nci Ek Protokol 4 üncü maddesinde ifadesini bulan “non bis in idem” ilkesini kabul etmekte ancak,

---

<sup>692</sup> YALTI, Billur, “İHAM’ın Glantz Kararının ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem ilkesine Aykırılığı Üzerine”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:317, Şubat 2015, s.86

<sup>693</sup> Gradinger v. Austria, 23.10.1995, Application no. [15963/90](#); Franz Fischer v. Austria, 29.05.2001 Aktaran YALTI, Billur, agm, s.87

mükerrer ya da çifte cezaya sebep olan suçların esaslı unsurlarının aynı olması durumunda konuyu bu ilke kapsamında değerlendirmektedir.<sup>694</sup>

Mahkeme vergi hukukunda ceza yaptırımını ile kabahat yaptırımının birlikte uygulanmasının mükerrer ceza olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğini Ponsetti davasında ele almıştır. Bu davada yasal süresi içinde beyanname vermeme fiilinden dolayı başvuru haklarında kayba uğratılan verginin katları olarak ceza kesilmiş ayrıca vergi kaçakçılığı suçundan adli para cezası ve hapis cezası uygulanmıştır. Mahkeme başvuruyu kabul edilemez bulduğu kararında, kaçakçılık suçunun bilerek işlenmesi nedeniyle ceza yaptırımının kusura dayalı olarak uygulandığı, kaçakçılık suçu unsurlarının diğer mali suçun unsurlarından farklı olduğu ve aynı suçu düzenlemeyen iki farklı maddeye dayalı yaptırımlar olduklarına vurgu yapmıştır.<sup>695</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Rosenquist davasında da benzer bir yaklaşım sergilemiştir.<sup>696</sup> Başvurucu iç hukuk yollarını tükettikten sonra Sözleşmenin Ek 7 nci Protokolün 4 üncü ve 6 ncı maddeleri kapsamında Mahkemeye müracaat etmiştir. Mahkeme, mükerrer ceza uygulanmış olabilmesi için vergi kaçakçılığı suçunda esaslı unsur olan kast ve ağır ihmalin

---

<sup>694</sup> NARTER, Recep- SARICAOĞLU, Ercan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima” EÜHFD, C. XVII, S. 1–2 (2013), s.89

<sup>695</sup> Ponsetti and Chesnel v. France, 14.09.1999, Application no. 36855/97 and 41731/98 Aktaran YALTI, Billur, agm, s.87; BOCKEL, Bas von, The Ne Bis In Idem Principle in EU Law, Kluwer Law International, USA, s.193

<sup>696</sup> Nils-Inge Rosenquist v. Sweden, Admissibility Decision, 14.09.2004, Application no. 60619/00



para cezasında aranmadığını, ayrıca bu tür cezaların amacının da farklı olduğunu ifade ederek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.<sup>697</sup>

7 nci Ek Protokolün 4 üncü maddesinin uygulanmasını oluşturan içtihat birikimi daha çok Zolotukhin kararı<sup>698</sup> ile belirlenmiştir. Bu kararla yargılama konusu suçların aynı olup olmadığı konusundaki farklı yaklaşımların hukuki belirliliği tehlikeye soktuğu belirlenmiştir. Mahkeme, Sözleşmenin birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğan ikinci suçun yargılanmasının ve cezalandırılmasının 7 numaralı Protokolün 4 üncü maddesi kapsamında yasaklandığı sonucuna ulaşmıştır.<sup>699</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi son zamanlarda, Zolotukhin davasındaki içtihat birikimini de dikkate alarak, vergi suçlarında non bis in idem ilkesi ekseninde hapis cezası ile kabahat yaptırımının birlikte uygulanamayacağı yönünde kararlar vermektedir. Mahkeme gerek Ruotsalainen gerek Glantz kararlarıyla hapis cezası ile vergi ziyai cezasının birlikte uygulanmasını 7 numaralı Protokolün 4 üncü maddesine aykırı bulmuştur.<sup>700</sup> Vergi ödevlerine aykırılık hallerinde hem adli ceza hem kabahat yaptırımı uygulamasını non bis in idem ilkesine aykırı bulan bu yaklaşım, vergi ceza hukukunu bu anlamda temelden sarsacak niteliktedir.<sup>701</sup> Hemen belirtmeliyiz ki, non bis in idem ilkesi doğrudan ve açık bir düzenlemeyle

---

<sup>697</sup> YALTI, Billur, agm, s.87; BOCKEL, Bas von, The Ne Bis In Idem Principle in EU Law, Kluwer Law International, USA, s.180-181

<sup>698</sup> Zolotukhin v. Russia, 10.02.2009, Application no. 14939/03

<sup>699</sup> YALTI, Billur, agm, s.87-88; BOCKEL, Bas von, The Ne Bis In Idem Principle in EU Law, Kluwer Law International, USA, s.175-176

<sup>700</sup> Ruotsalainen v. Finland, 16.09.2009, Application no. 13079/03; Glantz v. Finland, 20.05.2014, Application no. 37394/11

<sup>701</sup> YALTI, Billur, agm, s.86; ÖNCÜ, Ekrem, "Sahte Faturaya Hapis Cezası Kalkıyor mu?", [www.muhasabedr.com](http://www.muhasabedr.com)

Anayasa’da yer almadığı gibi mükerrer cezalandırma yasağını düzenleyen 7 nci Protokol de Türkiye açısından yürürlüğe girmemiştir.

Bu tür yargılamalarda Mahkeme, ulusal hukukta yürütülen soruşturma ve muhakemelerin hukuki niteliğini tek başına esas almamakta, başvurucuya uygulanan yaptırımların Sözleşmenin 6 nci maddesi bağlamında ceza yargılamasına ait olup olmadığını ayrıca yorumlamaktadır.

Bu konuda “Engel kriterleri” olarak bilinen üçlü kriter esas alınmaktadır. Ruotsalainen ve Glantz kararlarında, başvuruculara uygulanan yaptırımların Engel kriterlerine ve bunların vergi cezalarına uygulanmasına ilişkin Jussila kararına atıfta bulunularak vergi para cezalarının nitelik olarak cezai karakterde olduğu değerlendirilmiştir. Sonuç olarak somut olaylarda fazla tahakkuk ettirilen ücret bir zararın telafi edilmesi şeklinde değil aksine caydırıcı bir ceza kuralı olarak tatbik edilmiştir.<sup>702</sup>

Her iki soruşturma veya yargılamanın cezai karakterde olduğu sonucuna ulaşan Mahkeme, bu suçların aynı nitelikte olup olmadığı üzerinde de durmuştur. Mahkeme bu konuda Zolotukhin kararından yararlanmış ve tekrarlanan yaptırımların aynı zaman dilimindeki aynı olaylardan kaynaklandığı sonucuna ulaşmış ve non bis in idem kuralına aykırılıktan ötürü ihlal kararı vermiştir.<sup>703</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Ruotsalainen ve Glantz kararlarının ardından Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesinin son

---

<sup>702</sup> Ruotsalainen v. Finland, 16.09.2009, Application no. 13079/03; Glantz v. Finland, 20.05.2014, Application no. 37394/11; YALTI, Billur, agm, s.89

<sup>703</sup> Ruotsalainen v. Finland, 16.09.2009, Application no. 13079/03; Glantz v. Finland, 20.05.2014, Application no. 37394/11

fıkrasındaki özel düzenleme gereği bir fiil nedeniyle ilgisine hem adli ceza hem de kabahat yaptırımı uygulaması vergi ceza hukukunda bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere 7 nci Protokol Türkiye açısından bağlayıcı olmadığından 359 uncu maddedeki mükerrer ya da çifte cezalandırmadan hareketle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurmak mümkün değildir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi'nin 1980 yılında verdiği ve Anayasa'da doğrudan düzenlenmemiş olması nedeniyle non bis in idem ilkesine uygun hareket edip etmemenin yasa koyucunun takdirinde olduğunu ifade eden bir kararı da bulunmaktadır.<sup>704</sup>

Buna karşılık, non bis in idem ilkesinin geçerliliğini Anayasa'nın 2 nci maddesinde ifade edilen hukuk devleti ilkesi çerçevesinde ileri sürmek de mümkündür.<sup>705</sup> Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin belirli koşulların varlığı halinde hapis cezasıyla birlikte vergi ziyaı cezasının kesilemeyeceği yönündeki kararından sonra çifte cezalandırma uygulamasının devam ettirilmesi hukuki kaygıların artmasına yol açacaktır. Nitekim yasa koyucu, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223 üncü maddesi, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 54 üncü maddesi, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 15 inci maddesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 336 ncı maddeleri ile hukuki kaygıları kısmen gidermiştir. Bu nedenle, hukuk devleti ilkesi kapsamında anayasal temelini bulduğunu düşündüğümüz non bis in idem ilkesinin, Vergi Usul Kanunu'nda yapılacak değişiklikler yoluyla hayata geçirilmesi önem arz etmektedir.

---

<sup>704</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 29.04.1980 tarih, E.1980/1 K.1980/25

<sup>705</sup> ŞEN, Ersan, "Ne Bis In Idem Prensibi", (t24.com.tr); YALTI, Billur, agm, s.91

### III. ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

#### A. Tanımı ve Ortaya Çıkışı

##### 1. Ölçülülük İlkesinin Tanımı

Toplumsal ve bireysel ilişkilerde bir özgürlük ya da hakkın kullanılması esas olduğundan, istisnai bir nitelik arz eden “sınırlandırılma” ancak belirli koşullar altında mümkündür.<sup>706</sup> Buna göre sınırlandırmanın sınırı mahiyetindeki “ölçülülük ilkesi”, temel hak veya özgürlüklerin sınırlandırılmasında başvurulacak aracın, sınırlandırmayla elde edilmek istenen amacı gerçekleştirmek için elverişli olması, başvurulacak önlem ya da aracın amaca ulaşmak için gerekli olması ve araç ile ulaşmak istenen amaç arasında ölçülü bir oranın bulunmasını ifade etmektedir.<sup>707</sup> İdarenin kullandığı yetki ve idari işlemlerin yerindeliği açısından yapılan başka bir tanımlamada ise, “idarenin davranış ve hareketlerinde kullandığı imkan, araç ve ölçülerin, bu davranışı ile elde etmek istediği amaçlara uyarlanması” olarak açıklanmıştır.<sup>708</sup>

İlk kez Maastricht Antlaşması ile Avrupa Birliği birincil hukukuna dahil edilen “ölçülülük ilkesi” ve alt ilkesi olan “orantılılık”,<sup>709</sup> gerek ulusal gerek

---

<sup>706</sup> HAKYEMEZ, Yusuf Şevki, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Ölçülülük İlkesi”, Beta Basın Yayın Dağıtım, Prof Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı, Cilt. II, İstanbul 2001, s.1287-1288

<sup>707</sup> ÖZBUDUN, E., Türk Anayasa Hukuku, Altıncı Bası, s.105; METİN, Yüksel, Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002, s.21

<sup>708</sup> GUIBAL, “De La Proportionnalité”, AJDA, 1978, s.479’dan aktaran ERKUT, C., a.g.e., s.108; METİN, Y., a.g.e., s.20-21

<sup>709</sup> Doktrinde kimi yazarlar Ölçülülük ilkesi ilk kez Maastricht Antlaşması ile Avrupa Birliği birincil hukukuna dahil edilse de ATAD’ın, çok önceleri bu ilkeyi Birliğin temel hukuk

ulusal üstü düzeyde temel hak ve özgürlüklerin korunmasını güçlendiren<sup>710</sup> ve adaletin gerçekleştirilmesinde bir denetim konsepti<sup>711</sup> olarak ortaya çıkmıştır.

Ölçülülük ilkesi, kamusal bir yararı gerçekleştirmek için alınan önlemlerin keyfi ve haksız olmaması, sınırlamanın özenli bir çalışmayla tasarlanarak araç ve ulaşılmak istenilen amaç arasında makul bir mantık ilişkisinin bulunması, başvurulanan sınırlandırma araçlarının temel hak ve özgürlüklere el verdiği ölçüde az zarar vermesi gerektiği yönündeki kriterlere vurgu yapılarak da tanımlanmaktadır.<sup>712</sup>

Anayasa Mahkemesi ise verdiği bir kararında,<sup>713</sup> "...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..." demek suretiyle bu ilkeyi alt ilkeleriyle birlikte tanımlamıştır. Yüksek Mahkemenin verdiği çok sayıda

---

prensiplerinden birisi olarak kabul ettiğini ve kamu makamlarınca kişilere işlem tesis edilirken kamu yararının gerekli kıldığı amaca ulaşmada zorunlu olandan daha fazla yük yüklenmemesini, getirilen yükümlülüğün ulaşılmak istenilen amaca kıyasla orantısız olmaması şartını aradığını ifade etmektedir. Bakınız, YILMAZ, M. Esat- YILMAZ, Gökhan, "Avrupa Birliğinde Yetki İkamesi ve Orantılılık", Askeri Yüksek İdare Dergisi, Sayı 17, Yıl 2002, s.216-217

<sup>710</sup> YILMAZ, M. E. - YILMAZ, G., a.g.m., s.216-217

<sup>711</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sözleşmede yer alan bazı ifadelerden yola çıkarak ölçülülük ilkesini denetim ölçütü olarak kullanmaktadır. Bakınız KURT, Aytaç, "Avrupa Hukuku'nda İyi Yönetim Hakkı Çerçevesinde Ölçülülük İlkesi", Danıştay Dergisi, Sayı 108, Yıl 2004, s.95

<sup>712</sup> Kanada Yüksek Mahkemesi Kararı, The Queen v. OAKES, Kanada, 1986'dan aktaran OĞURLU, Yücel, Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002, s.22

<sup>713</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 23.06.1989 tarih ve E. 1988/50, K.1988/20

kararda, ölçölülük ilkesi ile ilgili olarak araçla amacın ölçölü bir oran içinde bulunmasına, kamu yararı ile kişi yararı arasında korunması gereken hassas bir dengenin varlığına, amaçla araç arasında makul ölçünün korunması, kabul edilebilir sınırların aşılmaması gibi kriterler yoluyla hakkaniyete uygun bir dengeye vurgu yapılmıştır.<sup>714</sup> Görüldüğü üzere, Anayasa Mahkemesi kararlarında ölçölülük ilkesi, toplum yararı ile birey çıkarı gibi birbiriyle çatışan farklı değerlerin pratik uyuşumunun sağlanması olarak da ifade edilmektedir.<sup>715</sup>

Ölçölülük ilkesinin tanımlanmasında hukuk devleti ilkesinden de yararlanılmaktadır. Esasen bu ilkenin Anayasada açık pozitif temelinin bulunmadığı dönemde, hukuk devleti ilkesinin ölçölülük ilkesinin yaygın geçerliliğini açıklayan en uygun pozitif temel olduğu ve kaynağını oluşturduğu,

---

<sup>714</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 03.07.1991 tarih ve E. 1991/6, K.1991/20; Anayasa Mahkemesi Kararı, 01.10.1991 tarih ve E. 1990/40, K.1991/33; Anayasa Mahkemesi Kararı, 22.05.1987 tarih ve E. 1986/17, K.1987/11, Bu kararın gerekçesi şu şekildedir. *"...Düzenlemenin, yasa koyucunun takdiri dışında bırakılan anayasal ilkeleri zedelememesi ve demokratik toplum düzeninin esaslarına aykırı olmaması gerekir. Hakkın özüne dokunan düzenlemeler gerçek anlamda bir seçme ve seçilme hakkını ortadan kaldırır. Seçime katılabilmeyi salt örgütlenme gücüne bağlamak uygun değildir. Böyle bir düzenleme, özellikle yeni kurulan siyasi partilerin seçimlere katılmasını önlemeye yönelik düzenleme, oldukça ağır sonuçlar doğuracak koşulları taşımaktadır. Yeni kurulan ve akçalı olanakları sınırlı olan bir partinin gösterilen il ve ilçe düzeyini aşması çok güç, genelde olanaksızdır. Demokrasinin vazgeçilmez ögesinin bu ölçüde sınırlandırılması, siyasi partilerle gerçekleştirilecek düzenin olabildiğince engellere bağlı tutulması, demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun bulunmamaktadır. "Makul", kabul edilebilir sınırların aşılması aykırılığı oluşturur. Böyle bir ortamda seçme ve seçilme hakkının zarar göreceği açıktır. Makul ölçülerin aşılması bir iptal nedenidir. Bununla yasa koyucu yerine geçmek ya da yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm kurmak söz konusu olamaz. Denetlenen kuralın kabul edilebilir sınırda olmadığını belirtmek yeterlidir. Yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gerekir. Amaçla araç arasındaki makul ölçüyü aşmış görülen yeni sınırlamanın uygun olmadığı ortadadır..."*

<sup>715</sup> KANADOĞLU, O. Korkut, Türk ve Alman Anayasa Yargısında Anayasal Değerlerin Çatışması ve Uyumlaştırılması, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s.170-171'den aktaran OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.55

hatta hukuk devletinin zorunlu sonucu olduğu görüşleri ileri sürülmüştür.<sup>716</sup> Bilindiğı üzere, “Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlarından kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağılı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir.”<sup>717</sup> Bu çerçevede Anayasa Mahkemesi’nin yaklaşımı, hukuk devleti ilkesinden hareketle kabahat yaptırımlarının amacının önleme ve iyileştirme olduğu, bu amaç ve amaca ilişkin sınırlandırmalar dikkate alınarak cezanın ölçülü adil ve kabahatle orantılı olarak belirlenmesi gerektiğı yönünde olmuştur.<sup>718</sup>

## **2. Ölçölülük İlkesinin Ortaya Çıkışı ve Kapsamı**

“Ölçölülük ilkesi”, Ekim 2001 değışikliğiyle Anayasa’ya girinceye kadar açık pozitif temelden yoksun olduğu dönemlerde, Türk Anayasa Hukukuna ve İdare Hukukuna Anayasa Yargısı yoluyla giriş yapmıştır. 1961 Anayasası döneminde ilkenin açık pozitif temeli bulunmamakla birlikte, Anayasa Mahkemesi, “hukuk devleti” ilkesini ölçölülüğün kaynağı ve zorunlu bir sonucu olarak görmek suretiyle içtihatlarını geliştirmiştir.<sup>719</sup> Ayrıca 2001 değışiklikleri

---

<sup>716</sup> OĞURLU, Yücel, “İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında İdari Faaliyetin Denetlenmesinde Ölçölülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt IV, Sayı 1-2, 2000, s.150

<sup>717</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 23.03.2004 tarih ve E. 2001/119, K.2004/37

<sup>718</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, s.140-141

<sup>719</sup> HAKYEMEZ, Y. Ş., a.g.m., s.1305

öncesi, Anayasanın 13 üncü maddesinin 2 nci fıkrası ile 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasında ölçülülük ilkesini çağrıştıracak hususlar bulunduğu ileri sürülmüştür.<sup>720</sup>

Benzer şekilde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde ve ek protokollerde ölçülülük ilkesi doğrudan yer almamaktadır. Bununla birlikte ölçülülük ilkesinin ifade ettiği anlam, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokollerde yer alan bazı ifadelere dayandırılmaktadır.<sup>721</sup> Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ölçülülük ilkesini, doğrudan sözleşmede düzenlenen temel haklara dayandırmakta, hatta genişletici yorumla bu ilkenin örtülü dahi olsa değinilmediği hak ve özgürlükler alanında da uygulanması yolunu seçmektedir.<sup>722</sup>

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 15 inci maddesi, taraf devletlere savaş veya olağanüstü hallerde “kesinlikle durumun gerektirdiği ölçüde olmak üzere” Sözleşmede öngörülen yükümlülöklere aykırı tedbirler alabilme yetkisi tanımıştır. “Durumun gerektirdiği ölçüde” kavramı, alınan önlemlerin tehlikenin boyutlarıyla orantılı olmasını, temel hak ve özgürlükleri kısıtlayan önlemlerin durumun gerektirdiği ölçü sınırını aşmamasını zorunlu kılmaktadır.<sup>723</sup>

---

<sup>720</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.39-40

<sup>721</sup> Ölçülülük ilkesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokollerde iki şekilde ele alındığı değerlendirilmektedir. İlk biçimi Sözleşmenin 15 inci maddesi ile 8 inci ve 11 inci maddelerinin ikinci fıkralarında yer almaktadır. İkinci biçiminde ise 5 inci maddede düzenlenen kişi özgürlüğü ve 1 inci Protokolün 1 inci maddesinde yer verilen mülkiyet hakkı ve ilgili diğer bazı hükümlerdir. Bkz. KURT, A., a.g.m., s.94

<sup>722</sup> KURT, A., a.g.m., s.94

<sup>723</sup> KURT, Aytaç, “Avrupa Hukuku’nda İyi Yönetim Hakkı Çerçevesinde Ölçülülük İlkesi”, s.95



Ölçülülük ilkesi, 2001 değişikliği ile Anayasaya girmesiyle birlikte<sup>724</sup> kişilere objektif koruma sağlayan bir norm haline dönüşmüştür. İlkenin ayrıca ilgili yasal düzenlemelerde de yer bulması halinde, kişiler için subjektif bir hak haline dönüşecektir.<sup>725</sup>

Ölçülülük ilkesi, sadece kamu hukukunda değil, günümüzde özel hukukun birçok alanında da kullanılmaya başlanmıştır. Ticaret hukukunda örtülü bazı ifadelerle bu ilke kullanılmakta, Borçlar Hukukunda yenilik doğuran hakların kullanımında bu ilkeye başvurulmaktadır. Ayrıca İş Hukukunda, iş mücadelesi ve iş akdinin feshinde bu ilkeye müracaat edilmektedir.<sup>726</sup>

Dolayısıyla, Anayasa'da objektif koruma sağlayan bir denetim ölçütü olarak ölçülülük ilkesi, tüm hukuk disiplinlerinde uygulanabilen bir genel denetim ölçütü ve devletin tüm organlarınca uyulması gereken, araç amaç dengesi içinde devlet organlarını aynı ölçüde bağlayan bir ilke haline dönüşmüştür. Ancak Anayasa'da düzenlenmiş bir ölçülülük ilkesi, bireye subjektif bir hak, idareye de bir yetki tanımadığından, daha çok araç amaç birlikteliğinde denge işlevini sağlayan bir denetim ölçütü olduğundan, temel hak ve özgürlüklerin bir unsuru olarak görülmemelidir.<sup>727</sup>

---

<sup>724</sup> II. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması

MADDE 13. □ (Değişik: 3.10.2001-4709/2 md.)

Temel hak ve hürriyetler, özlerine 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.

<sup>725</sup> OĞURLU, Y.I., Karşılaştırmalı İdare ..., s.34

<sup>726</sup> Ayrıntılı bilgi için bakınız, OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.26-28

<sup>727</sup> RUMPH, Christian, "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği", s.47 [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr)

Ölçölülük ilkesi, devlet ile birey arasında hukuken korunan menfaatler arasında denge sağlaması bakımından, kamu hukukunda daha büyük bir öneme sahiptir. Kamusal bir tasarrufta tesis edilen işlem veya eylemin hukuka ve adalete uygun olması yanında o işlem veya eylemin ölçülü olması şartı da aranır. İlkenin denetim işlevinden özellikle İdare hukuku, ceza hukuku, devletler hukuku<sup>728</sup> ve kabahatler hukuku alanlarında yararlanılmaktadır.

Ceza hukukunda, hukuka uygunluk sebepleri ve zor kullanma gibi birçok alanda ölçölülük ilkesinden yararlanılmakta, daha hafif bir önleme başvurarak arzu edilen amaca ulaşılabilecekse, hafif önlemlerle yetinilmesi ve görevin gerektirdiği ölçünün dışına çıkılmaması gerektiği savunulmaktadır.<sup>729</sup> 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 100 üncü maddesinin birinci fıkrasındaki, "... şüpheli veya sanık hakkında tutuklama kararı verilebilir. İşin önemi, verilmesi beklenen ceza veya güvenlik tedbiri ile ölçülü olmaması halinde, tutuklama kararı verilemez." şeklindeki düzenlemeyle ölçölülük yasadaki yerini almıştır.

İdare hukuku ve kabahatler hukukunda da ölçölülük ilkesinin geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır. Bu ilkenin idare hukukunda en önemli kullanım alanını, idarenin kolluk faaliyetleri ile kabahat yaptırımları hukuku oluşturmaktadır.

Ölçölülük ilkesi yönünden denetim, temel hak ve özgürlükleri sınırlamada kullanılan araç ve ulaşılmak istenilen kamusal amaç üzerinden

---

<sup>728</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.28

<sup>729</sup> CEYLAN, Ali, Teori ve Uygulamada Ölçölülük İlkesi, ULAKBİM TEZ, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008, s.24-25

kutuphane.gazi.edu.tr

yapılmaktadır.<sup>730</sup> Bu denetimde araç, temel hak ve özgürlükleri daraltan, müdahale eden, kullanılmaz hale getiren veya gereğinden fazla sınırlandıran yasama organı tarafından çıkarılan bir kanun, idare tarafından tesis edilen bir işlem ya da yargı kararı olabilir. Ulaşılmak istenilen amaç ise, bu sınırlayıcı tedbirler yoluyla ulaşmak istenilen kamu yararı veya sonuçtur.<sup>731</sup>

İdare Hukuku ve Kabahatler Hukukunda, ölçülülük ilkesinin geniş uygulama alanına sahip olması, temel hak ve özgürlüklerin değişik kamusal amaçlarla sınırlandırılmak durumunda kalınması ve bu kapsamda devlet organlarının takdir yetkisinin devreye girmesi bakımından konunun, yasamayı, yürütmeyi ve yargıyı ilgilendiren üç yönü bulunmaktadır.

## **B. Ölçülülük İlkesinin Yasama, Yürütme ve Yargı Organına Bakan Yönü**

### **1. Yasama Organına Bakan Yönü**

Ölçülülük ilkesini, en kısa şekliyle hukuken korunan menfaatler arasında denge sağlanması işlevi olarak tanımlayabiliriz. Kamu düzeninin sağlanmasına yönelik vergi kabahati yaptırımını uygulama faaliyetlerinde, kamu yararını tehdit eden tehlike ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması arasında bulunması gereken dengeye öncelikle yasama organının riayet etmesi gerekmektedir. Esasen Anayasa Mahkemesi, uluslararası hukuktaki

---

<sup>730</sup> METİN, Y., a.g.e., s.20-21

<sup>731</sup> CEYLAN, A., a.g.e., s.36

gelişmelere paralel olarak ölçülülük ilkesinin, anayasa hukukunda geçerli temel ilke ve kurallarıyla birlikte yerleşmesine büyük katkı sağlamıştır.

03.10.2001 tarihinde 4709 sayılı Kanun ile Anayasa’da yapılan değişikliklerin önemli bir bölümü, temel hak ve özgürlükler ile ilgili olmuştur. Anayasa’nın, 2001 değişikliği sonrası 13 üncü maddesine göre, “temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.” Değişiklik öncesinde 13 üncü maddede, Anayasa’da belirlenmiş temel hak ve özgürlüklerin tamamı için geçerli olan genel sınırlama sebeplerine yer verilmişti. Genel sınırlama sebepleri, devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğü, milli güvenlik, kamu düzeni, genel asayiş, kamu yararı, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması olarak belirlenmişti. Anayasa’nın 13 üncü maddesinde yer alan “yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla” ibaresinden de anlaşılacağı üzere, genel sınırlama sebepleri yerine ilgili hak ve özgürlüğü düzenleyen maddelerdeki özel sınırlama sebeplerinin kabul edilmesi esasına geçilmiştir.<sup>732</sup> Ayrıca, yine 13 üncü maddenin ikinci cümlesinde, “Bu sınırlamalar, Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz” denilmek suretiyle, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sınırları arasında ölçülülük ilkesine <sup>733</sup> de yer verilmiş ve ilkeye normatif bir nitelik kazandırılmıştır.

---

<sup>732</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.46

<sup>733</sup> METİN, Y., a.g.e., s.20

Ölçülülük ilkesi, yasama organının temel hak ve özgürlüklere yönelik getireceği sınırlamalarda, “en iyi”ye, “etkili” olana ya da “olabildiğince iyi” olana yani optimal olana ulaşmamıza imkan tanır. Yoksa kanun koyucu için sınırlandırmanın sınırı belirlenirken “sonuna kadar” yani maksimal düzeyde bir koruma kamu yararına hizmet etmeyebilir. Bu yüzden kanun koyucu için kanunun amaç ve etkisinin makul bir oranda bağdaştırılması zorunluluk arz eder.<sup>734</sup>

Yasama organı, Anayasa’daki temel hak ve özgürlüklerin özel maddelerinde yer verilen sınırlama sebeplerine dayanarak yapacağı düzenlemelerde gönlünce hareket edemez.<sup>735</sup> Ölçülülük ilkesi, vergi kabahat ve yaptırımlarında da bireyin temel hak ve özgürlüklerine müdahaleye izin vermekle beraber, hakkın özüne dokunulmasını engelleme işlevi gören bir denetleyici hukuk ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. İlke, devletin kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla bireysel hak ve özgürlükler alanına nereye kadar sokulabileceğini ortaya koymakta ve sınır çizmektedir.<sup>736</sup>

Anayasa’nın verdiği yetki çerçevesinde kanun koyucu, kişilerin temel hak ve özgürlüğünü sınırlandırmakla beraber, kişilerin hangi eylemlerinin suç veya kabahat sayılacağını, bu suç ve kabahatlere hangi tür ve miktarda ceza uygulanacağını belirleme yetkisine sahiptir.<sup>737</sup> Nitekim Anayasa Mahkemesi kanun koyucunun para cezalarını belirlemede takdir yetkisine sahip olduğuna ancak bu takdir yetkisinin Anayasa’nın genel ve özel kuralları çerçevesinde

---

<sup>734</sup> RUMPH, C., a.g.m., s.27

<sup>735</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.50

<sup>736</sup> CEYLAN, A., a.g.e., s.34

<sup>737</sup> CANDAN, T., a.g.m., s. 270

kullanılması gerektiğine vurgu yapmıştır.<sup>738</sup> Ölçülülük ilkesi ise, suç veya kabahat ile cezası arasında dengenin ve adaletli bir oranın bulunup bulunmadığını tespit etmemize olanak sağlamaktadır.

Yüksek Mahkemeye göre, yasa koyucu tıpkı ceza hukuku alanında olduğu gibi idari para cezalarına ilişkin düzenlemelerde de kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olmasına dikkat etmelidir.<sup>739</sup> Dolayısıyla Anayasa'nın 13 üncü maddesindeki düzenlemeyle birlikte anayasal normatif dayanağa kavuşan ölçülülük ilkesi, sadece idareyi ve yargıyı bağlayan bir hukuk ilkesi olmayıp aynı zamanda yasama organını keyfi düzenlemelere gitmemesi konusunda uyaran ve araçla amaç arasındaki makul bir ölçünün bulunmasını zorunlu tutan bir işlev görmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 244 üncü maddesinin birinci fıkrası, 2006 yılında yapılan değişiklik öncesinde, verginin normal vade tarihi ile cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle

---

<sup>738</sup> “ Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlarından kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasak oyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir. Yasa koyucu, yalnız yasaların Anayasa'ya değil, Anayasa'nın da evrensel hukuk ilkelerine uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür. Bu bağlamda hukuk devletinde, ceza hukuku alanında olduğu gibi idari para cezalarına ilişkin düzenlemelerde de kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir.Yasa koyucu idari para cezalarına ilişkin yasa kurallarını düzenlerken ceza politikası gereği bir takım tercihler ortaya koyarak yasal düzenlemeler yapabilir. Hangi eylemlerin idari para cezasını, hangilerinin adli para cezası ya da hapis cezasını gerektirdiği ve bu cezaların miktarı konusunda yasa koyucunun takdir hakkı bulunmakla beraber bu tercih serbestisi Anayasa'nın genel ve özel kuralları çerçevesinde olacaktır.” Anayasa Mahkemesi Kararı, 23.03.2004 tarih ve E.2001/119, K.2004/37

<sup>739</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 23.03.2004 tarih ve E.2001/119, K.2004/37

arada geçen süreye bağlı olarak farklı miktarda ceza uygulanmasını gerektirmekteydi.<sup>740</sup>

Bu durum vergi tekniği açısından yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde, kayba uğrayan kamu alacaklarının reel değerini korumak için başvurulması zorunlu bir önlem niteliğindeydi. Enflasyonun paranın reel değerini eritmesi nedeniyle vergi ziyasına sebep olanlar için vergi, kredi olarak temin edilmesi halinde katlanılacak maliyetten daha ucuz bir maliyet ile finansman kaynağı oluşturabilir durumdaydı. Nitekim ülkemizde de vergi ziyasına sebep olunması, uzun yıllar boyu bir çeşit ucuz kredi imkanı olarak görülmüştür. Bu bakımdan vadeye bağlı olarak, paranın zaman değerinin vergi ziyayı cezasına eklenmesi suretiyle, değişen katsayılar da ceza uygulaması, mükellef ve sorumluların ödeyecekleri cezayı arttıracığından mükellef ve sorumlular açısından caydırıcı olduğu düşünülmüştür.<sup>741</sup>

Ancak, Anayasa Mahkemesi bu düzenlemeyi faiz miktarının belirlenmesinde Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiden dolayı kanunilik ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir.<sup>742</sup> Yüksek Mahkemenin kararı kanunilik ilkesinin

---

<sup>740</sup> Vergi Usul Kanunu Madde 344/2 eski hali;

*“bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112.maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.”*

<sup>741</sup> SARIOĞLU, F., a.g.m., s.9

<sup>742</sup> Anayasa Mahkemesi kararında, “Başvuru kararında, vergi ziyasına bağlı olarak verilen vergi ziyayı cezasının miktarının hesabında esas alınan gecikme faizi oranının 6183 sayılı Yasa'nın 51. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlendiği, bu oranların vergilendirme ve tahsil dönemleri itibarıyla değişebildiği, ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin yasayla konulabileceği, vergi ziyayı suçunu işleyenler için öngörülen vergi ziyayı cezası miktarının yasama organı yerine yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranı esas alınması nedenleriyle kuralın Anayasa'nın 2., 7., 10., 11., 38. ve 73. maddelerine aykırılık oluşturduğu ileri sürülmüştür.

... İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyayı cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyayı suçu işleyenlere öngörülen bir

ve belirlilik ilkesinin ilke ve kurallarıyla değerlendirildiğinde tamamen doğru olmakla birlikte sonuçları itibariyle bir kısım sıkıntılara yol açmıştır.

Kanun koyucu, Anayasa Mahkemesi'nin iptali sonrası Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesini yeniden düzenleyerek,<sup>743</sup> vergi ziyai kabahatinin yaptırımını ziya uğratılan verginin bir katı tutarında cezaya bağlamış ancak para değerindeki erimeyi dikkate almamıştır. Bu şekilde, aynı tarihte işlenmiş kabahatlere birbirinden farklı tarihlerde yaptırım uygulanması halinde aynı kabahate eşit olmayan ceza sonuçları ortaya çıkmaktadır.<sup>744</sup> Ölçülülük ilkesinin bir alt ilkesi olan orantılılık ile eşitlik arasında doğrudan ilişki bulunmakta olup Avrupa Birliği hukuk düzeninde de objektif kriterlere dayalı farklılaştırmaya izin verilmekle birlikte, makul kriterlere dayanmayan farklılaştırmaların hem eşitlik ilkesine hem de ölçülülük ilkesine aykırı olacağı açıktır. Orantılılık, gereklilik ve uygunluk testi yapılırken eşitlik ilkesi, makul kriterlerin bulunup bulunmadığı ya da keyfi uygulama olup olmadığını test etme olanağına sahiptir.<sup>745</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yerleşik içtihadına göre de, ayrımcı bir tedbir veya yaptırım, meşru bir amaca ulaşmak için

---

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 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 konulur ve 2. maddesindeki "hukuk devleti" ilkelerine aykırılık oluşturur." Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E.2001/3, K.2005/4

<sup>743</sup>“ Vergi ziyai cezası (2)

Madde 344 – (Değişik: 22/7/1998 - 4369/11 md.)

(Değişik, birleştirilen birinci ve ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/275 md.) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaya sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.”

<sup>744</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “Vergi Usul Kanunu'nda ...”, s.290-291

<sup>745</sup> YILMAZ, M. E. - YILMAZ, G., a.g.m., s.222-224



yapılmamış ya da gerçekleştirilmesi istenilen amaç ile kullanılan araç arasında makul bir ölçülülük ilişkisi bulunmamaktaysa, bu farklılaştırma ayrımcılık teşkil etmektedir.<sup>746</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi mevcut haliyle, para değerindeki erimeyi dikkate almadığı için hukuki durumları aynı olan ve vergi ziyasına yol açan iki farklı mükelleften birisini her hangi bir nedenle vergi idaresince geç fark edilmesi halinde daha az ceza ile ödüllendirmektedir. Mükellefler arasında farklılaştırma oluşturan düzenleme, bu haliyle farklılaştırmayı meşru kılacak makul ve objektif bir kriterden yoksundur ve eşitlik ilkesine ve dolayısıyla ölçülülük ilkesine aykırıdır. Kanunilik ilkesine uygun olmak kaydıyla, para değerindeki erimeyi dikkate alan ve mükellefler arasında farklılaştırmayı ortadan kaldıran bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.<sup>747</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası gereği, vergi ziyayı kabahatinin kaçakçılık suçuna yol açan fiillerle<sup>748</sup> işlenmesi halinde, bu

---

<sup>746</sup> EISSEN, Marc –Andre, The Principle of Proportionality in the Case-Law of the European Court of Human Rights, R. St. J. Macdonald/F. Matscher/H. Petzold'dan aktaran KURT, A., a.g.m., s.99-100

<sup>747</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "Vergi Usul Kanunu'nda ...", s.291

<sup>748</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde yer alan fiiller şunlardır:

*"Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, 2) gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, 3) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, 3) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, 4) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar"*

ceza üç kat olarak uygulanmaktadır. Ayrıca 2008 yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde yapılan değişiklikle "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" hükmü getirilmiştir. Non bis in idem ilkesini dikkate almayan bu düzenlemeyle vergi kabahatleri yönünden bir istisna kuralı getirilmiş olup Kabahatler Kanunu'nun 15 inci maddesindeki<sup>749</sup> bir fiilin hem kabahat he suç oluşturması halinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği kuralının vergi kabahatleri yönünden uygulama alanı kalmadığı değerlendirilmektedir.<sup>750</sup>

Burada, bir fiil nedeniyle hem suçtan hem kabahatten yaptırım uygulanması ve vergi ziyainın kaçakçılık suçuna yol açan fiillerle işlenmesi halinde, üç kat ceza uygulanması ön plana çıkmaktadır. Orantılılık ilkesi üzerinden vergi cezası tasarımı, tehlikenin büyüklüğüne göre ve kamusal zarara dayalı bir derecelendirme söz konusudur. Suç ve cezada orantılılık fiilin ağırlık derecesine ve ortaya çıkan zararın büyüklüğüne göre cezanın ağırlaşmasını ifade eder.<sup>751</sup> İşlenen suç veya kabahatin vahameti ve ortaya çıkan zararın büyüklüğüne göre uygun ve makul bir yaptırımın belirlenmesi gerekir. Somut olayda vergi ziyayına yol açan fiilin kaçakçılık suçuna yol açan fiillerle işlenip işlenmemesinin, sonucu yani yaptırımın miktarını değiştirmemesi de ölçülülük ilkesi yönünden doğru olmayacaktır. Bu yüzden,

---

<sup>749</sup> Kabahatler Kanununun Madde 15/3 şu şekildedir: " (3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır."

<sup>750</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "Vergi Usul Kanunu'nda ...", s.291

<sup>751</sup> YALTI, Billur, "İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 233, Yıl 2008, s.106

işlenen suç veya kabahatin vahameti, tehlikenin ve kamusal zararın büyüklüğü dikkate alınarak belirlenecek bir yaptırımla, derecelendirmeye gidilmesinde ölçülülüğün elverişlilik alt ilkesi yönünden uygun olduğu ifade edilebilir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi, 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu'nun 6 ncı maddesinin,<sup>752</sup> ihlal ile yaptırım arasında adil bir denge kurmadığı, idari para cezasının üst sınırını belirlemediği ve bu şekilde ölçülülük ilkesine ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu iddialarını kabul etmemiştir. Yüksek Mahkemenin kabahat ve yaptırımlarda ölçülülük ilkesini de dikkate alan gerekçesi önem arz etmektedir:<sup>753</sup>

*“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, idari para cezasının alt ve üst sınırı gösterilmeden, nispi olarak belirlenmesi mümkündür.*

*...İtiraz konusu kural ile Kuruma tanınan nispi idarî para cezası verme yetkisinin, kamuda oluşan zararın giderilmesi yanında, caydırıcı olma amacını taşıdığı anlaşılmaktadır.*

*Kanun'da belirtilen cihazların satışını yapan imalatçı ya da ithalatçı firmalar, sattıkları ya da satışa arz ettikleri cihazların satış değeri ve miktarı bakımından farklı ekonomik büyüklüğe ve güce sahip olabileceği ve bu nedenle, aynı konumda bulunmayan imalatçı veya ithalatçı firmalara, işledikleri kabahat nedeniyle verilecek idari para cezasının miktarının nispi olarak belirlenmesinin eşitlik ilkesine aykırı bir yönü yoktur.”*

---

<sup>752</sup> “Madde 6- (Değişik: 23/1/2008-5728/439 md.)

Bu Kanunun 1 inci maddesinde belirtilen cihazların bandrolsüz veya etiketsiz satışını yapan imalatçı veya ithalatçıya Kurum tarafından bandrolsüz veya etiketsiz satılan veya satışa arz edilen her cihaz için cihazın satış bedeli kadar idarî para cezası verilir...”

<sup>753</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 01.03.2012 tarih ve E. 2011/22, K. 2012/31

Usulsüzlük kabahati yaptırımlarında, gerek genel usulsüzlük gerek özel usulsüzlük cezalarının Vergi Usul Kanunu'na bağlı cetvellerde ölçülülük ilkesinin kurallarına aykırı bir şekilde mükelleflerin çeşitli gruplara ayrıldığı, aynı kabahati işlemiş mükelleflere yalnızca farklı gruplarda yer almaları nedeniyle birbirinden farklı cezaların belirlendiği görülmektedir. Aynı hukuki konuma sahip mükelleflerin farklılaştırılmasını meşru kılacak makul ve objektif bir kriterin yasa koyucu tarafından ortaya konulamadığı anlaşıldığından bahse konu düzenleme, eşitlik ilkesine <sup>754</sup> ve orantılılık ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

## **2. Yürütme Organına Bakan Yönü**

Yürütme organı, ölçülülük ilkesini, temel hak ve özgürlükler ve bu hakların kullanılması bakımından idarenin kolluk faaliyetleri ile idari yaptırımlar alanında kullanmaktadır. <sup>755</sup> Kamu yararı ile bireysel menfaatlerin dengelenmesi bakımından, bu ilkeye sadece yasamanın uyması yetmez. Bu bakımdan ölçülülük ilkesine, bireyin günlük yaşamında sürekli karşısına çıkan aldığı kararlarla temel hak ve özgürlüklerini etkileyen idarenin de uyması ve vergi kabahati yaptırımı uygulama dahil tüm faaliyetlerine bu ilkeyi egemen kılması gerekmektedir. <sup>756</sup>

---

<sup>754</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "Vergi Usul Kanunu'nda ...", s.294-295

<sup>755</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.35; HAKYEMEZ, Y. Ş., a.g.m., s.1290-1291

<sup>756</sup> METİN, Y., a.g.e., s.59; CEYLAN, A., a.g.e., s.35

Avrupa Birliği Hukukunda bu ilkenin normlar hiyerarşisi içindeki konumu, birlik anlaşması hükümleriyle eşdeğerde sayılır ve ilk derece hükümlerden kabul edilir. Ölçölülük ilkesinin bağlayıcılığı, sadece ATAD yani Avrupa Adalet Divanının norm denetimi sırasında değil, temel hak ve özgürlüklerle ilgili takdir yetkisini kullanan Avrupa Birliği organlarının karşısında da kendini gösterir.<sup>757</sup>

Esasen, ilkenin yürütme organı karşısında kişilere sağladığı yarar, normatifliğinin sonuçlarından birisidir. Ölçölülük ilkesi, genel yaşamın bir kısmını düzenleyen bir norm olmamakla ve hatta kişiye subjektif hukuk konumu tanımamakla beraber, yürütme organı için takdire yön veren bir temel ilke olarak önem arz eder. Genel olarak yürütme organı ile kişilerin menfaatleri karşı karşıya kaldıklarında, ortaya çıkan uyuşmazlık, normatif bir çatışma oluşturmaktadır. Ortaya çıkan çatışma, ya çatışan normlardan birisine normlar hiyerarşisinde öncelik vermekle çözülecek ya da her iki normu da eşdeğer kabul etmekle birlikte, hukuken korunan her iki menfaat arasında en uygun dengenin sağlanmasıyla çözüme kavuşturulacaktır. Böylece yürütme organının işlem ve eylemlerinde ölçölülük ilkesine uygulama alanı açılmaktadır. İdareye kanun tarafından tanınan bir yetkiden dolayı norm metne bağlılığını zayıflatan düzenleme serbestliği karşısında, bu ilkenin kişilerin hukuki konumlarını koruyan fonksiyonu ortaya çıkmaktadır.<sup>758</sup>

Viyana 14 üncü Uluslararası Ceza Kongresi kararlarında, “sınırlandırmalar” başlığı altında idari yaptırımlar dahil bütün yaptırımların,

---

<sup>757</sup> RUMPH, C., a.g.m., s.28

<sup>758</sup> RUMPH, C., a.g.m., s.46

makul olması ve ihlalin ağırlığının failin kişisel durumuna uygun düşmesi gerektiği ifade edilmiştir. Buradan idarece yaptırım uygulanırken kişilerin subjektif durumunun değerlendirmeye alınması, yaptırımın kabul edilebilir, orantılı ve makul olması gerekliliğinden ölçülülük ilkesinin anlaşıldığı görülmektedir.<sup>759</sup>

Kabahatler ile bu kabahatlere uygulanacak yaptırımların belirlenmesinde, idarece başvuru ile ulaşılmak istenen kamu yararının dengelenmesi önem arz etmektedir. İşte ölçülülük ilkesinin önemi bu noktada ortaya çıkmakta olup ölçülülük ilkesi, ilke ve kurallarıyla, ulaşılmak istenilen kamusal amaca erişmek için seçilen aracın uygunluğunun denetlenmesinde vazgeçilmez bir fonksiyon icra etmektedir. Bunun için idarenin takdir hakkına sahip olması şarttır. Bir başka ifadeyle idarenin bahse konu amacı gerçekleştirmek için mutlak bir surette başka türlü karar verebilme yetki ve imkanına sahip olması gerekir.<sup>760</sup>

Yürütme organı, kabahat ve yaptırımlar yönünden kişilerin hak ve özgürlüğüne ya yasaların çizdiği sınırlar içerisinde çıkardığı ve ilan ettiği genel düzenleyici işlemleriyle ya da yasaların verdiği yetkiye istinaden tesis ettiği işlem ve eylemlerle sınırlandırma getirmektedir.

Bilindiği üzere, Kabahatler Kanunu'nun 4 üncü maddesinde düzenlenmiş olan "kanunilik ilkesi", yaptırımlarda kanuniliği katı bir şekilde uygularken, kabahat oluşturan fiillerin tespitinde daha esnek davranmakta ve belirli koşullar altında idareye düzenleme yapma yetkisi vermektedir. Buna

---

<sup>759</sup> OĞURLU, Y., "İngiliz ve Türk ...", s.172

<sup>760</sup> CEYLAN, A., a.g.e., s.36-37

göre kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği bir çerçeve hüküm temelinde idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle kabahat belirlenmesine olanak tanınmaktadır.<sup>761</sup> Bu durum, yürütme organının kabahatlerin belirlenmesinde tesis edeceği sınırlandırıcı düzenleyici işlemlerin denetiminde, ölçülülük ilkesinin önemini ortaya çıkarmaktadır.

İdare hukuku alanında ölçülülüğün uygulanıp uygulanmadığının en rahat denetlenebileceği alan idari yaptırımlardır.<sup>762</sup> Daha önce de belirtildiği gibi idari ve vergi kabahati yaptırımlarının türü ve miktarı konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak idare kanunla belirlenmiş bir yaptırımın uygulanacağı kabahat oluşturan fiillerin değerlendirmesinde takdir yetkisini kullanabilmektedir. İşte bu takdir yetkisini kullanan idarenin ölçülülük ilkesini dikkate alması gerekmektedir.<sup>763</sup> Örneğin işlediği fiil itibarıyla uyarma cezası alması gereken bir kamu görevlisinin daha ağır fiillerin karşılığı olan meslekten çıkarma cezası ile cezalandırılması ölçülülüğün ihlali anlamına gelecektir.

Danıştay kararlarında, vergi kabahatleri ve yaptırımlarında uygulanacak yaptırımın az da olsa kayba uğratılan vergi miktarının çok üzerinde olmasını ve cezanın amacını aşan sonuçlar doğurmasını gerekçe göstermekte,<sup>764</sup> “hak ve nesafete, ‘eşitlik ve adalet’ ilkelerine uygunluk” kavramları kullanarak ölçülülük denetimi yapmakta, ancak ölçülülük kavramını doğrudan çok az kullanmaktadır.<sup>765</sup>

---

<sup>761</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, s.162-163

<sup>762</sup> OĞURLU, Y., “İngiliz ve Türk ...”, s.172

<sup>763</sup> METİN, Y., a.g.e., s.59

<sup>764</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, 26.02.1999 tarih E.1998/50, K.1999/104'den aktaran CANDAN, T., a.g.m., s. 270

<sup>765</sup> CANDAN, T., a.g.m., s. 270-271

Vergi kabahatlerindeki kamusal yarar, vergi sisteminin hukukun öngördüğü şekilde işlemesi ve buna bağlı olarak vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesidir. Burada kişilerin hak ve özgürlüklerini sınırlandıran araç ise işlenecek kabahatin çeşidine göre karşılaşılabilecek yaptırım tehdididir.

Vergi ziyaı kabahati, vergi geliri kaybını önlemeyi amaçlamaktadır. Bu kabahatin oluşması için vergi kaybının mevcudiyeti asli şart olup Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyaı kabahatine yol açacak kimi hareketler belirtilmişse de esas olarak sonuç odaklı bir tanım yapıldığından bu sonucu ortaya çıkaran her hareket kabahat kabul edilmiştir. Vergi ziyaı kabahatinin yaptırımı ise Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesine göre kayba uğratılan verginin bir katı tutarında kesilecek olan para cezasıdır.<sup>766</sup> Burada vergi idaresinin kullandığı yetki takdir yetkisi değil bağlı yetkidir. Ölçülülük ilkesinin uygulanabilmesi için idarenin takdir yetkisine sahip olması yani daha hafif, elverişli, makul bir seçenek yaptırımın mevcut olması gerektiğinden, bu ilkenin vergi ziyaı kabahati ve yaptırımlarında fazla uygulanma imkanı bulamadığı anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte vergi ziyaı kabahati tahakkuka bağlı bir ceza olduğundan zamanında tahakkuk etmeyen bir verginin vaktinde ödenmesi sonucu değiştirmeyecektir. Ancak Danıştay, zamanında tahakkuk ettirilmemesine rağmen, hesaplanan verginin süresinde ödenmesi halinde, vergi ziyayından söz edilemeyeceğine hükmetmiştir.<sup>767</sup> Bu husus Danıştay

---

<sup>766</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., "Vergi Usul Kanunu'nda ...", s. 289-290

<sup>767</sup> CANDAN, T., a.g.e., s.65



Dördüncü Dairesinin 12.03.1990 tarih ve E.1987/4476, K.1990/430 sayılı kararının<sup>768</sup> gerekçesinde şu şekilde yer almıştır.

*“Vergi kanunlarının temel amacı tahsilatın sağlanmasını gerçekleştirmektir. Bu nedenledir ki Vergi Usul Kanununda vergi alacağının tayinine ilişkin bölümünde, vergiyi doğuran olayın saptanmasından sonra verginin tarh, ve tebliğ tahakkuk ettirileceği belirtilmiş, tüm bu işlemlerin nihai amacı olan tahsil ise bu düzen içinde en sonda yer almıştır.*

*Vergiyi doğuran olay ile tahsil aşaması arasında kalan işlemler şekle ve usule ilişkin işlemlerdir. Bu işlemlerden herhangi birinin yapılmamış veya eksik yapılmış olması tek başına vergi ziyai’na neden olunduğunu göstermeye yeterli değildir. Vergi ziyai meydana gelip gelmediği ancak tahsilat aşamasının yapılıp yapılamaması halinde söz konusu olabilir.*

*Olayda da, muhtasar beyanname bir gün geç verilmekle birlikte vergi zamanında ödendiğine göre, artık bir vergi ziyaından söz edilmesi mümkün değildir. Burada beyannamenin geç verilmesi sadece şekli bir noksanlık olup, bu fiilin karşılığı ise, kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezası değil usulsüzlük cezası olup, bu tür cezalar Kanunda ayrıca düzenlenmiştir.”*

Usulsüzlük kabahatinde ise, vergi ziyai kabahatinden farklı olarak kanun koyucu sadece tanımlamakla yetinmemiş usulsüzlüğe yol açan tüm fiiller tek tek sayılmıştır.<sup>769</sup> Usulsüzlük kabahatinde işlenen kabahat tipe uyuyorsa fiilin karşılığı olan yaptırım uygulanacaktır. Vergi idaresinin kullandığı

---

<sup>768</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, 04.11.1988 tarih ve E. 1988/21, K.1988/122; Danıştay 3. Daire 21.01.1992 tarih ve E. 1991/769, K.1992/176; Danıştay 3. Daire 24.02.1994 tarih ve E. 1993/704, K.1994/663; Danıştay 7. Daire 20.09.1990 tarih ve E.1987/2762, K. 1990/2708; Danıştay 9. Daire 27.03.1991 tarih ve E.1989/4666, K.1991/1101; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 15.12.2000 tarih ve E.2000/233, K. 2000/436 Ayrıntılı çalışma için bakınız CANDAN, T., a.g.e., s.66 ve dipnot,113

<sup>769</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “Vergi Usul Kanunu’nda ...”, s. 291

yetki takdir yetkisi değil bağlı yetki olup genel olarak idarenin tesis ettiği işlemdeki hukuka aykırılığın, ölçülülüğe aykırılıktan değil değerlendirme hatasından kaynaklanabileceği düşünülmektedir.

### 3. Yargı Organına Bakan Yönü

Ölçülülük denetimi, yargı organı faaliyetlerinde, hukuken korunan toplum ve birey menfaatlerinin dengelenmesi bakımından en iyi, makul ve etkili sonuca ulaşmayı sağlayan bir yorum çalışmasıdır. İlkenin uygulanması, devletin diğer organları gibi yargı organını da bağlayan normatif bir temele sahiptir.

Ölçülülük ilkesinde yargı organının işlevi iki açıdan büyük bir öneme sahiptir. Birincisi, yargı organı bazen ceza yargılamasında olduğu gibi kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlandıran cezai yaptırımları bizzat kendisi uyguladığından, cezalandırma işlemini tesis ederken bu ilkenin ilke ve kurallarını esas almak durumundadır. İkincisi, doğrudan yargı denetimiyle ilgili olup yargı organının, yasama organı ile yürütme organının tasarruflarıyla ölçüyü kaçırıp kaçırmadığının<sup>770</sup> yargısal denetimini yapması yoluyla kendini göstermektedir.

Ölçülülük ilkesinin bir denetim ve yorum aracı olarak işlev kazanmasında ulusal ve ulusal üstü yargı organları önemli katkıda bulunmuştur. Bu ilke, hak ve özgürlüklere müdahalede bulunan kamu gücünün yargısal denetiminde önemli bir rol üstlenmiştir. Toplum çıkarları adına kişilere yükümlülük getiren işlemlerin sadece yasal bir temele dayanmasının yeterli

<sup>770</sup> RUMPH, C., a.g.m., s.27

olmadığına, aynı zamanda temel hak ve özgürlüklerin korunarak<sup>771</sup> karşılıklı çatışan toplum ve kişi yararının kabul edilebilir, makul bir düzlemde dengelenmesinin ya da uzlaştırılmasının gerekliliğine<sup>772</sup> vurgu yapmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 2001 yılı değişiklikleriyle ilkenin anayasal temele kavuşmasından önce de ölçülülük ilkesini uygulamaktan çekinmemiş, birçok kararında sınırlandırmanın sınırını belirleyen bir ölçüt olarak kullanmış<sup>773</sup> ve bu ilkenin normatif temele kavuşmasına öncülük etmiştir. Benzer durum, bu ilkeye açık bir şekilde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokollerde yer verilmemesine rağmen Türk Anayasa Mahkemesini de etkilemek suretiyle öteden beri kamusal yarar- bireysel yarar arasındaki dengeyi koruyan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarında gerçekleşmiştir.<sup>774</sup> Bu konuda Avrupa Adalet Divanı, ulusal içtihatlardan esinlenerek kendi içtihatlarını geliştirmiş olup İtalya'daki ölçülülük ilkesi ile ilgili tartışmaların ve uygulamaların Adalet Divanı içtihatlarını etkilediği kabul edilmektedir.<sup>775</sup>

Anayasa Mahkemesi, yasama faaliyetlerinin denetlenmesinde ölçülülük ilkesini bazen bütün alt ilke ve unsurlarıyla birlikte kullanmış, bazen de bir unsuru bu yönüyle ele almıştır.<sup>776</sup> Vergi kabahat ve yaptırımları yönünden yasama faaliyetlerinin kamusal yarar-kişisel yarar dengesinin sağlanmasında, ölçülülük ilkesinin ve alt ilkelerin uygulanması zorunluluğu Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetiminin önemini arttırmaktadır.

---

<sup>771</sup> CEYLAN, A., a.g.e., s.37

<sup>772</sup> METİN, Y., a.g.e., s.141

<sup>773</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.55

<sup>774</sup> KURT, A., a.g.m., s.94 vd.

<sup>775</sup> RUMPH, C., a.g.m., s.28

<sup>776</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.43

İdare, vergi kabahati ve yaptırımları hukukuna ilişkin işlemlerinde bir yandan yasalardan aldığı yetkiyi kullanırken öbür yandan ölçülülüğün ilke ve kuralları vasıtasıyla kamusal yarar- kişisel yarar dengesini koruyabilme olanağını elde eder. İdari yargı hakimi, bu ilkedен özellikle idarenin takdir yetkisinin olduğu kolluk ve disiplin hukuku alanlarında yararlanmaktadır. İdare kamulaştırma ile cebri icra işlemlerinde, kamu yararı için kişilerin mülkiyet hakkına getirilen sınırlandırmalarda ölçülülüğü dikkate almak durumundadır.<sup>777</sup>

Danıştay, kararlarında “ölçülülük” ilkesine yer verdiği<sup>778</sup> gibi bu ilkenin denetiminde daha çok alt unsurlarından birisini, ikisini veya aynı içeriğe sahip kavramları kullanarak değerlendirmede bulunmaktadır. Yüksek Mahkeme, kararlarında, suç ile ceza arasında adil bir dengenin bulunmasını, kamusal yarar ile bireysel yarar arasında denge kurulurken olayın oluş biçimi, suç kastının bulunup bulunmadığı, hakkaniyete uygun olup olmadığı, irade dışı etkenlerin eylemin meydana gelmesindeki etkisi, daha hafif bir ceza ile amacın gerçekleşip gerçekleşmeyeceği gibi hususları esas almaktadır.<sup>779</sup>

Ölçülülük ilkesinin, ulusal ve ulusal üstü hukuk düzenlemeleri ve yüksek yargı içtihatlarıyla önem kazandığı kabul edilmekle birlikte, ilkenin yargı denetimlerinde aşırı kullanılması sonucu kötüye kullanılabileceği ve hatta

---

<sup>777</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.35

<sup>778</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.06.2008 tarih ve E.2007/2326, 2008/1714 www.kazanci.com

<sup>779</sup> Danıştay 8. Daire, 24.04.1985 tarih ve E.1984/497, K. 1985/437; Danıştay 8. Daire, 11.12.1997 tarih ve E.1995/3680, K. 1997/3928 Ayrıntılı çalışma için bakınız, OĞURLU, Y., “İlk Örneklerinden Günümüze Danıştay’ın Ölçülülük İlkesine Yaklaşımı”, İdari Yargı Sempozyumu, Ankara Mayıs 2003, s.149-151; Danıştay 3. Daire, 30.09.2011 tarih ve E.2011/1610, K.2011/5355

yargının yasa koyucu yerine geçebileceği tehlikesinden de söz edilmektedir. Ancak bu görüşlerin doğru olmadığı, ölçülülük ilkesi ile ilgili eleştirilerin ilkenin kendisine değil hukuk metodolojisi ve dogmatığı bakımından ilkeyi yanlış kullanan yasa uygulayıcısına yöneltilebileceğine vurgu yapılmıştır.<sup>780</sup> Bu açıdan, menfaat dengelerin gözetilmesinde, yargıcın hangi unsur ve kriterlerden yaralanacağını önceden yasa koyucu tarafından belirlenmesinde yarar bulunmakta olup ölçülülük ve alt ilkelerinin kural ve kriterlerinin yasal düzenlemelerle belirlenmesi gerekmektedir.<sup>781</sup>

Dolayısıyla vergi kabahat ve yaptırımlarında, sınırlamanın sınırının belirlenmesinde yargıca düşen iş, öncelikle ölçülülük ilkesinin kişilere subjektif bir hak tanımadığını, çatışan normların uzlaştırılmasında yardımcı bir kural ve denetim ölçütü olarak uygulanabileceğini kavramaktır.<sup>782</sup>

### **C. Ölçülülük İlkesinin Unsurları**

Ölçülülük ilkesinin etkinliği, kamusal yarar ile kişisel yararın uzlaştırılması sürecinde kanun koyucunun, idarenin ve hâkimin hangi unsur ve kriterlerden yararlanabileceklerini bilmeleriyle sağlanabilir. İlke, ölçülülük başlığı altında üç alt ilkeye veya unsura ayrılarak incelenmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında da görüleceği üzere bu üç alt ilke, "yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik "elverişlilik", sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma

---

<sup>780</sup> RUMPH, C., a.g.m., s.32

<sup>781</sup> OĞURLU, Y., "İngiliz ve Türk ...", s.173; RUMPH, C., a.g.m., s.46

<sup>782</sup> RUMPH, C., a.g.m., s.46-47

bakımından zorunlu olup olmadığını arayan "zorunluluk-gereklilik", ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen "oran (t)lılık" ilkeleri"nden <sup>783</sup> oluşmaktadır.

Ölçülülük ilkesi, üç alt ilkenin kurallarıyla birlikte bir bütünlük arz eder. Yüksek Mahkeme içtihatlarında ve öğretide genel kabul gören "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" ilkeleri, ölçülülük ilkesinin temel yapı taşlarıdır. <sup>784</sup> İdarenin sınırlandırıcı ve yükümlendirici faaliyetlerinin, amaca ulaşmaya elverişli, kamusal yararı sağlamada gerekli ve kamu yararı- kişi yararı çatışmasında dengeli olması gerekmektedir. <sup>785</sup>

Kişilere subjektif bir hak tanımayan ölçülülük ilkesi yasama, idare ve yargı için yardımcı bir kural veya denetim işlevi görmektedir. Bu yüzden "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" ilkelerinin kural ve prensipleri sadece idari ve vergi kabahat ve yaptırımları sahasında değil temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sınırı olarak bütün alanlarda kullanılabilme özelliğine sahiptir. Bu nedenle, konu sadece vergi kabahat ve yaptırımları yönünden değil genel olarak tüm kabahat ve yaptırımlar açısından ele alınarak işlenmektedir.

---

<sup>783</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 23.06.1989 tarih ve E.1988/50, K.1989/27

<sup>784</sup> CEYLAN, A., a.g.e., s.37

<sup>785</sup> OĞURLU, Y., "İlk Örneklerinden ...", s.137

## 1. Elverişlilik İlkesi

Elverişlilik ilkesi, temel hak ve özgürlükleri sınırlamada başvuru aracının sınırlama amacını gerçekleştirmeye uygun ve elverişli olmasını ifade eder.<sup>786</sup> Başvuru aracı ulaşılmak istenilen amacın gerçekleşmesinde etkisiz kalıyor veya amaca ulaşmayı zorlaştırıyorsa başvuru aracının elverişsiz olduğu söylenebilir. Ancak sınırlamada kullanılan araç amacı bütünüyle gerçekleştirmede yeterli olmasa da kısmen dahi olsa bu amacı gerçekleştirmeye katkı sağlaması halinde uygun ve elverişli olduğu kabul edilmektedir.<sup>787</sup>

Bireylere yükümlülük getiren bütün tedbirler, kural olarak kamu yararını içinde barındıran somut bir amaca dayanmalıdır.<sup>788</sup> Bununla birlikte kamu düzenini korumak amacıyla kişilerin temel hak ve özgürlükleri sınırlandırılırken bir varsayıma göre hareket edildiğinden<sup>789</sup> bu sınırlamanın en azından yasama veya idari faaliyetin sebebini oluşturan amaca katkı sağlaması yeterlidir.

1960 yıllarında Alman Federal Anayasa Mahkemesi “elverişliliği” açıklayan kararında şu tanımlamayı yapmıştır.<sup>790</sup>

*“Yasa koyucu tarafından kullanılan aracın, istenilen amaca ulaşmak için elverişli ve gerekli olması gerekir. Araç istenilen sonuca varılmasına yardımcı olabiliyorsa elverişlidir...”*

---

<sup>786</sup> GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku, Cilt: II, İkinci Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2009, s.576-577; METİN, Y., a.g.e., s.26

<sup>787</sup> HAKYEMEZ, Y. Ş., a.g.m., s.1319-1320; OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.36

<sup>788</sup> METİN, Y., a.g.e., s.26

<sup>789</sup> METİN, Y., a.g.e., s.28

<sup>790</sup> BVerfGE 30, sh.292 vd.’dan aktaran RUMPH, C., a.g.m., s.33

Elverişlilik ilkesinde, bir araç- amaç ilişkisi değerlendirilmesi yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle sınırlandırmada kullanılan aracın amacı gerçekleştirmeye gerçekten uygun olması, yasamayı ve idareyi arzu edilen neticeye yaklaştırması şartı aranır.<sup>791</sup> Bu değerlendirmenin, yasal düzenleme yapılıyorken yasama organı tarafından, yasanın verdiği yetkiye istinaden yine yasanın belirlediği sınırlar içerisinde bir tedbir veya önlem alınırken idare tarafından, yasamanın veya idarenin aldığı tedbirlerin araç- amaç dengelenmesine uygun olup olmadığı denetlenirken yargı tarafından yapılması gerekir.

Elverişlilik ilkesinin yargısal denetiminde, iki konuda yeterli açıklık olmamasından dolayı sorun çıkmaktadır. İlk olarak yasa koyucunun kabahat ve yaptırımlar ile ilgili düzenlemelerinde, genel olarak yaptırım ile elde edilmek istenilen amaç açıkça belli edilmemektedir. İkincisi ise, sınırlandırmada kullanılacak aracın elverişsiz olarak nitelendirilebilmesi için nasıl bir elverişlilik düzeyine sahip olması gerektiğidir. Gerçi öngörülen tedbirin istenilen amacı gerçekleştirmede katkı sağlayamayacağı kolayca anlaşılabiliriyorsa elverişlilik ilkesine aykırı olacağı açıktır.<sup>792</sup> Bu aşamada uygulayabileceği pozitif ve somut hukuk kuralı kalmayan yargıç, adalet ve insan haysiyeti ilkelerini de dikkate alarak çatışan menfaatlerin dengelenmesine yönelik bir karar verme süreci yaşamaktadır. Burada yargıç, “makul”den ne anlaşılması gerektiğine normatif

---

<sup>791</sup> CEYLAN, A., a.g.e, s.38

<sup>792</sup> CEYLAN, A., a.g.e., s.38-39



ve ampirik ölçülerle değil, toplumsal ve fikri birikimi ve adalet duygusuyla karar verir.<sup>793</sup>

Anayasa Mahkemesi de elverişlilik ilkesinin uygulanmasında yargıcın karşı karşıya kalabileceği bu sorunlara dikkat çekmiştir. Yüksek Mahkeme konuya ilişkin verdiği bir kararında açıkça elverişlilikten bahsetmese de bu denetimin önemine vurgu yapmıştır.<sup>794</sup>

*“Anayasa’nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan “vatandaşlık ödevi” genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemelerde 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-araç 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.”*

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sunday Times/Birleşik Krallık olayında, Gazetede anne karnındaki çocuklarda sakatlıklara neden olan bir ilaç hakkındaki bir makale nedeniyle Gazete hakkında verilen bir idari yaptırım ile ilgili kararında, elverişlilik ilkesine vurgu yapmıştır. Kararda, ifade özgürlüğünün sınırlanmasıyla elde edilecek kamu yararı ile sınırlamanın elverişlilik ve gereklilik (zorunluluk) unsurlarını taşımadığı, ifade özgürlüğünü

---

<sup>793</sup> RUMPH, C., a.g.m., s.46-48

<sup>794</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 18.10.2007 tarih ve E.2007/4, K.2007/81

kısıtlayan sınırlandırıcı işlemlerin “ulaşmak istenen amaca uygun olmadığı” belirtilmiştir.<sup>795</sup>

İdari yaptırımlarda, amaca uygun aracın belirlenerek elverişliliğin sağlanmasında kullanılabilecek önemli araçlarda birisi de, işlediği bir fiil nedeniyle idari yaptırımla muhatap olan kişinin subjektif durumunun dikkate alınmasıdır. Bu sayede, ortaya çıkan bir fiil nedeniyle yaptırım uygulamak durumunda kalan idare ile ilgililerin itirazı üzerine idarenin ceza verme işlemini denetleyen idari yargı hakimi, kanunda belirlenmiş kriterleri dikkate alarak amaca uygun aracın belirlenmesi imkanına sahip olacaktır.<sup>796</sup> Kanunilik ve belirlilik ilkelerinin gerek ve esasları da dikkate alınarak yaptırıma muhatap kişilerin subjektif durumlarının dikkate alınabileceği kriterleri belirlemek, yasama organının yetki ve görevleri arasında yer almaktadır.

Kabahatler Kanununun 17 nci maddesinde, “(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.” hükmüne yer verilmiştir.<sup>797</sup>

---

<sup>795</sup> Sunday Times, İngiltere, (1997-80) 2 EHRR 245'den aktaran, OĞURLU, Y., “İngiliz ve Türk ...”, s.156

<sup>796</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.93

<sup>797</sup> Kabahatler Kanununun 17. Maddesinde yer alan ve istenilen amacı gerçekleştirmeye uygun elverişli aracın sağlanmasına yönelik kriterler Genel İdari Usul Kanunu Tasarısının 41. Maddesinde de belirlenmişti. Tasarıda idari yaptırımlara ilişkin düzenlemelerde yer alan, “Zararın ve tehlikenin ağırlığı”nın yaptırımın belirlenmesinde belirleyici olması, başvuru aracın kamusal amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını sağlama çabasından ibarettir. Madde Tasarıda şu şekilde düzenlenmiştir. “İdari yaptırımlara karar verilirken, yaptırım gerektiren eylemin işleniş biçimi, işlenmesinde kullanılan araç, konunun önem ve değeri, eylemin işlendiği zaman ve yer, eylemin diğer özellikleri, zararın ve tehlikenin ağırlığı, ilgilinin amacı gibi hususlar göz önünde bulundurulur. Bu hüküm, idari para cezalarında alt ve üst sınırları arasındaki miktarın belirlenmesinde de uygulanır.” düzenlemesi yer almaktadır.”, KARABULUT, M., a.g.e., s.156

Kabahatler Kanununun bu hükmü, örtülü şekilde de olsa istenilen amacın gerçekleştirilmesine uygun aracın belirlenmesine, yani elverişlilik ilkesinin gerçekleşmesine katkı yapmaktadır. Kanunun 17 nci maddesinde, işlenen “kabahatin haksızlık içeriği” ile “failin kusuru” ve “ekonomik durumu” nun idari para cezasının miktarı belirlenmesinde birlikte dikkate alınması gerektiği yönündeki hüküm elverişlilik ilkesinin sağlanmasına hizmet etmektedir.

Vergi kabahatleri ve yaptırımları da dahil olmak üzere, çoğu idari nitelikli yaptırımların özelliği, caydırıcı olma niteliğine sahip olmalarıdır. Dolayısıyla elverişliliğin sağlanmasında kullanılabilecek kriterlerden birisi olarak İdari yaptırımların caydırma ya da engelleme özelliği karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan caydırma ve engelleme özelliği bulunmayan bir sınırlama aracının, amacı gerçekleştirmeye “elverişli” olmadığını ifade edebiliriz.<sup>798</sup>

442 sayılı Köy Kanununun 13 üncü maddesinde belirtilen köyün mecburi işlerini yapmayan köylüden, aynı Kanunun 56 ncı maddesine göre ihtiyar meclisinin kararıyla “*haline göre*” bir kuruştan yüz kuruşa kadar ceza alınacağı düzenlenmiştir. Ceza parasını vermeyenler hakkında 66 ncı maddeye göre işlem yapılır ancak, aynı köylünün o işten tekrar kaçması halinde ise önceki ceza iki kat olarak uygulanır.<sup>799</sup> Kanunda “*haline göre*” kriterinin esas alınması ve eylemin tekrarı halinde cezanın iki kat olarak

---

<sup>798</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.93

<sup>799</sup> “*Madde 56 – 13 üncü maddede yazılan mecburi işleri yapmayan köylüden ihtiyar meclisinin kararıyla haline göre bir kuruştan yüz kuruşa kadar ceza alınır. Ceza parasını vermeyenler hakkında (66) ncı maddeye göre muamele yapılır. Cezaya mahkum olan adam o işten gene kaçarsa evvelki ceza iki kat olarak alınır.*” Konumuz itibarıyla elverişlilik ilkesi üzerinde durulmakla birlikte Köy Kanunu’nun 56. Maddesinin bu haliyle kanunilik ilkesine aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Kuralın, İkinci Bölümde yer alan Kanunilik ilkesinin alt unsurlarının prensipleriyle birlikte ele alınmasında fayda vardır.

uygulanması hükmü birlikte değerlendirildiğinde kuralın, amaca ulaşmada elverişli olduğu<sup>800</sup> görülmektedir.

Aynı şekilde, Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre bir vergi ziyaı kabahati, 341 inci maddede yazılı hallerle işlenmesi halinde ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi cezası kesilir. Aynı Maddenin ikinci fıkrasına göre bir vergi ziyaı kabahati, 359 uncu maddede belirtilen ve kaçakçılık suçuna yol açan fiillerle işlenmesi halinde bu ceza üç kat olarak, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır. Aynı Maddenin üçüncü fıkrasına göre de belirli koşulların varlığı halinde bu madde uyarınca verilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır.

Görüldüğü üzere, açıkça elverişlilik ilkesinden bahsedilmese de Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesinin, yaptırımların tespitinde caydırıcılığı esas aldığı, aynı fiilin kaçakçılık suçuna yol açan fiillerle işlenmesi halinde cezayı üç kat olarak öngördüğü, bu fiillere iştirak edenlerin subjektif durumlarını dikkate alarak cezayı yüzde elli oranın düşürdüğü ve bu şekilde amaca ulaşmaya elverişli araçları belirlemeye çalıştığı anlaşılmaktadır.

Elverişlilik ilkesi, amaca ulaşmada kullanılan tedbir veya önlemin amaca ulaşmada uygun olmasını aradığından, ölçülülük ilkesinin bütüncül değerlendirmesinde diğer alt ilkelere göre ikincil öneme sahiptir.<sup>803</sup> Bir tasarrufun elverişlilik yönünden hukuka aykırılığına, sadece bahse konu tasarrufun yetkili kurumlarca ulaşılmaya çalışılan amaca göre açıkça uygun ve

---

<sup>800</sup> İdareye belirli sınırlar içinde hareket serbestisi tanınması kuralların amaca ulaşmaya elverişli olmasını sağlamakla beraber, yaptırımın orantılılık alt ilkesi ile birlikte değerlendirilmesi ve böylece sınırlamanın kişilerin temel hak ve özgürlükleri aleyhine sonuç doğurmaması gerekir.

<sup>803</sup> YILMAZ, M. E.- YILMAZ, G., a.g.m., s.220

elverişli olmadığının tespiti halinde karar verilebilecektir. Burada belirleyici husus, tasarrufların kabul edildiği anda ulaşılmaya çalışılan amaca uygun olup olmadığının kabul edilip edilmediğidir. Bu yaklaşım, sadece tasarrufların kabul edildiği anda açıkça amaca uygun olmayanlar dışında elverişliliğe yönelik değerlendirme yapmaya istekli olmadığından, “elverişlilik” incelemesi, bir tasarrufun keyfi olarak alınıp alınmadığının denetimi olarak da görülmektedir.<sup>804</sup> Nitekim öğretide de sınırlandırıcı aracın, amacı gerçekleştirmeye bütünüyle yeterli olmasa dahi, kısmen bile bu amacı gerçekleştirmeye katkı sağlıyorsa uygun ve elverişli olduğunu kabul eden görüşler bulunmaktadır.<sup>805</sup>

## **2. Gereklilik İlkesi**

Gereklilik ilkesini, bir temel hak veya özgürlüğün sınırlandırılmasında, birden fazla uygun sınırlama aracı bulunmasına rağmen başvurulacak aracın, sınırlandırmayla ulaşılmak istenen amaç için zorunlu olması şeklinde tanımlayabiliriz.

Gereklilik ilkesi, sınırlamanın sınırlandırılması olarak ölçülülük denetimi uygulamasının ilk adımını oluşturmaktadır.<sup>806</sup> Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının ilk denetimi yapılırken başvurulacak araç, ulaşılmak istene amaç yani kamu düzenini gerçekleştirmede zorunluluk arz etmiyorsa ya da daha yumuşak bir araçla amaca ulaşılabilecekken daha ağır bir önleme

---

<sup>804</sup> YILMAZ, M. E.- YILMAZ, G., a.g.m., s.220

<sup>805</sup> HAKYEMEZ, Y. Ş., a.g.m., s.1319-1320; OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.36

<sup>806</sup> RUMPH, C., a.g.m., s.30

başvurulmuşsa gereklilik ihlalden söz edilebilir.<sup>807</sup> “Özgürlük kural, sınırlama istisnadır” ilkesiyle de bağlantılı bir kuraldır.<sup>808</sup>

Gereklilik değerlendirmesinin yapılabilmesi için ulaşılmak istenilen amacı gerçekleştirmeye yönelik birden fazla uygun araç olması ve en uygun olanın seçilmesi gerekir. Ancak, bu seçim kamu düzeni amacını sağlamak için aynı derecede etkili olan araçlar arasından yapılmalıdır.

Yasama organı açısından bunun iki yönü vardır. Birincisi, temel hak ve özgürlüğü sınırlama derecesi bakımından kıyaslanacak olan yasal önlemler, amacı gerçekleştirmeye aynı yoğunlukta elverişli olmalıdır. İkincisi, elverişlilik düzeyi aynı olan araçlar söz konusu ise bunlardan temel hakkı en az sınırlayan aracın yasa koyucu tarafından seçilmesinin gerekliliğidir.<sup>809</sup>

Ölçülülük ilkesi normatif temele kavuşmadan önce 1982 Anayasasının “Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması” başlıklı 13 üncü maddesinin gerekçesinde şu şekilde yer almıştır:

*“...Maddenin ikinci fıkrasında, hak ve hürriyetlerin sınırlanmasında daima gözetilmesi gereken ölçü; yani sınırlamaların sınırı öngörülmüştür. Diğer bir deyimle hak ve hürriyetlere getirilecek sınırlamalar yahut bunlar konusunda öngörülecek sınırlayıcı tedbirler demokratik rejim anlayışına aykırı olmamalıdır; genellikle kabul gören demokratik rejim anlayışı ile uzlaşabilir olmalıdır....”*

*“... Maddenin ikinci fıkrası, son satırı, hak ve hürriyetlerin sınırlanmasına öngörülen genel ve özel nedenlerin belli amaçlara yönelik bulunduğu... Şu halde öngörülen amaçlar yahut nedenler*

---

<sup>807</sup> HAKYEMEZ, Y. Ş., a.g.m., s.1322; METİN, Y., a.g.e., s.30

<sup>808</sup> HAKYEMEZ, Y. Ş., a.g.m., s.1322

<sup>809</sup> CEYLAN, A., a.g.e., s.38-40

*bahane edilerek, başka bir amaca ulaşmak için hak ve hürriyetler sınırlandırmayacak yahut meşru amaç güdülerek sınırlandırılmış olsalar bile, getirilen sınırlama bu amacın zorunlu yahut gerekli kıldığından fazla olmayacaktır. Diğer bir deyimle, amaç ve sınırlama orantısı her halde korunacaktır. ”*

Görüldüğü üzere, ölçülülük ilkesinin normatif temel sahip olmadığı Anayasa'nın ilk halinde dahi 13 üncü maddesinin gerekçesinde, “*getirilen sınırlama bu amacın zorunlu yahut gerekli kıldığından fazla olmayacaktır*” cümlesiyle gereklilik ilkesinin prensipleri ortaya konulmuştur.

Bilindiği üzere, demokratik sistemlerde özgürlük esas, sınırlamalar ise istisnadır. Bu bakımdan gereklilik alt ilkesini, Anayasa ve kanunlarla tanınan sınırlama istisnasının istisnası olarak da ifade edebiliriz. Demokratik hukuk düzeninde esas olan özgürlükler olduğundan ancak ilgili maddelerde düzenlenen sebeplerle ve ölçülülük ilkesine uygun olarak sınırlandırılmaktadır. Bu durum sınırlamanın istisnasını oluşturmaktadır. Temel hak ve özgürlükleri sınırlama yetkisinin istisnasını ise bu sınırlamanın zorunlu olup olmadığı ya da daha hafif bir önlem ile amaç gerçekleşiyor ise zorunlu olan hafif tedbirin uygulanması olarak ifade edebileceğimiz gereklilik alt ilkesidir.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 1402'likler diye bilinen ve bir daha kamu hizmetlerinde çalıştırılmamak üzere görevlerine son verilen kamu çalışanları ile ilgili verdiği kararında,<sup>810</sup> demokratik hukuk devletinde, normal

---

<sup>810</sup> Davayı reddeden yerel mahkeme kararını bozan Danıştay 5. Dairesinin 14.4.1988 tarih ve E.1987/2417, K.1988/1286 sayılı kararının gerekçesi ise şu şekildedir. “1402 sayılı Yasanın değişik 2. maddesinde yer alan “Bu şekilde işlerine son verilen memurlar, diğer kamu görevlileri ve kamu hizmetlerinde görevli işçiler bir daha kamu hizmetlerinde çalıştırılmazlar” hükmünün, Anayasanın 15 ve 122.maddelerindeki düzenlemeler ve Türkiye Cumhuriyeti'nin “demokratik hukuk devleti” olduğunu belirten 2. maddesi karşısında kapsam ve süre bakımından sıkı yönetim süresiyle sınırlı olarak uygulanması

zamanlarda özgürlüğün esas sınırlamanın ise istisna olduğuna ve hakkında hiç bir hukuk yoluna başvurma imkanı olmayan işlemle bu işlem için öngörülen yaptırım arasında adil bir denge bulunması gerektiğine vurgu yapmıştır. Yüksek Mahkeme kararında, yapılacak sınırlamaların uluslararası hukuktan doğan yükümlülükleri ortadan kaldırmayacağını, temel haklara getirilecek sınırlamaların, öngörülen amacın zorunlu kıldığından fazlası olamayacağını hükme bağlamıştır.<sup>811</sup>

Danıştay, 2911 sayılı Toplantı ve Gösteri Yürüyüşleri Kanununun 4 üncü maddesi ile ilgili verdiği bir görüşünde, kamu düzenini bozan hallerin ortaya çıkması halinde mülki idare amirlerinin durumun gerektirdiği tedbirleri alabilecekleri ancak bu önlemlerin *“bu toplantıların yapılmasına imkan vermeyecek boyutlarda olamayacağını”* ifade etmiştir.<sup>812</sup> Kararda yer alan *“durumun gerektirdiği tedbir”* ile *“toplantının yapılmasına imkan vermeyecek ölçüde olmama”* kriterleri gereklilik ilkesine vurgu yapmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, gereklilik ilkesine yer verdiği bir kararında,<sup>813</sup> *“...Bu nedenle getirilen sınırlamaların yalnız ölçüsü değil, koşulları, nedeni,*

---

*gerektiği, anılan hükme dayanılarak kimi kamu personeli hakkında uygulanan önlem ve yaptırımların sıkıyönetimin kalkmasından sonra da yürürlükte kaldığını kabule Anayasanın 13/2. maddesi hükmünün elvermediği, haklarında herhangi bir yargı kararı bulunmadığı halde, salt Sıkıyönetim Komutanlarının istemi üzerine görevlerine son verildiği için kimi kişilerin yaşam boyu kamu hizmetlerine giremeyecekleri yolundaki bir yorum ve anlayış Anayasanın 70. maddesiyle bağdaşmadığı gibi hak, adalet ve eşitlik ilkelerine de aykırı düştüğü, sıkıyönetim kalktıktan sonra kamu görevine dönmeye hukuki engel kalmayan davacının idareye yaptığı başvuru üzerine tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu İdare Mahkemesince de saptandığına ve bu saptamaya göre anılan işlemin sebep yönünden iptalinin gerekmesine karşın, Mahkemenin, davacının Üniversiteye dönme şeklinin nasıl olacağını incelemek suretiyle davayı reddetmesinde hukuki isabet görülmediği...”*

<sup>811</sup> Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı, 07.12.1889 tarih ve E:1988/6, K.1989/4

<sup>812</sup> Danıştay 1. Daire, 14.04.1190 tarih ve E. 1990/1, K. 1990/ 95'ten aktaran OĞURLU, Y., “İlk Örneklerinden ...”, s.151

<sup>813</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 29.12.1999 tarih ve E.1999/33, K.1999/51



*yöntemi, kısıtlamaya karşı öngörülen kanun yolları hep demokratik toplum düzeni kavramı içinde değerlendirilmelidir. Özgürlükler, ancak ayırık durumlarda ve demokratik toplum düzeninin sürekliliği için zorunlu olduğu ölçüde sınırlandırılabilir. Demokratik bir toplumda temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın, bu sınırlamayla güdülen amacın gerektirdiğinden fazla olması düşünülemez...”* gerekçesine vurgu yapmak suretiyle, başta “*demokratik toplum düzeninin sürekliliği için zorunlu olduğu ölçüde*” tespiti olmak üzere objektif gereklilik kriterleri getirmiştir.

Gerek kabahat ve yaptırımları hukukunda gerek idari düzenin sağlanmasına yönelik faaliyetlerde, temel hak ve özgürlükleri daha az rahatsız eden alternatif seçeneklerin bulunması halinde, ilgililer lehine olan bu seçeneklerin tercih edilmesi zorunluluk arz eder. Örneğin kamuya açık yapılan bir faaliyetin idarece kamu düzeni gerekçe gösterilerek yasaklanması yerine bu düzenin, gerekli kolluk tedbirlerinin alınması suretiyle yerine getirilmesi gerekir.<sup>814</sup>

Gereklilik ilkesi, seçenekli önlem veya yaptırımlarda en hafif araçtan başlamak üzere amaca ulaşmak için kademeli geçişi öngörmektedir. Bu gereklilik, özellikle idarenin kolluk yetkisinin kullanımında ortaya çıkar. Bu tür durumlarda idarenin tavrı ölçülü olmalı, uyarmalı, ilgililere zaman tanımalı, uyarıyı dikkate alanlara tedbir veya yaptırım uygulamamalıdır. Kamu düzenini bozmada ısrarlı olanlara ise hafiften ağıra doğru giden güç kullanımı ya da

---

<sup>814</sup> ERKUT, C., a.g.e., s.106

yaptırım devreye sokulabilmelidir.<sup>815</sup> Burada kullanılacak aracın gerekliliğini belirleyen, ihlalin mahiyeti ile ilgilinin subjektif durumudur.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde de, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına dair tedbirlerin “gerekli”, “zorunlu”, veya “kesinlikle gerekli” olması gerektiğine yönelik hükümler bulunmaktadır. Bu nedenle öncelikle kamu düzeninin gerçekleştirilmesinde kullanılan araçların durumun gerektirdiği ölçünün ötesine geçip geçmediği hususu belirlenmeye çalışılmalıdır. Yapılan sınırlamaların meşru ve zorunlu olması halinde bile sınırlamalar güdülen meşru amaçla eş düzeyde veya orantılı olmalı ve ayrıca müdahale zorlayıcı sosyal bir ihtiyaca karşılık gelmelidir.<sup>816</sup>

### 3. Orantılılık İlkesi

Ölçülülük denetiminde, gereklilik ve elverişlilik denetimlerinin sonrasında en son orantılılık denetimine geçilir. Orantılılık ilkesi, ihlal ile cezası arasında makul bir dengenin, adaletli bir oranın bulunması anlamına gelir.<sup>817</sup>

Anayasa Mahkemesi bu ilkeyi, “amaç ve aracın ölçsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen "oran (tı)lılık" şeklinde tanımlamıştır.<sup>818</sup>

Yetkinin kötüye kullanımı kavramı ile orantılılık alt ilkesi arasında yakın bir ilişki vardır. Bu anlamada orantılılık, yasama ve yürütme yetkisinin keyfi ve kötüye kullanımının önüne geçilmesinde vazgeçilmez araçlardan birisidir.

---

<sup>815</sup> OĞURLU, Y., “İngiliz ve Türk ...”, s.169

<sup>816</sup> KURT, A., a.g.m., s.95-97

<sup>817</sup> CANDAN, T., a.g.m., s.270; HAKYEMEZ, Y. Ş., a.g.m., s.1324

<sup>818</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 23.06.1989 tarih ve E.1988/50, K.1989/27

Orantılılık değerlendirmesi objektif bir nitelik arz ettiğinden, objektif kriterler üzerinden araç- amaç dengesi sağlanmalıdır.<sup>819</sup> Bu durum, orantılı bir tedbir veya yaptırım ile kişilere yüklenen külfetin istenilen amaca ulaşmada makul ölçüde olmasını, yani yaptırımın genel yarara göre orantısız olmaması bakımından objektif kriterlere dayalı bir tartma işlemini gerekli kılar.

Yasamanın veya yasaların verdiği yetkiye istinaden idarenin tesis edeceği düzenlemelerin orantısız olduğunu tespit edebilmek için aşağıdaki üç sorunun sorulması gerekir.<sup>820</sup>

*“1) Söz konusu düzenlemenin amaçları nelerdir?*

*2) Arzu edilen amaçlara ulaşmada seçilen araçlar uygun ve gerekli midir?*

*3) Bu düzenleme kişiler üzerinde aşırı bir külfet yüklemekte midir?”*

Objektif kriterler esas alınarak üç soru üzerinden yapılacak değerlendirme ile ihlalin sonucu ile yaptırımın ağırlığı arasında orantısızlık bulunup bulunmadığı, yaptırım uygulamaktan vazgeçilip vazgeçilemeyeceği,<sup>821</sup> yaptırımdan vazgeçilmesi durumunda kamusal yararın yine de sağlanıp sağlanamayacağı açıklığa kavuşturulur.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin hak ve özgürlüklerin sınırlanması konusunda koyduğu ölçüt, tedbirde ya da müdahalede ölçülülüktür. Buna göre sınırlama ile elde edilebilecek kamusal yarar ile sınırlamanın neden olduğu zarar arasında makul bir orantı bulunmalıdır. Devlet bir sınırlama getirirken ya

---

<sup>819</sup> YILMAZ, M. E.- YILMAZ, G., a.g.m., s.222

<sup>820</sup> YILMAZ, M. E.- YILMAZ, G., a.g.m., s.222

<sup>821</sup> CEYLAN, A., a.g.e., s.41

da müdahale önlemine başvururken diğer alt ilkelerde olduğu gibi orantılık ilkesinin kriterleri yoluyla denge sağlamaya çalışmalıdır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 15 inci maddesinin birinci paragrafında yer alan “*durumun gerektirdiği ölçüde*” ifadesi “*gereklilik*” ilkesi yanı sıra “*orantılılık*” ilkesine de dayanak oluşturmaktadır ve alınan tedbir ve uygulanan yaptırımların tehlikenin boyutlarıyla orantılı olmasını gerektirir.<sup>822</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Belçika eğitim dili davasında, anadilleri Fransızca olan çocukların Fransızca eğitim veren okullara alınmamalarını düzenleyen mevzuatın 1 inci Protokolün 2 nci maddesine uygunluğunu denetlerken, orantılılık ilkesiyle ilgili önemli bir karar vermiştir. Mahkeme, Sözleşmenin 14 üncü maddesinde yer alan ayrımcılık yasağından da yararlanarak, sınırlamada başvuru alan araç ile güdülen amaç arasında ölçüsüz bir orantı olduğu açıkça tespit edilirse 14 üncü maddenin de ihlal edilmiş olacağına karar vermiştir.<sup>823</sup>

Bilindiği üzere, Avrupa Birliği hukuk düzeninde de eşitliğin sağlanmasına önem verilmekte ve ilke ve kurallarıyla açıklığa kavuşturulmuş ayrımcılıktan kaçınılmaktadır. Ayrımcılık, birbirine benzer veya kural olarak karşılaştırılabilir durumda eşit olmayan davranışları ifade eder. Bu anlamda orantılılık ve eşitlik ilkeleri, kanun koyucuya tesis edeceği düzenlemelerle farklılaştırma ve kısıtlama getirirken kabul edilebilir, makul kriterlere dayanma zorunluluğunu getirir. Objektif kriterlere dayalı farklılaştırma ve kısıtlama genel olarak makul ve kabul edilebilir bulunmaktadır. Bu bakımdan sınırlamada

---

<sup>822</sup> KURT, A., a.g.m., s.95-97

<sup>823</sup> Belçika Eğitim Dili Davası, 23.07.1968, Seri A. No:5, [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int); KURT, A., a.g.m., s.95-100

başvurulan araçların amacı gerçekleştirmede orantılı olup olmadığının değerlendirmesinde eşitlik ilkesi, keyfi uygulama olup olmadığını test eder.<sup>824</sup>

İngiliz Yüksek Mahkemesi, Regina olayında Birlik üyesi olmayan bir ülkeye şeker ihracı için lisans alabilmesi için gerekli olan tarım ürünlerini denetleyen bir heyete başvuru süresini birkaç saat geçirmesi nedeniyle ilgilinin yatırdığı çok yüksek miktardaki teminata el konulması ve lisans hakkını kaybetmesi olayında, işlemin hukuka aykırı olduğuna, cezanın çok şiddetli ve ölçülü olmadığına karar vermiştir.<sup>825</sup>

Federal Alman Anayasa Mahkemesi, zaman zaman verdiği kararlarında ölçülülüğü bir yorum ölçütü olarak kullanıp işlevini, ilgili bir temel hakkın koruma alanının belirlenmesinde yardımcı bir araç olarak belirlemiştir. Yüksek Mahkeme bu bağlamda verdiği bir kararında<sup>826</sup> orantılılık ilkesinin rolüne ve kriterlerine şu şekilde yer vermiştir.

*“Seçilen araçlar istenilen sonuçla makul (akılcı) bir ilişkide bulunmalıdır. Ona göre, yurt dışına çıkarılma ile ilgili hükümlerin uygulanmasında ilgili hükmün koruduğu kamu menfaati ile yurt dışına çıkarılmanın bireyin ekonomik, mesleki ve şahsi varlığı için sonuçları ile beraber, yurt dışına gitmek istemeyen (Alman) karısı ile olan evliliği ve öteki sosyal ilişkilerin üzerine etkileri, arasında bir dengenin kurulması şarttır.”*

Objektif kriterler üzerinden yapılacak bir orantılılık denetimi, sınırlayıcı önlem veya yaptırımın ilgililer açısından katlanılabilir olup olmadığı sonucuna

---

<sup>824</sup> YILMAZ, M. E.- YILMAZ, G., a.g.m., s.224

<sup>825</sup> OĞURLU, Y., “İngiliz ve Türk ...”, s.158

<sup>826</sup> BVerfGE 35, sh. 400 vd.’dan aktaran RUMPH, C., a.g.m., s.34-35

götürecektir.<sup>827</sup> Bu durum araç ve amacın karşılıklı bir terazide tartılmasını ve ortaya çıkan kayıpla beklenen yarar arasında dengenin oluşup oluşmadığına bakılmalıdır. Yapılan denetim sonunda yükümlülüklerin ilgililer açısından katlanılamaz olduğu anlaşılırsa uygulanan yaptırımın orantısız olduğu kabul edilir.<sup>828</sup>

Anayasa Mahkemesi bu konuya ilişkin verdiği kararlarda, gerekli olan açıklık ve somutluğun sağlanması,<sup>829</sup> somut durumun gerektirdiği yoğunluğun aşılmaması,<sup>830</sup> “kamu yararı-kişi yararı arasındaki hassas dengenin korunması”,<sup>831</sup> “daha hafif müdahalenin yeterli olup olmaması”,<sup>832</sup> “sınırlamanın öngörülen amaç dışında kullanılmaması”,<sup>833</sup> “makul ve kabul

---

<sup>827</sup> METİN, Y., a.g.e., s.38

<sup>828</sup> OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.38

<sup>829</sup> Kararda şu gerekçelere yer verilmiştir. “Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söylenebilmesi 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.” Anayasa Mahkemesi Kararı, 18.10.2007 tarih ve E.2007/4, K.2007/81

<sup>830</sup> “...Bu orantı koşulu aranırken, güdülen amacın niteliği, somut durumun insan hayatı ve beden bütünlüğü için oluşturduğu tehlike ve kuvvet kullanımından doğan ölüm riskinin derecesi göz önünde tutulacak; diğer bir deyimle başvuru olan önlem somut durumun gerektirdiği yoğunluğu aşmayacaktır.” Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.1999 tarih ve E.1996/68, K.1999/1

<sup>831</sup> “iptal davasına konu olabilecek idari işlemlere karşı “itiraz” yolunun bu biçimde açılması durumunda, kamu yararı ile kişi yaran arasında korunması gereken hassas denge bozulacağı gibi, hak arama özgürlüğü, idarenin yargısal denetimi, yargı güvencesi, mahkemelerin bağımsızlığı ve giderek hukuk devleti ilkesinin de zedeleneyeceği açıktır.” Anayasa Mahkemesi Kararı, 01.10.1991 tarih ve E.1990/40, K.1991/33

<sup>832</sup> “... böylece faillerin kullanmaya teşebbüs ettikleri silahın ateşli silah olup olmadığına bakılmaksızın ve başka türlü etkisiz hale getirilmeleri olanağı gözetilmeksizin küçük bir müdahale ile önlenilecek olaylarda dahi görevlilere ateşli silahlar kullanma yetkisi verilmiştir.” Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.1999 tarih ve E.1996/68, K.1999/1

<sup>833</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 22.09.1993 tarih ve E.1993/8, K.1993/31

edilebilir sınırların aşılmaması”,<sup>834</sup> “araç ile amaç arasında mantıki bağın bulunması”, “caydırıcı düzenleme ihtiyacının adaletli ve kabul edilebilir olması”<sup>835</sup> gibi kriterler belirlemiştir.

Anayasa Mahkemesi, orantılılıkla ilgili verdiği bir kararında <sup>836</sup> şu tespitleri yapmıştır.

*“...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...”*

Yüksek Mahkeme, ölçülülük ilkesinin gelişmesine yaptığı katkıyı alt ilkelerin anlaşılır hale gelmesinde de sağlamış ve yasama, yürütme ve yargıya öncülük etmiştir.

---

<sup>834</sup> “...Denetlenen kuralın kabul edilebilir sınırdan olmadığı belirtilmek yeterlidir. Yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gerekir. Amaçla araç arasındaki makul ölçüyü aşmış görülen yeni sınırlamanın uygun olmadığı ortadadır...” Anayasa Mahkemesi Kararı, 22.05.1987 tarih ve E.1986/17, K.1987/11

<sup>835</sup> “...Ancak, bu maddenin “Tekerrürü halinde bu cezalar üç misli tatbik edilir” biçimindeki son tümcesi, önleyici ve caydırıcı düzenleme gereksinimi ile bulunan çare arasında adaletli ve kabul edilebilir dengeyi bozmaktadır. Araç ile amaç arasındaki mantıki bağ kaybolmaktadır. Demokratik toplum düzeninde, basın özgürlüğünü tehdit ve korku ortamına sürüklemeye istidadı taşımaktadır...” Anayasa Mahkemesi Kararı, 11.02.1987 tarih ve E.1986/12, K.1987/4

<sup>836</sup> “...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...” Anayasa Mahkemesi Kararı, 23.03.2004 tarih ve E.2001/119, K.2004/37

Nitekim Danıştay da disiplin cezaları ile ilgili verdiği bir kararında, hizmet gereklerine aykırı davranışı nedeniyle memura disiplin cezası verilmesini yerinde bulmakla birlikte suçla ceza arasında adil bir denge bulunması gerektiğinden hareketle, basına verdiği demecin kendi görevine ilişkin olmaması da dikkate alınarak daha hafif bir yaptırım ile cezalandırılmasının uygun olacağına hükmetmiştir.<sup>837</sup>

#### **D. Ölçülülük İlkesinde Yasama ve İdarenin Takdir Yetkisi**

Yasama organı, suç ve kabahatlere ilişkin yasal düzenleme yaparken ceza siyaseti gereği bazı tercihler ortaya koymaktadır. Kabahat ve suç ayırımından yararlanılarak bir eylemin idari yaptırıma mı yoksa cezai yaptırıma mı çarptırılacağı konusunda yasa koyucunun kullanabileceği bir takdir yetkisi söz konusudur. Ancak takdir yetkisi veya tercih serbestisi, Anayasa'nın genel ve özel kuralları çerçevesinde sınırlandırıldığından düzenleme yetkisinin, bu kapsam ve sınırlar içinde kullanılması gerekmektedir.

Yasamanın bu konuya ilişkin düzenleme yetkisi, öncelikle temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin Anayasa'nın 13 üncü maddesi

---

<sup>837</sup> "...Olayda, davacı yerel bir gazeteye Eğitim-Sen Sendikası... temsilcisi sıfatıyla, sendikalarının faaliyete geçmesini hazmedemeyen valiliğin haklarında suç duyurusunda bulunduğunu belirterek Valilik Makamını eleştiren bir demeç vermiş, bu eylemi davalı idarece 657 sayılı Yasanın 125/D-g maddesi kapsamında değerlendirilerek dava konusu ceza ile cezalandırılmıştır.

657 sayılı Yasanın 15.maddesindeki yasaklamanın ve 125/D-g maddesindeki cezanın, memurun görevli bulunduğu kamu kuruluşu ile ilgili konularda ve durumlarda uygulanması gerektiği açıktır. Davacı hakkında işlem oluşturulmasına neden olan demecin ise kendi öğretmenlik görevine ilişkin olmadığı bellidir." Danıştay 8. Daire, 14.12.1993 tarih ve E.1993/1617, K.1993/4214; Danıştay bir başka kararında, aday polis memuru olarak görev yaparken nöbet sırasında uyuduğu gerekçesiyle memuriyetle ilişkisi kesilen ilgilinin açtığı davada, davacının bu eyleminin tek başına meslekten ilişkisinin kesilmesine yeterli olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu Kararı, 04.04.2003 tarih ve E.2002/1146, K.2003/198'den aktaran OĞURLU, Y., Karşılaştırmalı İdare ..., s.161



gereğince sınırlanmaktadır. Bir başka deyişle özgürlükler esas sınırlamalar istisna olduğundan, Yasamanın düzenleme yetkisinin birinci basamak sınırlanması, Anayasa'nın ilgili maddelerinde yer alan özel sınırlamalar ile 13 üncü maddede yer alan genel sınırlamalar oluşturur. İkinci basamak sınırlama ise kişilere subjektif bir hak tanınamamakla birlikte normatif temelini yine 13 üncü maddeden alan sınırlamanın sınırının belirlenmesinde bir denetim ölçütü olarak kullanılan ölçülülük ilkesidir. Anayasa Mahkemesi, ölçülülük ilkesinin gelişmesinde ve objektif kriterlerinin belirlenmesinde önemli bir rol oynamıştır.

Aynı şekilde idare, yasaların belirlemiş olduğu koşullar çerçevesinde kabahatlere ilişkin düzenleme yetkisini kullanabilir. İdarenin suç ve cezalarda kanunilik ilkesi gereği, cezai yaptırıma tabi vergi suçlarının ve yaptırımlarının belirlenmesinde takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 4 üncü maddesinde de ifade edildiği üzere, İdare kabahatlerin belirlenmesinde, yasa koyucunun çizdiği sınırlar içinde düzenleme yetkisine sahiptir. Ölçülülük ilkesi, idarenin takdir yetkisine sahip olduğu bu tür durumlarda, alt ilkeleri ve kriterleriyle temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasında araç ve amaç dengesinin sağlanmasında denetim görevi görür. Benzer durum, idarenin sınırlandırıcı işlem ve eylemlerinde de geçerlidir.

Yasama veya idarenin tasarruflarında ölçülülüğün alt ilkeleri olan elverişlilik ve orantılılığın araç-amaç dengesinde değerlendirmeye alınabilmesi için aynı amaca hizmet eden birden fazla seçeneğin olması gerekir. İşte bu noktada takdir yetkisi devreye girmekte olup kullanılan tercihin, başka bir

ifadeyle araç amaç dengesinde başvuru alan aracın ölçölülük ilkesine uygun olup olmadığına bakılır.

Anayasal sınırlamalara uyulması ve sınırlamanın sınırının gözetilmesi durumunda, Yasamanın, kabahat ve yaptırımların belirlenmesinde geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, ceza siyaseti gereği yasamanın geniş takdir yetkisine vurgu yaptığı bir kararında,<sup>838</sup> itiraz konusu kuralla erteleme kapsamının dışında tutulan suçlar arasında ceza üst sınırı on yıl hatta müebbet hapis cezası olanlarla birlikte cezası çok hafif olan suçlar da bulunduğundan, yasa koyucunun farklılaştırmaya yönelik düzenleme yetkisini kullanırken esas alması gereken objektif kriterlere dayalı ölçölülük denetiminin önemine vurgu yapmıştır. Yüksek Mahkemenin bu kararından yasamanın belirlilik ve ölçölülük ilkelerinin kriterlerine göre kullanılması gereken düzenleme yetkisinin keyfi bir yaklaşımla kullanılamayacağı ortaya çıkmaktadır. Hukuki statüsü farklı kişiler arasında dahi farklılaştırma yoluna giderken takdir yetkisinin kullanımında, suçların niteliği, işleniş şekilleri, ağırlığı, ilgilinin hukuki statü üzerindeki etkisi, öngörülen cezanın miktarı ve suçla korunan hukuki yarar gibi objektif etkenlerin esas alınması gerekmektedir.

İdarenin takdir yetkisi ise yetki veren yasal düzenlemenin durumuna göre farklılık arz etmektedir. Örneğin 442 sayılı Köy Kanununun 56 ncı maddesine göre köyün mecburi işlerini görmeyen köylü hakkında ihtiyar meclisinin kararıyla köylünün “haline bakılarak” alt ve üst sınırlar içinde yaptırım uygulanacaktır. Kabahatler hukukunun genel uygulamasının aksine

---

<sup>838</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 17.01.2013 tarih ve E. 2012/80, K. 2013/16

burada sadece kabahatin belirlenmesinde değil kanunilik ilkesine aykırı olarak idareye yaptırımın belirlenmesinde de geniş takdir yetkisi verilmiştir.

Genel olarak idarenin kullanacağı takdir yetkisi, alt ve üst sınırlar için de yaptırım çeşitleri kanunlarda belirlenmiş kabahatlerin belirlenmesine yöneliktir. Bu çerçevede İdare, alt ve üst sınırlar içinde yasa koyucu tarafından belirlenmiş yaptırımları gerektiren fiil ve davranışların belirlenmesinde kullanacağı sınırlı takdir yetkisini, ölçülülük ilkesi ile alt ilkeleri olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkelerinin kural ve kriterleri doğrultusunda kullanmalıdır.

#### **IV. DEĞERLENDİRMELER**

Ceza hukukunda bir eylem ile yasaklanmış sonuç arasında nedensellik bağının bulunması kişilerin sorumlu tutulabilmesi için tek başına yeterli değildir. Sorumluluktan söz edilebilmesi için ayrıca eylemin kusurlu bir şekilde gerçekleşmesi gerekir. Suç politikasının temel ilkelerinden birisi olan kusurluluk, kabahatler yönünden de geçerli olan etkin bir ilkedir.

Vergi kabahatleri ile vergi suçları arasında önemli farklılıklardan birisi de kusurluluk ilkesi ile ilgilidir. Vergi suçları kural olarak kasten işlendiği takdirde cezalandırılabilirken, vergi kabahatleri, hem kasten hem de taksirle işlenebilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilk ve orijinal halinde vergi ziyaı kabahati kusurun ağırlığına göre kademeli olarak düzenlenmişti. 344 üncü maddede, mükellef ve sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi suretiyle işlenebilen kaçakçılık kabahati ele alınmış, 348 inci

maddede ise kaçakçılık sayılan haller dışında herhangi bir surette vergi ziyaına yol açılarak işlenebilen ve taksiri esas alan kusur kabahati düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanun değişikliklerine kadar kusurun ağırlığına göre derecelendirildiği ve manevi unsurun etkili olduğu vergi ziyaına bağlı kabahat belirlemesi devam etmiştir.

4369 sayılı Kanun değişiklikleri ile kusurun ağırlığını esas alan sistem sona erdirilmiştir. Bu Kanun ile kaçakçılık, ağır kusur, kusur kabahatleri kaldırılarak bunların yerine vergi ziyaına bağlı kabahatler 344 üncü maddede “vergi ziyai suçu ve cezası” olarak tek kabahat haline dönüştürülmüştür. Her ne kadar aynı maddede vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde kayba uğratılan verginin bir katı yerine üç katı ceza uygulanmakta ise de kural olarak kusura dayalı bir derecelendirme söz konusu değildir. Esasen Vergi Usul Kanunu’nun 344 üncü maddesinin mevcut halinde vergi kabahatlerinin manevi unsuruna ilişkin her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Konu Kabahatler Kanunu’nun 9 uncu maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde günümüzde vergi kabahatleri alanında objektif sorumluluk uygulaması hukuken mümkün olamayacağından en azından taksir düzeyinde bir kusurun varlığının aranması gerekmektedir.

Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu’nda vergi ziyai kabahati ve cezasına ilişkin yer alan hükümler kusurluluk ilkesi yönünden eksik düzenleme niteliğindedir. Bu nedenle, vergi ziyai kabahatinin manevi unsurunun açıkça düzenlenerek yasal güvence altına alınmasının ve kusurun ağırlığına göre vergi ziyai kabahati derecelendirmesi yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Ayrıca usulsüzlük kabahatlerinde genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük ayrımına ilişkin sorunlar da bulunmaktadır. Bu kabahatlerin gruplandırılmasında niceliksel yaptırım farklılığı dışında makul ve açık bir kriter ortaya konulamamaktadır.<sup>839</sup> Bu yüzden usulsüzlük kabahatlerinin yeniden ele alınması gerekmektedir. Vergi kabahatlerinde korunan hukuki değer de dikkate alınarak failin ve fiilin durumunu ve kusurun ağırlığını esas alan kademeli ve sistematik bir düzenleme bahse konu karışıklığı giderecektir.

Mükerrer yargılama ve cezalandırma yasağı anlamına gelen ve ceza hukukuna özgü bir kavram olarak değerlendirilen “non bis in idem ilkesi” ise, ceza hukukundan disiplin hukukuna, uluslararası savaş hukukundan devletler hukuku yaptırımlarına kadar çeşitli hukuk sahalarında kullanılabildiğinden<sup>840</sup> temel hak ve özgürlükler yönünden önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. “Non bis in idem” bir usul ilkesi olmasına rağmen esasa ilişkin ilkelerin anlaşılmasına katkı yapan ve son dönemlerde vergi kabahati yaptırımları yönünden sıkça tartışılan bir kavramdır.

Ceza hukukunda mutlak bir uygulama alanına sahip olan bu ilkenin idari ve vergi kabahati yaptırımları alanında sınırlı bir geçerliliğe sahip olduğu da iddia edilmektedir.<sup>841</sup> Ancak aynı fiilden dolayı aynı kişiye iki kez soruşturma veya yargılama yapılamayacağını ifade eden bu ilke, tartışıla gelen düzenleme

---

<sup>839</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “Vergi Usul Kanunu’nda...”, s.296

<sup>840</sup> OĞURLU, Y., “Ceza Mahkemesi ...”, s.103

<sup>841</sup> ÖZAY, İ., age, s.62-63; ÖZEN, M., agm, s.411; OĞURLU, Y., “Ceza Mahkemesi ...”, s.104-105

ve uygulamalarıyla vergi ceza hukukunun çözüm bekleyen kurumlarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin son fıkrasında olduğu gibi mevzuatımızda mükerrer cezalandırma içeren düzenlemeler mevcuttur. 359 uncu madde bu haliyle aynı fiil nedeniyle aynı kişiye hapis cezası yanında ayrıca vergi ziyai cezası kesilmesini gerekli kılmaktadır. Vergi ceza hukukunda yer alan mükerrer cezalandırmaya ilişkin hükümler, adli yaptırımlar ile kabahat yaptırımlarının nitelik ve amaç yönünden farklı oldukları tezi üzerinden açıklanmaya çalışılsa da geline nokta bu gerekçe, tek başına, ortaya çıkan hukuki kaygıları giderememektedir.

Vergi ziyai cezası veya diğer kabahat yaptırımlarının uygulanması çoğu kez temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilgilidir. Bu yüzden yerine göre idareye geniş takdir yetkisi veren ve vergi suçlarına oranla hukuka aykırılıkların ortaya çıkmasında büyük potansiyele sahip olan vergi kabahatlerinde, çifte yargılama ve cezalandırma yasağının uygulanıp uygulanmayacağı veya nasıl uygulanacağı sorununun çözümü önem kazanmaktadır.

Bu bakımdan öncelikle vergi kabahati yaptırımlarını, ceza yaptırımlarından tamamen farklı salt bir idari işlem olarak görmemek gerekir. Vergi kabahati yaptırımlarının hukuki rejiminin tespitinde en önemli özelliği aynı zamanda “ceza olma” niteliğidir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yaklaşımı da bu yöndedir. Mahkeme engel kriterleri olarak bilinen üçlü kriter<sup>842</sup> ile suç isnadı bulunup bulunmadığını özerk biçimde

---

<sup>842</sup> Bu ölçütlerin uygulanmasında öncelikle bir kuralın varlığına ihtiyaç vardır. Bu ölçüt çözüm üretmekten daha çok başlangıç noktası oluşturmaktadır. İkinci ölçüt, ihlalin türüne ilişkin nitelendirme ve üçüncü ölçüt ise yaptırımın ağırlık derecesi olarak belirlenmiştir

yorumlamakta ve idari veya vergi yargısının yetkili olduğu birçok kabahat yaptırımı uyuşmazlıklarını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6 ncı maddesi kapsamında değerlendirmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi son zamanlarda verdiği Ruotsalainen ve Glantz kararlarıyla hapis cezası ile vergi ziyai cezasının birlikte uygulanmasını 7 numaralı Protokolün 4 üncü maddesine aykırı bulmuştur.<sup>843</sup> Vergi ödevlerine aykırılık hallerinde hem adli ceza hem kabahat yaptırımı uygulamasını non bis in idem ilkesine aykırı bulan bu kararlar, Vergi Usul Kanunu'ndaki mükerrer cezalandırmaya yönelik düzenlemelerin sorgulanmasına yol açmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin belirli koşulların varlığı halinde hapis cezasıyla birlikte vergi ziyai cezasının kesilemeyeceği yönündeki kararından sonra Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesindeki mevcut uygulama, hukuki kaygıların artmasına yol açmaktadır. Oysa yasa koyucu, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223 üncü maddesi, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 54 üncü maddesi, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 15 inci maddesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 336 ncı maddeleri ile başka düzenlemelerdeki hukuki kaygıları kısmen gidermiştir. Bu nedenle, hukuk devleti ilkesi kapsamında anayasal temelinin bulunduğunu düşündüğümüz non bis in idem ilkesinin, Vergi Usul Kanunu'nda yapılacak değişiklikler yoluyla hayata geçirilmesi önem arz etmektedir.

---

<sup>843</sup> Ruotsalainen v. Finland, 16.09.2009, Application no. 13079/03; Glantz v. Finland, 20.05.2014, Application no. 37394/11

Vergi kabahatleri Vergi Usul Kanunu'nda yeniden ele alınarak usule ve esasa ilişkin ilkelerin yasal güvenceye kavuşturulması gerekmektedir. Düzenlemeler, ceza hukukunda geçerli bu ilkelerin vergi kabahatlerinde de geçerli olduğu tezi esas alınarak yapılmalı ve vergi kabahatlerinin bünyesine uygun düşmeyen ayırksı durumlar yine yasayla belirlenmelidir. Ayrıca vergi kabahati yaptırımları belirlenirken ölçülülük ilkesinde geçerli kriterlerin dikkate alınması yararlı olacaktır.

Bu bakımdan non bis in idem ilkesi de yasal güvenceye kavuşturularak Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinin son fıkrasında yer alan mükerrer cezalandırmaya yönelik hüküm kaldırılmalıdır. Kanımızca, Kabahatler Kanunu'nun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasındaki hüküm emsal alınarak bir fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak tanımlanması halinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamaması durumunda vergi kabahati yaptırımının uygulamaya konulabileceği şeklinde bir düzenleme yapılması uygun olacaktır.



## SONUÇ

Birey-devlet ilişkisinin var olduğu ilk dönemlerden bu yana vergi mükellefleri, devletin vergilendirme yetkisine dayalı vergi ödeme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün ihlali üzerine uygulanan vergi cezaları ile beraber yaşamını sürdürmüş ve vergilendirmeye ilişkin kuralların ihlali halinde ihlalin niteliğine göre çeşitli yaptırımlara muhatap olmuşlardır.

Vergi kanunlarını ihlal eden eylemlerin önlenmesi amacıyla değişik yaptırım usulleri belirlenmiştir. Vergi Ceza Hukukunda vergi suçları, hürriyeti bağlayıcı vergi suçları ile mali yaptırım gerektiren vergi kabahatleri olmak üzere iki ana başlık altında ele alınır. Cezai yaptırıma tabi vergi suçlarının ceza hukukunun düzenleme alanı içinde kalmasının nedeni, bu tür vergi suçlarının, toplumsal yaşama verdikleri zararın ceza hukukunda yer alan diğer suçlarla benzer özellik taşımasıdır. Bu yüzden cezai yaptırım gerektiren bir vergi suçunu işleyen fail, ceza mahkemelerinde ve ceza muhakemesi usul hükümlerine göre yargılanır ve cezalandırılır. Zaman içinde uygulama alanı genişleyen vergi kabahatleri ise idareye pratik çözümler sunmaktadır. Kabahatlerde yargı kararına ihtiyaç duyulmamakta, idari merciler tarafından ve idari usul hükümlerine göre yaptırım uygulanabilmektedir.

Kamu düzenini ihlalde önemsiz sayılabilecek bazı eylemlerin vergi suçu olmaktan çıkarılarak kabahatler başlığı altında düzenlenmesi, kişisel özgürlüklerin ancak zorunlu hallerde kısıtlanabileceğini esas alan çağdaş

düşüncenin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır.<sup>844</sup> Tarihsel süreçte modern yasaların yapılmasıyla cezai yaptırıma tabi vergi suç ve cezalarının yanında hafif nitelikteki ihlallere yönelik ekonomik suça ekonomik ceza verilmesi düşüncesi ön plana çıkmış ve vergilendirmeye ilişkin kuralları ihlal eden eylemlerin birçoğu kabahat olarak değerlendirilerek bazı mali yaptırımlara tabi tutulmuştur.

Gerek vergi suçları gerek vergi kabahatlerinde çerçevesi yasalarla belirlenmiş bazı hukuki değerler koruma altına alındığına göre suçlardan farklı olarak kabahatlerde hangi hukuksal yararların korunduğu sorusu akla gelmektedir. Bir görüşe göre korunan hukuki değer olarak vergi kabahatlerinde hazine yararı vergi suçlarında ise kamu düzeninin tesisi esas alınmaktadır.<sup>845</sup> Ancak vergi cezalarıyla güvence altına alınan “hazine yararını” her iki yaptırım çeşidinin ortak bir değeri<sup>846</sup> olarak değerlendiren yaklaşımları da göz ardı etmemek gerekir. Kabahatlerde korunan hukuksal yarar kural olarak toplumun sağlığı, güvenliği ve refahı gibi konulardır. Bu şekilde kamu düzenine yönelik toplumsal bazı yararlar korunduğu gibi idari faaliyetlerin daha sağlıklı yürütülmesi sağlanmaktadır. Bu bakımdan vergi suçları ile vergi kabahatlerinde eylemler üzerinden genel bir çerçeve çizilebilmekteyse de korunan hukuki değerler yönünden kesin bir ayrıma gitmek mümkün görülmemektedir.<sup>847</sup>

---

<sup>844</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.e., s.13

<sup>845</sup> ŞENYÜZ, D., a.g.e., s.2 vd.

<sup>846</sup> ÖNCEL, M. – KUMRULU, A. – ÇAĞAN, N., a.g.e., s.209

<sup>847</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.m., s.38-39

Vergi suç ve kabahatlerine ait haksızlıklar dış görünüşü itibariyle yani şekli olarak yasalara aykırılık teşkil eder. Ne var ki bu durum da haksızlığın türünü belirlemek için yeterli değildir ve haksız eylemin neden olduğu hukuka aykırılığın ayrıca nitelendirilmesi gerekir. İdarenin başvurduğu önlem veya yaptırımlara da ceza denilse de bunlar suç karşılığı uygulanan bir ceza yaptırımı olarak değerlendirilmez. Kabahatlerde esas olan idari yargılamadır ve bu alanda ceza hukukundan bağımsız, kendi dogmatığı olan bir kabahatler hukuku dalı karşımıza çıkmaktadır.<sup>848</sup> Dolayısıyla vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin tespiti ve cezai sorumluluğa ilişkin temel kavramlarla ilişkisinde kabahatlerin hukuki niteliği üzerinden bir değerlendirme yapmak zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi kabahat ve yaptırımlarının hukuki niteliği son yarım yüzyıl içinde önemli ölçüde tartışma konusu olmuştur. Günümüzde bazı konular açıklığa kavuşturulmuş olmakla birlikte özellikle vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin tespitinde ve sınırlarının belirlenmesinde tam anlamıyla görüş birliğine varılamayan hususlar bulunmaktadır.<sup>849</sup> Vergi kabahati yaptırımlarının idari yaptırımlarda olduğu gibi hukuki bakımdan iki ayrı niteliğe sahiptir. Birincisi, diğer tüm idari işlemlerde ve idari yaptırımlarda olduğu gibi “idari işlem olma” niteliğidir. Vergi kabahati yaptırımları, unsurları yönünden diğer idari işlemlerden bir farklılık arz etmez. Yaptırım uygulama işlemi, tarh işleminde olduğu gibi bir dizi hazırlık işleminden sonra nihai ve icrai bir idari işlem olarak karşı çıkar ve vergi mahkemelerince, İdari Yargılama Usulü Kanununun 2/1-a

---

<sup>848</sup> GOLDSCHMIDT, J., Verwaltungstrafrecht, Berlin 1902, s. 529-584'den aktaran MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.m., s.34-35

<sup>849</sup> MUTLUER, K., Vergi Hukuku..., s.169

Maddesi uyarınca yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları çerçevesinde denetlenir.

Vergi kabahati yaptırımlarının ikinci niteliği, “ceza olma” özelliğinden kaynaklanır. İdari ve vergi kabahati yaptırımları, kişi hak ve özgürlüklerini ilgilendirmesi, bireylere mali ya da değil belirli yükler getirmesi ve bazı şekil koşullarına tabi olması gibi nedenlerle ceza hukukundan etkilenmiştir. Ancak ceza hukuku ile vergi kabahatleri hukukunun hukuki niteliklerinin farklı olması,<sup>850</sup> yaptırım uygulayan makamların farklılığı ve vergisel idari düzenin tanziminde hızlı ve pratik çözümlere duyulan ihtiyaç vergi kabahatlerinin zamanla kendine özgü bir nitelik kazanmasına yol açmıştır.

Görüldüğü üzere idari ve vergi kabahati yaptırımlarının hukuki niteliğinin tespitinde bu yaptırımların ceza hukuku ile ilişkisi büyük önem arz etmektedir. Bu açıdan idari ve vergi kabahati yaptırımlarının hukuki niteliğinin tespitine yönelik tartışmalar, daha çok bu yaptırımların ceza yaptırımı niteliği taşıyıp taşımadığı ya da ceza hukukunda geçerli ilke ve kavramların hangi kapsam ve koşullarda vergi kabahati ve yaptırımlarında da geçerli olacağı sorunu üzerinde toplanmaktadır. İdari ve vergi kabahatleri yaptırımı, ceza hukukunda yer alan anlamıyla hukuken gerçek bir ceza değildir. Ancak ceza hukukunun, idari ve vergi kabahati yaptırımları alanında ceza hukukunun bazı ilke ve kavramları üzerinden etkili olduğu bütün sonuçlarıyla ortaya çıkmaktadır. İdari ve vergi kabahatleri yaptırımlarının idari işlem olmanın yanında cezalandırıcı niteliğinin de bulunması nedeniyle, bu yaptırımlara ilişkin uyuşmazlıklarda

---

<sup>850</sup> OĞURLU, Y., “İdari Yaptırımlara...”, s.175

kural olarak ceza hukukunun bazı ilke ve esaslarının uygulanmasının gerekli ve zorunlu olduğu kabul edilmelidir.

Kural olarak vergi kabahat ve yaptırımlarının anayasal dayanağını diğer tüm suç ve cezalarda olduğu gibi Anayasanın 38 inci maddesi oluşturur. Nitekim Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu’nun 4369 sayılı Kanunla değişik 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki düzenlemeyi iptal eden kararında<sup>851</sup> vergi ziyai cezasının yasal dayanağının, Anayasa’nın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölükleri düzenleyen 73 üncü maddesinin değil suç ve cezalarla ilgili 38 inci maddesinin olduğunu belirterek vergi ziyai cezasının hesaplanmasında esas alınacak oranların yasayla belirlenmesi gerektiğine vurgu yapmıştır. Vergi kabahati yaptırımları yönünden Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yaklaşımı da bu şekildedir. Engel kriterleri olarak bilinen üçlü kriter ile bir uyuşmazlıkta suç isnadı bulunup bulunmadığını özerk biçimde yorumlayan Mahkeme, birçok vergi kabahati yaptırımı uyuşmazlığını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6 ncı maddesi kapsamında değerlendirmiştir.

Suç ve cezalar konusunda Anayasanın 15/2, 17, 19, ve 38 inci maddelerinde düzenlemeler bulunmaktadır. Anayasanın 38 inci maddesinde, “suç ve cezada kanunilik ilkesi”, “geriye yürüme yasağı”, “lehe kanun hükmünün uygulanması” gibi esaslar; 15/2 maddesinde, “suç ve cezada geçmişe yürüme yasağı” esası düzenlenmiştir. Cezai sorumluluğa ilişkin temel kavramlarının kabahatler ve yaptırımları açısından geçerli olacaksa hangi kapsam ve koşullarda geçerli olacağının belirlenmesi sorunu öğretilde

---

<sup>851</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4

tartışılmıştır.<sup>852</sup> Suç ve cezaya ilişkin temel ilke ve kavramların idari yaptırımlarda uygulanmasının kapsam ve koşullarının yasal düzenlemelerle belirlenmemiş olması ve uygulamaya yönelik kriterlerin yargı kararlarıyla açıklığa kavuşturulamaması bu sorunu büyötmektedir.

Vergi kabahati yaptırımlarının belirlenmesinde kanunilik ilkesi daha baskın ve katı uygulanmakla beraber idari ve vergi kabahatlerinin ihdası yönünden bu kuralın esnetildiğı görölmektedir.<sup>853</sup> Bilgi ve teknolojinin gelişmesiyle teknik bilgi ve ihtisas gerektiren bazı alanlarda ortaya çıkan ihtiyaç, bu ilkenin idari kabahatler alanında ceza hukukundaki kadar katı ve baskın uygulanamamasına gerekçe oluşturur. Bu yüzden vergi idaresinin vergi kabahatleri alanında vergilendirmede olduğı gibi kayda değeri bir yetkiye sahip olduğı değerlendirilmektedir.<sup>854</sup> Yasama faaliyetinin yavaş işlemesi nedeniyle düzenleme yapmanın zorluğu, sıklıkla pratik çözüm üretilmesi gereken konularda vergi idaresine düzenleme yetkisinin verilmesini gerekli kılmaktadır. Bununla birlikte idareye tanınan bu yetkiden yürütme organına sınırsız ve keyfi bir kabahat belirleme olanağı tanındığı anlamı çıkarılmamalıdır.

Anayasa Mahkemesi, Bakanlığa tanınan düzenleme yetkisinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölük getirmediğı, uygulamaya yönelik kuralların idari düzenleyici işlemlere bırakılabileceğı<sup>855</sup> ve kanunların

---

<sup>852</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, F., “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, s.132-133

<sup>853</sup> ERDEM, Tahir, “Bakanlar Kurulu’na...”, s. 104-105

<sup>854</sup> TAŞKAN, Y. Z., a.g.e., s.27

<sup>855</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 29.01.1997 tarih ve E.1996/11, K.1997/4

uygulanmasının idarenin düzenleyici işlemleriyle yapılabileceğine vurgu yapmıştır.<sup>856</sup>

Danıştay, çerçevesi yasayla belirlenen idari ve vergi kabahatlerinin uygulanmasına yönelik idari düzenlemelerde idareye düzenleme yetkisi veren yasal düzenlemeler kapsamında dar yorumlamaktadır. Yüksek Mahkeme idari düzenlemelerle belirlenen kurallara aykırı davranılmasının vergi kabahati yaptırımının uygulanması mümkün kılmadığını, kanunda yer almadığı halde idari düzenleme ile kullanma zorunluluğu getirilemeyeceğini<sup>857</sup> ve kanunda olmayan kısıtlamaların eşitsizliğe yol açacak şekilde yönetmelikle düzenlenemeyeceğini<sup>858</sup> hükme bağlamıştır.

Anayasa Mahkemesi ve Danıştay, açık bir yasal düzenlemeye dayanmak ve kanunun çizdiği sınırlar içinde kalmak şartıyla idarenin uygulamaya yönelik filleri ve yaptırımların infazına dair tespitleri belirleme yetkisine sahip olduğunu ve bu durumun yasama yetkisinin devri anlamına gelmediğini kabul etmektedirler.

İdare, yasanın çizdiği sınırlar içinde ve belirlilik ilkesinin anlaşılmasına olanak tanıyan bazı ilke ve ölçütler çerçevesinde vergi kabahatlerinin belirlenmesine ilişkin bu yetkiyi kullanabilir. Aslında idare bir kabahatin ihdasını değil yasanın sınırlarını çizdiği eylem ve davranışların saptanması işlemini yerine getirmektedir.<sup>859</sup> Bununla birlikte idareye tanınan düzenleme yetkisinin

---

<sup>856</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, 26.06.1996 tarih ve E.1996/5, K.1996/26

<sup>857</sup> Danıştay 4. Daire, 17.12.1996 tarih ve E.1996/2603, K.1996/5672; Danıştay 4. Daire, 10.03.1997 tarih ve E. 1996/4141, K.1997/811; Danıştay 4. Daire 05.01.1994 tarih ve E.1992/4914, K.1994/1

<sup>858</sup> Danıştay 13. Daire, 28.06.2005 tarih ve E.2005/63, K.2005/3312

<sup>859</sup> ÖZAY, İ., a.g.e., s.94-95

içerik yönünden sınırının belirlenmesinin zorluğu, doktrin ve yargı kararlarından hareketle ortadadır.<sup>860</sup>

Öğretide ceza hukukunda geçerli olan temel ilke ve esasların ancak, kanunla öngörülmesi,<sup>861</sup> kabahat yaptırımlarının bünyesine uygun düşmesi<sup>862</sup> halinde kabahatler hukukunda da geçerli olacağı kabul edilmektedir. Nitekim, suçun kanuni unsuru ve kıyas yasağına ilişkin ceza hukuku ilkeleri, kabahatler hukukunda aynı şekliyle geçerli değildir. Suçlarda temel ilke kusurdur ve şüphenin varlığından sanık yararlanır. Suçlarda objektif sorumluluk geçerli olmadığından, cezai sorumlulukta temel kural olarak kast esas alınmakta, taksir ise istisnai nitelik arz etmektedir. Kabahatlerde ise kanunda açık bir hüküm bulunmadıkça kural olarak hem kast hem taksir sorumluluğun doğması için yeterli görülmektedir.<sup>863</sup> Vergi kabahatleri yönünden uygulama alanına sahip en önemli ceza hukuku ilkesi ise kanunilik ve alt ilke olan belirlilik ilkesidir.

“Kanunilik ilkesi”, “geriye yürüme yasağı”, “suç ve cezaların bireyselliği”, “lehe kanun uygulaması”, “kıyas yasağı” gibi temel ilke ve kavramların vergi kabahat ve yaptırımları açısından da geçerli olacağı kabul edilmelidir. Bu ilkeler içerisinde “kanunilik ilkesi”, Vergi Usul Kanunundaki ayrıksı yetkiler dışında vergi kabahat ve yaptırımları bakımından geçerliliği en tartışmasız olan ilkedir. Kanunilik ilkesi dışında kalan ilke ve esasların kural olarak vergi kabahat ve yaptırımlarında geçerli olacağı kabul edilmekle birlikte, idari

---

<sup>860</sup> ÖZTÜRK, K. B., a.g.e., s.107

<sup>861</sup> SANCAKTAR, O., a.g.m., s.67

<sup>862</sup> KARAGÜLMEZ, A., a.g.e., s.33

<sup>863</sup> MAHMUTOĞLU, F. S., a.g.m., s.41-42



yaptırımların niteliğine ve bünyesine uygun düşmeyen ayrıksı durumların Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu gibi temel kanunların konuya ilişkin özel düzenlemeleri de dikkate alınarak çözüme kavuşturulması gerekir.

Vergi idaresinin özellikle vergi kabahatlerinin belirlenmesinde sahip olduğu düzenleme yetkisinin vergi mükellef ve sorumluları ile diğer ilgililerin temel hak ve özgürlüklerinde keyfi sınırlandırmalara yol açabileceği kabul edilmekle birlikte gerek Vergi Usul Kanunu'nda idareye yetki veren hükümlerin bulunması gerek Kabahatler Kanunu'nun kabahat ve yaptırımların belirlenmesine ilişkin 4 üncü maddesi, vergi kabahatlerinin cezai sorumluluğa ilişkin temel kavramların güvencesinden yararlanmasının belirli koşullar altında kısıtlandığını ortaya koymaktadır. Kabahatler Kanunu'nun ve Vergi Usul Kanunu'nun içeriğinden, vergi kabahatlerinin kanuniliğinin, idarenin kanuniliği ilkesinin sağladığı hukuki güvencenin üstünde bir standarda sahip olması gerektiği sonucuna da ulaşılmaktadır.

Sonuç olarak ceza hukukunda geçerli ilke ve esaslar, vergi kabahatleri yönünden de geçerlidir. Anayasa'nın suç ve cezalara ilişkin 38 inci maddesinin yanı sıra Anayasa'nın 2 nci maddesi ve evrensel bir hukuk kuralı olarak belirlilik ilkesinin gerekleri bizi aynı sonuca ulaştırmaktadır. Bu bakımdan vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin tespitine ilişkin ortaya çıkan tereddüdün Vergi Usul Kanunu'nda yapılacak değişikliklerle giderilmesi önem arz etmektedir. Kanımızca böyle bir düzenlemenin, hem cezalandırmaya ilişkin ilke ve esasların geçerliliğine hem de vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin zorunlu

kıldığı ayrıksı durumlarda idarenin takdir yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik kriterlerin belirlenmesine vurgu yapması gerekmektedir.

Bu çalışmada idarenin takdir yetkisinin sınırlarının belirlenmesinde teknik ve ekonomik gerekliliklerle uyum içinde çalışabilecek somut kriterler belirlenerek vergi idaresinin gücünü sınırlayan ve hak ihlallerini denetleyebilen bir sistem önerilmiştir. Kuşkusuz bu noktada yargı organına düşen önemli sorumluluklar bulunmakta olup bu yükümlülüğün yerine getirilmesi halinde yargı organı, bir yandan vergisel idari düzenin sağlıklı işlemesine katkı sağlarken diğerk yandan kişilerin hukuki güvenliğinin tesisinde etkin bir fonksiyon icra edebilecektir.

## ÖZET

Vergi kabahatlerinin hukuki rejiminin belirlenmesi amacıyla hazırlanan bu çalışmada, cezai sorumluluğa ilişkin temel ilke ve kavramların vergi kabahatleri hukukunda hangi kapsam ve koşullarda geçerli olduğu konusu incelenmektedir. Vergi kabahati yaptırımları, hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezalarının aksine hukuki nitelikleri itibarıyla bir ceza yaptırımı değildir. Ancak ceza hukukunun, idari ve vergi kabahati yaptırımları alanında da ceza hukukunda geçerli bazı ilke ve kavramlar üzerinden etkili olduğu bütün sonuçlarıyla ortaya çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4 sayılı kararıyla vergi kabahatlerinin yasal dayanağının, Anayasa'nın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri düzenleyen 73 üncü maddesinin değil suç ve cezalarla ilgili 38 inci maddesinin olduğunu hükme bağlamıştır. Ceza hukukundaki kadar katı ve sert uygulanmamakla beraber cezai sorumluluğa ilişkin temel kavramların kanunla öngörülmesi ve kabahat ve yaptırımların bünyesine uygun düşmesi halinde kabahatler hukukunda geçerli olacağı kabul edilmektedir. Çalışmada, Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu'ndaki ayrıksı düzenlemeler de dikkate alınarak "Kanunilik ilkesi", "belirlilik ilkesi", "kıyas yasağı", "geriye yürüme yasağı", "lehe kanun uygulaması", "kusurluluk", "suç ve cezaların bireyselliği" kavramları ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sınırını belirleyen "ölçülülük ilkesi"nin vergi kabahatlerinde hangi kapsam ve koşullarda geçerli olduğu üzerinde durulmuştur.

## **ABSTRACT**

This study, aimed to identify legal regime of the tax misdemeanors, examines under which circumstances and to what extent basic principles and concepts of criminal liability are valid within law of tax misdemeanors. The sanctions under law of tax misdemeanors are, due to their legal scope, not the kind of enforcement measures as tax crimes or punishments. Nevertheless, it appears that criminal law, by its some principles and concepts, has further effects on administrative and tax misdemeanor sanctions. Constitutional Court rendered (Case No: E.2001/3, K. 2005/4, Date: 01.06.2005) that legal basis of tax misdemeanor is not the Article 73 which regulates tax, toll, fee and similar financial obligations, but it is the Article of 38 of the Constitution related to crimes and punishments. It is argued that basic principles and terms of criminal liability can be applied when they are prescribed by law and compatible with the structure of misdemeanors and sanctions, which is not employed as rigid and hard as in criminal law. In this study, considering the derogative regulations in the Tax Procedure Code and the Code on Misdemeanors, it is analysed that to what extent and under which conditions various concepts such as “the principle of legality”, “the principle of legal certainty”, “prohibition of analogy”, “prohibition of retrospective application of law”, “the principle of lex mitior”, “culpability”, “individual responsibility of crimes and punishments” and the principle of proportionality which determines the limitations on basic rights and freedoms can be applicable with regard to tax misdemeanors.

## KAYNAKÇA

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “Vergi Ziyat Kavramı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler”, [www.akcaoglu.com](http://www.akcaoglu.com)

AKKAYA, Mustafa, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 233, Şubat 2008

AKTEL, Mehmet, “Küreselleşme Süreci ve Etki Alanları”, Süleyman Demirel üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Y. 2001, C.6, S.2

ALACAKAPTAN, Uğur, Suçun Unsurları, Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Yayınları No:372, Sevinç Matbaası, Ankara 1975

ALTUNDİŞ, Mehmet, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:65, Sayı:1, Kış 2007

ARSLAN ÖNCÜ, Gülay, “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, TAAD, Yıl:6, Sayı:20, Ocak 2015

ASLAN, M. Yasin, “İdari Yaptırımlar”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 85, 2009

AY, Hakan- ÇAKICI, Ömer, “İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, Vergi Dünyası, Sayı:242, Ekim 2001

AYDIN, Ali Rıza, “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, Vergi Sorunları, Sayı:233, Şubat 2008

BALTA, Tahsin Bekir, İdare Hukuku I., Genel Konular, Ankara 1970/72

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu 138. YIL, 11 – 12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76 <http://www.danistay.gov.tr/>

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 87, Mart 2000

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, Vergi Sorunları, sayı:233, Şubat 2008

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009

BAYAR, İbrahim Nihat, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi Yayınları, Yayın No:4, Haziran 2013

BAYKARA, Bekir, “İdari Vergi Suç Ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2005, Sayı: 285

BAYKARA, Bekir, “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, Yaklaşım Dergisi, 146-2005

BAYKARA, Bekir, “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, Vergi Dünyası, Sayı: 278, Ekim 2004

BAYKARA, Bekir, “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2004

BAYKARA, Bekir, “Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur”, Vergi Dünyası, Sayı:278, Ekim 2004

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 3. Baskı, Afyonkarahisar 2006

BINGHAM, Tom, The Rule of Law, Penguin Books, London 2011

BIYIKLI, Hasan, “Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu ve Türk Ceza Hukuku Sistemi (II)”, Yargıtay Dergisi, Cilt: 8, Sayı:1-2, Ocak-Nisan 1982

BIYIKLI, Hasan, “Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu ve Türk Ceza Hukuku Sistemi (I)”, Yargıtay Dergisi, Cilt: 7, Sayı:4, Ekim 1981

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 30. Baskı, Ankara 2012

BİRSENOĞUL, Hakan, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:7, 2003

BRAITHWAITE, John, “Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty”, 27 Australian Journal of Legal Philosophy 2002

CAN, Osman, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C.IX, S.1-2, 2005

CANDAN, Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Özel Sayı, S.233, Şubat 2008

CANDAN, Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk

Fakóltesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu,  
Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009

CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.  
Baskı, Ankara-2010

CANYAŞ, Oytun, Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması,  
Mali Akademi Yayınları, Yayın Nu: 2, Ankara 2012

CASO, Adolf; Formative Documents of America's Democrasy, Boston 1995

CEYLAN, Ali, Teori ve Uygulamada Ölçölülük İlkesi, ULAKBİM TEZ, Gazi  
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2008,  
kutuphane.gazi.edu.tr

CİHAN, Erol- YENİSEY, Feridun, "Ne Bis İn İdem İlkesi", Çetin ÖZEK  
Armağanı, İstanbul 2004

CREMER, Wolfram, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İdari  
Ceza Hukuku", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakóltesi  
Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin  
Yayıncılık, Ankara 2009

ÇAĞAN, Nami, "Türk hukukunda Vergi Cezalarının Affı", Ankara Üniversitesi  
Hukuk Fakóltesi Dergisi, Cilt: 29, Sayı:1-2, Yıl:1972, s.113

ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982

ÇAĞLAR, Selda, Hukuk Devletin Hukuki Belirlilik İlkesi Üzerinden  
Değerlendirilmesi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2013

ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yaptırımlar Hukuku Kabahatler Kanunu Yorumu,  
Asil Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ankara 2006



ÇEKEN, Hüseyin- ÖKTEN, Şevket- ATEŞOĞLU, Levent, “Eşitsizliği Derinleştiren Bir Süreç Olarak Küreselleşme ve Yoksulluk”, C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt.9, Sayı.2, 2008  
<http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents>

ÇOMAKLI, Şafak Ertan- AK, Ahmet, Suç ve Kabahatler, Erzurum Barosu Yayın No:5, Erzurum 2013

DEMİRBAŞ, Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, Ankara 2004

DEMİRBAŞ, Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, Ankara 2011

DONAY, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Basım, İstanbul 2008

DÖNMEZER, Sulhi- ERMAN, Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, Cilt: I, Beta Basım Yayın Dağıtım, Onikinci Baskı, İstanbul 1997

DURAN, Lütfi, İdare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982

EDİZDOĞAN, Nihat- TAŞ, Metin- ÇELİKKAYA, Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2007

ERDEM, Tahir, “Bakanlar Kurulu’na Tanınan Vergi Cezalarını Artırma Yetkisinin Cezaların Kanuniliği İlkesi Karşısındaki durumu ve Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 414’üncü Maddesine Bakış”, Vergi Sorunları, Sayı:209, Şubat 2006

ERDEM, Tahir, “Vergi Suç ve Ceza Normlarının Yorumlanması II”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:21, Eylül 2005

ERDEM, Tahir, “Vergi Suçlarında Dolaylı Faillik”, Vergi Sorunları, Sayı:234, Mart 2008

ERDEM, Tahir, “Vergi Suçlarında Faillik ve Ceza Sorumluluğu”, Vergi Sorunları, Sayı:233, Şubat 2008

ERDEM, Tahir, Vergisel Kabahatler, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2010

EREM, Faruk- DANIŞMAN, Ahmet- ARTUK, Mehmet Emin, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ondördüncü Baskı, Ankara 1997

ERKUT, Celal, Hukuka Uygunluk Bloku İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi, Kavram Yayınları Yayın No:119, Kavram İnsan Hakları Yayınları Yayın No:7, İstanbul 1996

ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof Dr: Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul 1988

EVREN, Çınar Can, “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, İÜHFD, Cilt:69, Sayı:1-2, Yıl:2011

FURTUN, İdris Hakan, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları, Ankara 2009

GEMALMAZ, Burak, “Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: AİHM’nin Macaristan’a Karşı 14. MAYIS. 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi”, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 88, Sayı: 2, Yıl: 2014

GEMALMAZ, M. Semih, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, İstanbul 1997

GIVATI, Yehonatan, "Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise Of Advance Tax Rulings" 29 Va. Tax Rev 137 2009-2010

GÖKER, Cenker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", Ankara Barosu Dergisi, 2013/1

GÖKER, Cenker, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013

GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, "İdari ceza Hukuku ve Anlamı: İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki", Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:XVI, No:2, Haziran 1963

GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, İkinci Baskı, Cilt I, Bursa 2009

GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, İkinci Baskı, Cilt: II, Bursa 2009

GÖZLER, Kemal, Türk Anayasa Hukuku, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2000  
[www.anayasa.gen.tr](http://www.anayasa.gen.tr)

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Açıklamalı Türk Anayasaları, Turhan Kitabevi, 5. Bası, Ankara 2005

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, 24. Bası, Ankara 2006

GRIBNAU, Hans, "Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands", 9 Utrecht L. Rev. 52 2013

GÜMÜŞ, Veysel, "Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü", Ankara Barosu Dergisi, 2013/1

GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, 2. Bası, İstanbul 2008

HAFIZOĞULLARI, Zeki- ÖZEN, Muharrem, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Us-A Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2010

HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2009

HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 12. Tıpkı Basım, Ankara 2011

HAKYEMEZ, Yusuf Şevki, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Ölçülülük İlkesi”, Beta Basın Yayın Dağıtım, Prof Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı, Cilt. II, İstanbul 2001

İÇEL, Kayıhan- DONAY, Süheyl, Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım, Birinci Kitap, 3. Bası, İstanbul 1999

İNAL, Metin- SOFUOĞLU, Ahmet, “4108 Sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler”, Manisa Barosu Dergisi, Yıl:15, Sayı:56-59, 1996

KAPLAN, Recep- YILMAZOĞLU, Yunus Emre, “AİHM İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları”, TAAD, Yıl:6, Sayı:21, Nisan 2015

KAPTAÇ, Bülent, Vergi Cezaları ve Vergi Uyuşmazlıkları, Maliye Bakanlığı Ellinci Yıl Yayınları, 1973

KARABULUT, Mustafa, “İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği ve Anayasa Mahkemesinin Kabahatler Kanunu Hakkındaki Kararı”, Terazi Dergisi, Sayı:3, Kasım 2006

KARAGÜLMEZ, Ali, Suç Olmaktan Çıkarma- İdari Para Cezaları- Açıklamalı kabahatler Kanunu, Seçkin yayıncılık, Ankara 2005

KARAHANOGULLARI, Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler, Turhan Kitabevi, Ankara 2011

KARAKOÇ, Yusuf, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel S., 2010

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2007

KARAMANLIOĞLU, Evrim, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargısına İlişkin Uyuşmazlıkların AİHS Kapsamında Kabul Edilebilirliği”, Ankara Barosu AİHS Kapsamında Vergi Yargısı Konferansı, 09.TEMMUZ.2015, (Yayınlanmamış Sunum)

KARTAL, Zihni, “İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı”, Vergi Dünyası, Sayı: 207, Kasım 1998

KOCA, Mahmut- ÜZÜLMEZ, İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara 2011

KURT, Aytaç, “Avrupa Hukuku’nda İyi Yönetim Hakkı Çerçevesinde Ölçülülük İlkesi”, Danıştay Dergisi, Sayı:108, Yıl:2004

KÜHNE, Hans Heiner, “Almanya’da İdari Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009

LOGUE, Kyle D., “Optimal Tax Compliance and Penalties When The Law Is Uncertain”, 27 Va. Tax Rev 241 2007 2008

MAHMUTOĞLU, Fatih Selami, “Suç- Kabahat Ayırımı- İdari Ceza Hukuku’nun Temelleri”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009

MAHMUTOĞLU, Mahmut Selami, Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda Yaptırım Rejimi, Kazancı Hukuk Yayınları No:143, İstanbul 1995

METİN, Yüksel, Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002

MUTLUER, Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir 1979

MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 2011

NARTER, Recep- SARICAOĞLU, Ercan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima” EÜHFD, C. XVII, S. 1–2 (2013)

OĞURLU, Yücel, “Ceza Mahkemesi Kararlarının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu ‘Ne bis İn İdem’ Kuralı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 52, S. 5, 2003

OĞURLU, Yücel, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayırımı”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:1999, Sayı:1

OĞURLU, Yücel, “İlk Örneklerinden Günümüze Danıştay’ın Ölçülülük İlkesine Yaklaşımı”, İdari Yargı Sempozyumu, Ankara Mayıs 2003

OĞURLU, Yücel, “İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında İdari Faaliyetin Denetlenmesinde Ölçülülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:IV, Sayı: 1-2, 2000

OĞURLU, Yücel, İdare Hukukunda Kazanılmış Haklara Saygı ve Haklı Beklentiler Sorunu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003

OĞURLU, Yücel, Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002

OK, Nuri- GÜNDEL, Ahmet, Ceza Mahkemesinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Ankara 2002

ORKUNOĞLU, Fulya, “Vergi Cezasının Hukuki Niteliğine Yönelik Görüşler”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Eylül 2007

ÖNCEL, Mualla- KUMRULU, Ahmet- ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 14. Bası, Ankara 2007

ÖZAY, İl Han, İdari Yaptırımlar, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından Yayın No:3326, Hukuk Fakültesi Yayını No: 691, İstanbul 1985

ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, Altıncı Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2000

ÖZBUDUN, Ergun, Türk Anayasa hukuku, Yetkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara 2005

ÖZCAN, Keramettin, “Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi” [www.muhasabenet.net](http://www.muhasabenet.net)

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara 2011

ÖZEK, Çetin, “1997 Türk Ceza Yasası Tasarısı’na İlişkin Düşünceler”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Prof. Dr. Hıfzı Veldet VELİDEDEOĞLU’na Armağan Sayısı, 1998, C.LVI, S.1-4

ÖZEN, Muharrem, “Rekabet ve Ceza Hukuku”, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ve Bu Kanun’da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Taslak, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Sempozyum, 7-8 Ekim 2005

ÖZEN, Muharrem, “Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:52, Sayı:1, 2003

ÖZEN, Mustafa, “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XIV, Y.2010, S.1

ÖZEN, Mustafa, Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınevi, Ankara 2014

ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 10. Bası, Ankara 2014

ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 6. Bası, Ankara 2011

ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, İkinci Baskı, Ankara 2005

ÖZGÜVEN, Volkan, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara Ağustos 2007



ÖZTÜRK, Bahri; “Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009

ÖZTÜRK, K. Burak, Fransız ve Türk Hukukunda İdarenin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı, Yetkin Yayınları, Ankara 2009

PARPWORTH, Neil, Constitutional & Administrative Law, Oxford University Press, Fifth Edition, New York 2008

RUMPH, Christian, “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr)

SABAN, Nihal, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? -II”, Vergi Sorunları, Sayı:144, Eylül 2000

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım, 6. Baskı, İstanbul 2014

SANCAKTAR, Oğuz, “İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009

SARIOĞLU, Fatih, “Vergi Ziya-ı Vergi ziyası Suç ve Cezasının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Mevzuat Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 53, Mayıs 2002, [www.mevzuatdergisi.com](http://www.mevzuatdergisi.com)

SEER, Roman, “Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009

SEVİĞ Veysi - DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yargı Kararlarında Sevk İrsaliyesi”,  
www.evergi.net

SOYASLAN, Doğan, Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi, Kazancı  
Hukuk Yayınları No:77, Ankara 1990

STOTT, David- FELIX, Alexandra, Principles of Administrative Law, Cavendish  
Publishing Limited, London Great Britain 1997

ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin Basın  
Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Bursa 2011

TAGRAF, Hasan, “Küreselleşme Süreci ve Çokuluslu İşletmelerin  
Küreselleşme Sürecine Etkisi”, C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,  
Cilt.3, Sayı.2, 2002

TAŞ, Fatma, Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008

TAŞDELEN, Aziz, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan  
Kitabevi, Ankara 2010

TAŞKAN, Yusuf Ziya, Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, On İki Levha  
Yayıncılık, Yayın No:138, İstanbul 2010

TEZCAN, Durmuş, “İdari Muhakeme Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku  
Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi”, İstanbul Kültür Üniversitesi  
Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku  
Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009

TOROSLU, Nevzat, Ceza Hukuku, Savaş yayınları, Ankara 1995

ULER, Yıldırım, Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Geriye Yürür, Bahri  
Savcı'ya Armağan, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, Yayın No:7,  
Ankara 1988

- ULUSOY, Ali, “İdari Ceza Hukuku’nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009
- ÜSTÜN, Süleyman, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:9 Sayı:3-4 Yıl:2001
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:9 Sayı:3-4 Yıl:2001
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XV, Sayı:1-2, 2011
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Vergi ceza Miktarlarının Yeniden Değerleme Oranında Arttırılması”, Vergi Sorunları, sayı:246, Mart 2009
- YALTI, Billur, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:225, Haziran 2007
- YALTI, Billur, “İHAM’ın Glantz Kararının ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem ilkesine Aykırılığı Üzerine”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:317, Şubat 2015
- YALTI, Billur, “İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:233, Yıl:2008
- YEUNG, Karen, “Better Regulation, Administrative Sanctions and Constitutional Values”, ILegal Studies, Vol. 33 No. 2, June 2013

YILDIRIM, Zeki, “4369 sayılı Kanunla Getirilen Düzenlemeler Işığında Vergi Suç ve Cezaları”, Adalet Dergisi, Sayı: 6, 2001\_

YILMAZ, M. Esat- YILMAZ, Gökhan, “Avrupa Birliğinde Yetki İkamesi ve Orantılılık”, Askeri Yüksek İdare Dergisi, Sayı:17, Yıl:2002

YURTCAN, Erdener, Kabahatler Kanunu ve Yorumu, İstanbul 2005

YÜKSEL, Mehmet, “Mahremiyet Hakkı ve Sosyo-Tarihsel Gelişimi”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 58-1

ZANOBİNİ, Guido, “İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi”, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C.XVIII, Eylül-Aralık 1963, No:3-4