

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

Emine Sevcan ARTUN

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

İZMİR- 2021

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Vergi Hukukunda Ölçölülük İlkesi adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Emine Sevcan ARTUN



ÖZET
Doktora Tezi
Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi
Emine Sevcan ARTUN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Programı

Ölçülülük ilkesi, bir özgürlük ya da hakkı sınırlamada başvurulacak aracın, sınırlandırmayla ulaşılmak istenilen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, sınırlandırma aracının sınırlandırma amacını gerçekleştirmek için gerekli olmasını, araçla amaç arasında ölçülü bir oran bulunmasını ifade eden bir ilkedir.

Vergilendirme sürecinde mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği, çalışma hakkı, seyahat hakkı, kişi özgürlüğü gibi birçok temel hak ve özgürlüğe müdahale edilmesi söz konusudur. Bu nedenle, temel haklara müdahalenin sınırını oluşturan bu ilke, vergi hukukunda da büyük öneme sahiptir. Dolayısıyla verginin konulmasından tahsiline, vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında çıkan anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulmasına kadar her aşamada ölçülülük ilkesine riayet edilmesi, bu süreçlerde vergi ödevlilerinin temel hak ve özgürlüklerine yapılan müdahalelerde ölçülülük ilkesinin gereklerine uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, ölçülülük ilkesinin anlamı ve unsurları, temel hak ve özgürlüklerle ilişkisi, karşılaştırmalı hukuka da yer verilmek suretiyle incelenmektedir. İkinci bölümde, vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin; üçüncü bölümde ise vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin ilkeye uygunluğu ele alınmaktadır. Bu çerçevede mevzuat, uygulama ve içtihat açısından ilkeye aykırılık taşıyan hususlar tespit edilerek, çözüm önerileri sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Ölçölülük İlkesi, Mükellef Hakları, Adil Vergilendirme, Makul Vergi.



ABSTRACT

Doctoral Thesis

Proportionality Principle in Tax Law Disputes

Emine Sevcan ARTUN

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Law

Public Law Program

The principle of proportionality is a principle which states that the tool referenced in limiting a freedom or right is applicable for accomplishing the objective desired to be achieved by limitation, the limitation tool is necessary to accomplish the limitation objective, and there is a measurable ratio between tool and objective.

Many fundamental rights and freedoms such as property right, privacy of private life, right to work, right to travel, and freedom of person are interfered with in the taxation process. Thus, this principle, which forms the limit of the interference with fundamental rights, has also great importance in tax law. The principle of proportionality should be respected at every stage of the taxation process, from the imposition of the tax to its collection, to the resolution of disputes between the tax administration and tax payers; In these processes, it is necessary to act in accordance with the requirements of the principle of proportionality in the interference to the fundamental rights and freedoms of the tax payers.

In the first part of the study, the meaning and elements of the principle of proportionality and its relationship with fundamental rights and freedoms are examined by including comparative law. In the first part of the study, the meaning and elements of the principle of proportionality and its relationship with fundamental rights and freedoms are examined by including comparative law. In the second part, the regulations related tax law; in the third part, the actions and procedures of the tax administration with is discussed within the

scope of the compliance with the principle. In this framework, issues contrary to the principle in terms of legislation, practice and case law are determined and solutions are offered.

Keywords: Tax Law, Proportionality Principle, Taxpayer Rights, Fair Taxation, Reasonable Tax.



VERGİ HUKUKUNDA ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ANAYASAL VE VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN BİR İLKE OLARAK ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

I. GENEL ÇERÇEVE	4
II. İLKENİN TANIMI, TARİHİ GELİŞİMİ VE KAPSAMI	5
A. Ölçülülük Kavramı ve Felsefi Temelleri	5
B. Ölçülülük İlkesi Kavramının Temelleri ve Hukukî Bir İlke Olarak Gelişimi	7
C. İlkenin Türk Hukuku ve Karşılaştırmalı Hukukta Kabulü ve Uygulama Alanı	13
1. Genel Olarak	13
2. Almanya	15
3. Fransa	19
4. İngiltere	23
5. Kanada	27
6. Avusturya	29
7. Amerika Birleşik Devletleri	30

8. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihadı	32
9. Avrupa Birliği Hukuku	34
10. Türkiye	36
Ç. Unsurları	39
1. Genel Olarak	39
2. Elverişlilik	41
3. Gereklilik	44
4. Orantılılık	46
III. VERGİ HUKUKUNA HÂKİM OLAN DİĞER HAK VE İLKELERLE İLİŞKİSİ	48
A. Genel Açıklama	48
B. İlkenin Vergi Hukukunu Etkileyen Diğer Anayasal Hak ve İlkelerle İlişkisi	50
1. Genel Olarak	50
2. Hukuk Devleti İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	50
3. Hukukî Güvenlik İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	54
4. Sosyal Devlet İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	60
5. Laiklik İlkesi, Din ve Vicdan Hürriyeti ve Ölçülülük	62
6. Mülkiyet Hakkı ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	66
7. Özel Hayatın Gizliliği, Kişisel Verilerin Korunması ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	69
8. Ailenin Korunması ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	73
9. Çalışma Hürriyeti ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	76
10. Âdil Yargılanma Hakkı ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	78
C. İlkenin Diğer Vergi Hukuku İlkeleriyle Olan İlişkisi	83
1. Vergi ve Vergi Cezalarının Kanunîliği İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	83
2. Vergi Adaleti ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi	85
a. Genel Olarak Vergi Adaleti Kavramı	85
b. Vergi Adaletinin Yerine Getirilmesinde Ölçülülük Değerlendirilmesi	87

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ VE VERGİ CEZA NÖRLARINDA ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

I. GENEL ÇERÇEVE	91
II. VERGİ DÜZENLEMELERİNDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ	92
A. Vergi Miktarının Belirlenmesinde Ölçölülük İlkesi	92
1. Genel Olarak	92
2. Bir Orantılılık Kıstası Olarak Malî Güce Göre ve Makûl Vergilendirme	93
a. Genel Olarak	93
b. Malî Gücün Göstergeleri	95
aa. Genel Olarak	95
bb. Gelir	97
cc. Servet	98
dd. Harcama- Tüketim- Gider	98
c. Malî Güce Ulaşmada Kullanılan Araçlar	98
ç. Vergilendirmede Ölçölülük İhlali Olarak Aşırı Vergilendirme	100
aa. Aşırı Vergilendirme Kavramı	100
bb. Türk Vergi Hukuku'nda Aşırı Vergilendirme Açısından Başlıca Tartışmalı Durumlar	102
aaa. Genel Olarak	102
bbb. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Yüksekliğı	102
aaaa. Vergi Gelirleri İçerisinde Harcamalardan Alınan Vergilerin Payının Yüksekliğı	102
bbbb. Bazı Ürünlerden Alınan Harcama Vergisi Oranlarının Yüksekliğı	106
ccc. Katma Değer Vergisinin Matrahına Başka Vergilerin de Dahil Edilmesi	111
ççç. Geçmişe Etkili Vergilendirme	112
ddd. Gelir Vergisi Oranlarının Yüksekliğı ve Artan Oranlı Tarife Sistemi	113
eee. Kira Geliri Beyan Etme Sınırı	115

fff. Türk Hukuk Sistemine Yeni Getirilen Vergiler	116
3. Cumhurbaşkanı'na Devredilen Vergi Oranlarını Belirleme Yetkisinde Ölçülülük	122
a. Genel Olarak	122
b. Vergi Tarife ve Oranlarına İlişkin Düzenleme Yetkisi	124
ç. Vergi İndirim, Muafiyet ve İstisnalarına İlişkin Düzenleme Yetkisi	128
4. Kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığına Devredilen Yetkilerde Ölçülülük	131
III. VERGİ CEZA YÜKÜ GETİRİLMESİNDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ	132
A. Genel Açıklama	132
B. Vergi Kabahati ve Müeyyidelerinin Ölçülülük Açısından Değerlendirilmesi	135
1. Vergi Ziyatı Cezası	135
2. Usulsüzlük Cezaları	139
a. Genel Olarak	139
b. Genel Usulsüzlükler	139
c. Özel Usulsüzlük Kabahati	141
C. Vergi Suç ve Müeyyidelerine İlişkin Düzenlemelerin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	145
1. Vergi Kaçakçılığına İlişkin Düzenlemeler	145
a. Genel Olarak	145
b. <i>Defter İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Düzenlenmesi</i>	146
c. Vergi Kaçakçılığına İlişkin Düzenlemenin Non bis in idem İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi	152
aa. Genel Olarak	152
bb. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı	153
cc. Türk İçtihat ve Öğretisinin Konuya Yaklaşımı	157
çç. Değerlendirme ve Sonuç	162
2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçunda Ölçülülük İlkesi	163
3. Vergi Mahremiyetini İhlâl Suçunda Ölçülülük İlkesi	165

a. Genel Olarak	165
b. Vergi Mahremiyetinin Kapsamının Belirlenmesi Açısından	167
c. Türk Ceza Kanunu'na Yapılan Atfın Belirsizliği Açısından	168
Ç. Vergi Affı Niteliğindeki Düzenlemeler ve Ölçülülük İlkesi	169
IV. VERGİ VE VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN SORUMLULUK DÜZENLEMELERİNİN ÖLÇÜLÜLÜĞÜ	171
A. Genel Açıklama	171
B. Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Sorumluluğa İlişkin Hükümlerin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	173
1. Mirasçılar Sorumluluğu	173
2. Kanunî Temsilcilerin Sorumlulukları	174
3. Limited Şirket Ortağının Sorumluluğu	181
4. Meslek Mensuplarının Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları	185

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN İŞLEM VE EYLEMLERİNDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

I. GENEL ÇERÇEVE	191
II. VERGİ TARHI VE CEZA KESME AŞAMALARINDA ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ	192
A. Genel Açıklama	192
B. Tarhiyat Aşamasında Ölçülülük İlkesi	194
1. Genel Olarak	194
2. Tarhiyat Aşamasına İlişkin Ölçülülük İlkesi Açısından Tartışmalı Hususlar	195
a. Mükellefe (Vergi Matrahı Hakkında Bilgi ve Yasal Defterlerini Sunması için) Yeterli Sürenin Tanınmaması	195
b. Resen Tarhiyat Sebeplerinin Açıkça ve Uygun Olarak Ortaya Konulmaması	196
c. (Tarhiyatın Dayanağını Oluşturan) Takdir Komisyonu Kararları ve Vergi Tekniği Raporlarının Vergi Ceza İhbarnamesine Eklenmemesi	198

C. Denetim Yollarının Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi	201
1. Genel Olarak	201
2. Yoklama Aşamasında Ölçülülük İlkesi	204
3. İnceleme Aşamasında Ölçülülük İlkesi	207
a. Genel Olarak	207
c. Ölçülü İnceleme	208
aa. Genel Olarak	208
bb. İnceleme Denetim Yolunun Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi	
Açısından Tartışılan Hususlar	212
aaa. Genel Olarak	212
bbb. İnceleme Sırasında Mükellefin Defter Kayıt ve Belgelerini	
İbraz Zorlanması	212
ccc. İthamlara Dayalı Vergi İnceleme Raporları	213
ççç. İnceleme Sırasında Zamanaşımını Durdurmak Amacıyla	
Takdir Komisyonuna Sevk	214
3. Arama Aşamasında Ölçülülük İlkesi	216
a. Genel Olarak	
b. Ölçülü Arama	218
5. Bilgi Toplama Aşamasında Ölçülülük İlkesi	222
Ç. Vergi / Cezaları Kaldıran veya Azaltan Kurumların Uygulanmasında	
Ölçülülük İlkesi	224
1. Genel Olarak	224
2. Uzlaşma Kurumu ve Ölçülülük İlkesi	225
3. İzaha Davet Kurumu ve Ölçülülük İlkesi	228
III. VERGİ VE CEZANIN TAHSİLİNDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ	232
A. GENEL AÇIKLAMA	232
B. KAMU ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI VE	
ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ	234
1. Genel Olarak	234
2. Teminat İstenilmesinde Ölçülülük İlkesi	237
3. İhtiyatî Tahakkuk Uygulamasında Ölçülülük İlkesi	240
4. İhtiyatî Haciz Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi	242

a. Kamu İcra Hukuku'nda İhtiyatî Haciz Kurumu	242
b. İhtiyatî Haciz Kurumunun Ölçülülük İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi	243
C. KAMU ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ SÜRECİNDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ	247
1. Genel Olarak	247
2. Haciz Yoluyla Takip Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi	248
a. Genel Olarak	248
b. Haciz Uygulanmasında Temel Haklara Müdahale ve Ölçülülük İlkesi	249
3. İflas Yoluyla Takip Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi	254
Ç. Vergi Borcunu Ödemeyenlerin İlânı- Bildirimi ve Ölçülülük İlkesi	256
IV. VERGİ İDARESİNİN İŞLEM VE EYLEMLERİNİN DENETİM BASAMAĞI OLARAK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ	258
A. Genel Açıklama	258
B. Vergi Yargılaması Hukukunda Geçerli Haklara Müdahale Eden Bazı Hususların Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	259
1. Genel Olarak	259
2. Yargılama Giderleri	259
3. Haksız Çıkma Zammı	261
4. Dava Açma Süreleri	263
5. Süresinde Verilmeyen Beyannamelere İhtirazî Kayıt Konulamaması	268
C. Vergi Mahkemelerinin Vergi Hukukuna Özgü İşlemleri Denetim Yetkisinde Ölçülülük İlkesi	270
1. Genel Olarak	270
2. Genel Anlamda Vergisel İşlemlerin Hukuka Uygunluğunun Denetiminin Sınırı	270
3. Vergisel İşlemlerde Ölçülülük Denetiminin Sınırı	272
SONUÇ	277
KAYNAKÇA	288

KISALTMALAR

AATUHK.	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Any.M.	Anayasa Mahkemesi
Av.K.	Avukatlık Kanunu
bkz.	Bakınız
BVerfG	Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararı
BVerfGE	Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
C.	Cilt
DEÜHF.	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
DİK.	Devlet İhale Kanunu
Dş.	Danıştay
DVK.	Damga Vergisi Kanunu
E.	Esas
GK.	Gümrük Kanunu
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
HMK.	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK .	İdari Yargılama Usulü Kanunu
m.	Madde
K.	Karar
KHK.	Kanun Hükmünde Kararname
KK.	Kabahatler Kanunu
Krş.	Karşılaştırınız
No.	Numara
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
s.	Sayfa
S.	Sayı
TBK.	Türk Borçlar Kanunu
VUK.	Vergi Usul Kanunu
Y.	Yıl

GİRİŞ

Devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırsız olmadığı gerçeği demokrasi mücadelelerinin temelini oluşturan önemli bir unsurdur. Devletlerin vergilendirme yetkisinin sınırlarından birini de ölçülülük ilkesi oluşturmaktadır. Kısaca aşırılıklardan kaçma olarak tanımlayabileceğimiz ölçülülük kavramı, bir hukuk normu haline geldiğinde temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalelerin gerekli, elverişli ve orantılı olması gerekliliğini ifade etmektedir. Kökeni hakkında farklı görüşler bulunan ilke, en temel bakış açısıyla kaynağını hukuk devleti ilkesinden alan, bu ilkenin temelinde gelişen, temel hak ve özgürlüklerin en üst düzeyde korunmasına hizmet eden, temel hak ve özgürlüklere yapılacak müdahalelerin meşrûluğunu denetleme konusunda hâkimlere sunulmuş bir denetim aracıdır.

Vergi hukuku birçok temel hak ve özgürlüğe müdahalede bulunulması sonucuyla karşılaşılan ve bu müdahalelerin kurallarını düzenleyen bir hukuk dalıdır. Vergilendirme sırasında mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği, çalışma hakkı, seyahat hakkı, kişi özgürlüğü gibi birçok temel hak ve özgürlüğe müdahale edilmesi söz konusudur. Bu müdahaleyi gerçekleştiren tarafın birçok özel yetkiyle donatılmış, mükellefe göre üstün konumda bulunan vergi idaresi olduğu gerçeği, vergi hukukunda temel hak ve özgürlüklerin korunması konusunu daha önemli hale getirmektedir.

Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi başlığı altında yapılan yerli ve yabancı çalışmalar genel olarak malî güce göre, aşırıya kaçmayan vergilendirme konusu üzerinde durmakta ve konuyu bu kavramlarla sınırlamaktadır. Ancak ölçülülük ilkesi sadece vergi veya vergi ceza yüküne ilişkin düzenlemelerinin getirilmesinde değil vergilendirme işlemlerinin her aşamasında ve hatta vergi yargılaması hukukunda da uygulanması gereken bir ilkedir. Bu itibarla vergilerin konulmasından tahsiline, vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında çıkan anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulmasına kadar her aşamada ölçülülük ilkesine riayet edilmesi, bu süreçlerde vergi ödevlilerinin temel hak ve özgürlüklerine yapılan müdahalelerde ölçülülük ilkesinin gereklerine uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

Çalışma yapılırken iki farklı yolun izlenmesi söz konusu olabilirdi. Bunlardan ilki, vergi hukukunda geçerli olan temel hak ve özgürlükler esas alınarak bir

başlıklandırma yapılarak her bir temel hak veya özgürlüğe, vergilendirme sürecinin hangi noktasında müdahale edildiği ve bu müdahalenin ölçülülüğü hususlarının irdelenmesidir. İkincisi ise sırayla vergilendirme süreci esas alınarak sürecin her bir aşamasında hangi temel hak ve özgürlüklere müdahale edildiğinin ve bu müdahalelerin ölçülülük ilkesine uygunluğunun değerlendirilmesidir. İlk yöntemden, vergilendirme sürecinin bir aşamasında birden fazla temel hakka müdahale söz konusu olabileceği ve bu nedenle bu süreçten birden fazla temel hak ve özgürlüğe ilişkin başlık altında bahsetmenin tekrara düşme sakıncasını barındırabileceği düşüncesiyle vazgeçilerek; vergilendirme süreçlerini esas alan ikinci yöntem tercih edilmektedir.

Çalışma giriş, üç bölüm ve sonuç kısımlarından oluşmaktadır. Birinci bölümde *ölçülülük* kavramı, bu kavramın hukukî bir ilke olarak gelişimi, bazı ülkelerin mevzuatlarında ve uluslararası yargı da dâhil olmak üzere yargı kararlarında yer alma süreci hakkında genel bir bilgi verilmektedir. Daha sonra, ilkenin gerekleri olarak da ifade edilen alt unsurları hakkında bilgi verilerek, vergi hukuku özelinde yapılacak değerlendirmeler için de bir zemin oluşturulmaktadır. Bu bölümde ayrıca ilkenin vergi hukukunda hâkim olan diğer temel hak ve özgürlükler ile olan ilişkisi de irdelenmektedir.

İkinci bölümde vergi ve vergi cezası düzenlemelerinin ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesine yer verilmektedir. Nitekim hem vergi hem de vergi cezasına ilişkin düzenlemeler; mülkiyet hakkı, kişi hürriyeti, özel hayatın gizliliği, hak arama özgürlüğü gibi birçok kişi hak ve özgürlüğe müdahalede bulunmaktadır ve bu müdahalelerin sınırı ölçülülük ilkesiyle çizilmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümü ise, vergi idaresinin eylem ve işlemlerinde ölçülülük ilkesi başlığı taşımaktadır. Bu başlık altında vergi ve vergi ceza yükü getiren hükümlerin uygulanmasına, kamu alacağının eksiksiz ve zamanında toplanmasına hizmet eden vergi idaresinin eylem ve işlemleri ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirilmekte ve vergi yargısı organının bu eylem ve işlemleri denetiminin sınırları üzerinde durulmaktadır.

Sonuç kısmında ise konunun bütünü ele alınarak, Vergi Hukuku özelinde ölçülülük ilkesine aykırılıkları tesbit edilen hususlara ve bu konuya ilişkin çözüm önerilerine yer verilmektedir.

Belirtmek gerekmektedir ki, Türk Vergi Hukuku sistemini oluşturan bütün kanunları tek tek inceleyip ölçülülük ilkesine aykırılıkları tespit etmek ve alternatif düzenlemeler sunmak mümkün değildir. Çalışmada amaçlanan; ilkenin vergi hukukunda nasıl bir görünüme kavuştuğunun, eleştirilerin hangi noktalarda yoğunlaştığının ve eleştirilen düzenlemeler veya uygulamaların ilkeye uygun hale getirilmesi için neler yapılabileceğinin ortaya konulmasıdır. Bu itibarla, vergilendirmenin kamu giderleri için finansman sağlama misyonunu göz ardı etmeyen ancak mükellef haklarına da aşırı müdahaleler barındırmayan yöntemlere başvurmak, ilkeye uygun vergilendirme için en uygun olanı ifade etmektedir. Bu itibarla, çalışmada bu uygunluktan uzaklaşan düzenlemeler ile idarî eylem ve işlemlere dikkat çekilerek, ideale nasıl yaklaşılabileceği sorusu üzerine yoğunlaşmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ANAYASAL VE VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN BİR İLKE OLARAK

ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

I. GENEL ÇERÇEVE

Hukukî bir kavram hakkında açıklama ve inceleme yapabilmek için öncelikle o kavramın içeriğinin, tarihi gelişiminin, unsurlarının, benzer kavramlarla ilişkisinin ortaya konulması gerekmektedir. Çalışmamızın birinci bölümünü oluşturan bu bölümde öncelikle genel anlamıyla *ölçülülük* kavramı üzerinde durulmaktadır. Nitekim hukukî bir ilke olarak *ölçülülük ilkesi* kavramının hukukî anlam ve öneminin anlaşılması, öncelikle *ölçülülük* kavramının neyi ifade ettiğinin kavranmasını gerektirmektedir. Bu doğrultuda gerek din adamları gerek filozofların eserlerinde sıkça yer verilen *ölçülülük* kavramının içeriğine ana hatları ile değinildikten sonra kavramın hukukî bir ilke olarak gelişimi, bazı ülkelerin mevzuatlarında ve uluslararası yargı da dâhil olmak üzere yargı kararlarında yer alma süreci hakkında genel bir bilgi verilmektedir¹.

Ölçülülük ilkesinin, elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olarak ifade edilen üç alt unsurdan oluştuğu kabul görmektedir. Bu bölümde bu unsurlar hakkında genel açıklamalar yapılmak suretiyle sonraki bölümlerde yapılacak vergi hukuku sistemi içerisinde ölçülülük ilkesine ne kadar riayet edildiği tartışmasında mevzuat, kavram, kurum ve uygulamaların ilkenin alt unsurlarına uygunluğu bakımından da incelenebilmesine zemin hazırlanmaktadır. Ölçülülük ilkesi aşağıda sıkça yer verileceği üzere temel haklara yapılan müdahalelerin sınırını oluşturduğundan, ilke bir takım hak ve özgürlüklerle ve başkaca ilkelerle yakın ilişki içerisinde. Bu sebeple bu bölümde ilkenin diğer hak, ilke ve özgürlüklerle olan ilişkisi de irdelenmektedir. Bu irdeleme yapılırken, sonraki bölümlerde tekrara düşmemek adına yalnızca ölçülülük ilkesinin temel hak/ özgürlükler ve diğer ilkeler ile olan bağlantısı hakkında genel nitelikte teorik bilgiler verilmekle yetinilmekte, vergilendirme sürecinde temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalelerin ve Türk

¹ Bu bilgilendirme yapılırken söz konusu ülkelerin bütün hukuk sistemlerini incelemek mümkün olmadığından, bu ülkelerin hukukçularının yazdığı bazı eserler ve bu konuda yapılan diğer çalışmalar referans gösterilmektedir.

Vergi hukukunda yer alan birtakım düzenlemelerin ölçülülük ilkesi açısından değerlendirilmesi hususu diğer bölümlere bırakılmaktadır.

II. İLKENİN TANIMI, TARİHİ GELİŞİMİ VE KAPSAMI

A. Ölçülülük Kavramı ve Felsefi Temelleri

Ölçülülük, tarih boyunca gerek din adamları gerek düşünürler tarafından aşırılıklardan, ifrat ve tefritten kaçınma ve orta yolun bulunması gerekliliği şeklinde dile getirilmiş bir kavramdır². Bu anlamıyla ölçülülük, birbiriyle çatışan menfaatlerin dengelenmesi ve bu şekilde orantısız sonuçların engellenmesi yönünde bir prensiptir³.

Platon'a göre ölçü, düzen ve ahengi içermektedir ve ölçülülük istek ve tutkularımızı kontrol edebilme erdemidir. Platon'un ideal devlet anlayışında bilgi, cesaret, ölçülülük ve adalet kavramları esastır⁴. Platon, kişide bulunan unsurların, Devlet için de geçerli olacağı anlayışıyla paralel olarak insandaki ölçülülüğün aynı şekilde Devlet'te de bulunması gerekliliğini vurgulamaktadır⁵. Aristoteles ise erdemi her biri kötülük olan iki uç arasındaki orta olarak ifade etmektedir. Erdemli kişi aşırılık ile eksiklikten kaçır ve ortayı arar⁶. Ölçülülük hem aşırılık hem de eksiklik yüzünden bozulur⁷. Cesaret, korku, merhamet, arzu gibi duygular söz konusu olduğunda her iki uçtan kaçınıp ölçülü olmak gerekmektedir⁸.

Epiküros da mutluluk ve ölçülülük olmak üzere iki ana erdemden bahsetmektedir. Epiküros'a göre bilgeler ile bilge olmayanlar arasındaki farkı ortaya

² Aharon Barak, **Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations**, Cambridge Press, Cambridge, 2012, s. 175.

³ Peter Auffermann, **Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Arbeits- und Sozialversicherungsrecht**, Würzburg Uni. Dissertation, 1975, s. 6.

⁴ Platon, s. 125- 144.

⁵ Platon, insan yapısı ile devlet arasında benzerlik kurar ve devlet biçimlerinin o devlette yaşayan insanların huylarından kaynaklandığını söyler. (Ayferi Göze, **Siyasal Düşünce Tarihi**, İstanbul, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1982, (Siyasal Düşünce), s. 33).

⁶ Aristoteles, **Eğitim Üzerine**, çev. Ahmet Aydoğan, Say Yayınları, İstanbul, 2008, (Eğitim), s. 81; Aristoteles, **Nikomakhos'a Etik**, çev. Saffet Babür, Bilgesu Yayınları, Ankara, 2012, (Etik), s. 36, 115.

⁷ Aristoteles, **Eğitim**, s. 72. Aristoteles'in orta yol teorisine göre soytarlık ifrat, sıkıcılık tefrit iken nüktedanlık; müsriflik ifrat, cimrilik tefrit iken cömertlik orta yoldur. (W. D Ross, **Aristoteles**, Kabalcı Yayınevi, İstanbul, 2002, s. 240).

⁸ Ross, s. 241.

hale gelmiştir.

B. Ölçülülük İlkesi Kavramının Temelleri ve Hukukî Bir İlke Olarak Gelişimi

Ölçülülük ilkesi genel anlamıyla birbiri ile çatışan menfaatlerin uygun bir şekilde dengelenerek, ölçüsüz sonuçların ortaya çıkmasının engellenmesini sağlayan temel bir prensip olarak tanımlanabilir¹³. İlke kamu hukukunda ise, alt unsurlarını da tanımlayacak şekilde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan aracın sınırlandırma amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını, sınırlama aracının sınırlama amacı için gerekli olmasını ve amaç ile aracın ölçülü bir oran içinde olmasını ifade etmektedir¹⁴.

İlkenin temel kaynağının ne olduğu konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerin ilki ve en çok kabul göreni, ilkenin hukuk devletinin sonucu olduğu; dolayısıyla hukukî dayanağını hukuk devleti ilkesinin oluşturduğu görüşüdür¹⁵. Buna göre ölçülülük ilkesi hukuk devletinin maddî yanına ilişkin bir uzantısıdır¹⁶. İktidarın yetkilerinin hukuk kurallarıyla sınırlı olduğu hukuk devletinde, kişi hak ve özgürlüklerine müdahalenin bir sınırını da ölçülülük ilkesi oluşturur¹⁷. Bir devletin vatandaşının özgürlük alanına ancak kamu yararının olması durumunda ve mümkün olan en hafif şekilde müdahale etmesi hukuk devletinin gereğidir¹⁸. Federal Alman

¹³ Auffermann, s. 6; Erhan Birben, **İş Sözleşmesinin İşveren Tarafından Feshinde Ölçülülük İlkesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Doktora Programı, Doktora Tezi, İzmir, 2006, s. 8; Sofia Ranchordas ve Boudewijn de Waard, "Proportionality Crossing Borders, Why it is still difficult to recognise sparrows and cannons", **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York, 2016, s. 4.

¹⁴ Bkz. Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 21; Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2002, (Ölçülülük). s. 20-21; Ranchordas ve de Waard, s. 1; Barak, s. 131.

¹⁵ Ayrıntılı bilgiye çalışmanın, Hukuk Devleti İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi" başlığı altında ulaşabilirsiniz.

¹⁶ Bkz. Fielitz Schulze, in Horst Dreier, **Grundgesetz Kommentar**, Band II Artikel 20-82, Mohr Siebeck, 2015, s. 136; Christian Rumpf, "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği", **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesinin 31. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumu, Ankara, 1993, s. 34; Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 16. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2016, s. 154.

¹⁷ Bkz. Schulze Fielitz, in Dreier, s. 194; Fazıl Sağlam, **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, Ankara, 1982. (Sınırlama), s. 112; Ranchordas ve de Waard, s. 4.

¹⁸ Bu zorunluluk aynı zamanda temel hakların yapısından da kaynaklanır (Schulze Fielitz, in Dreier, s. 194). Aynı zamanda ancak bu şekilde bir devlet refah devleti olarak kabul edilebilir (Günter Dürig, "Verfassung und Verwaltung im Wohlfahrtsstaat", **Juristenzeitung**, Tübingen, Sayı: 8, 1953, 199).

Anayasa Mahkemesi tarafından da, ölçülülük ilkesinin hukuk devleti ilkesinden kaynaklandığını belirttikten sonra ilke uyarınca temel hakların kendi mahiyetleri gereği, kamu otoritesi tarafından kamu çıkarlarının korunması için gerekli olması gibi sınırlı sebeplerle ve belirli ölçüde sınırlandırılabilmesi belirtilmiştir¹⁹. Nitekim temel haklara müdahalede aşırılık yasağı ve makûl sınırlama da hukuk devleti ilkesinden kaynaklanan prensipler olarak kabul edilmektedir²⁰. Yine Avrupa Adalet Divanı kararlarında ölçülülük ilkesinin, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu görüşüne sıkça rastlamak mümkündür²¹.

Bunun yanında ilkenin temel hakların yapısından²² ve “hakkın özüne dokunma yasağı” kavramından doğduğu da ileri sürülmektedir²³. Temel hakların sınırlandırılmasında hakkın özünün bir ölçüt olarak kullanıldığı pek az Anayasa vardır ve bunların ilki Alman Anayasasıdır²⁴. Türk hukuku açısından ilk defa 1961 Anayasası’nda yer bulan hakkın özüne dokunma yasağı, 1982 Anayasası’nın ilk metninde mevcut değildi. Her ne kadar 4709 sayılı Kanunla getirilen Anayasa değişikliğiyle²⁵ 13’üncü madde metnine eklense de 1982-2001 yılları arasında da Anayasa’da açıkça yer almasa da temel bir prensip olarak uygulanmakta ve Anayasa Mahkemesi tarafından demokratik toplum düzeninin gerekleriyle ilişkilendirilerek dikkate alınmaktaydı²⁶.

Hakkın özü kavramının neyi ifade ettiğine ilişkin bir görüş birliği bulunmasa

¹⁹ BVerfGE 19, 342/348, (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 28.05.2017).

²⁰ Günter Hirsch, **Das Verhältnismäßigkeitsprinzip im Gemeinschaftsrecht**, Rheinische Friedrich-Willhems Universität Bonn, Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte, Bonn, 1997, s. 3; Sağlam, s. 118.

²¹ Metin, Hukuk Devleti, s. 581). Örnek kararlar için bkz. Internationale Handelsgesellschaft v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel Kararı, C-11/70, (1970) E.C.R. 1126; Merkur Fleisch Import v. Hauptzollamt Hamburg Ericus Kararı C-147/81, (1982) E.C.R. 1389, Denkavit Nederland v. Hoofdproduktschap voor Akkerbouwprodukten, Kararı C-15/83, [1984] E.C.R. 2172, Vodafone Kararı, (2010) E.C.R. I-4999; Afton Chem. v. Secr’y of State for Transp Kararı, C-343/09, [2010] E.C.R. I-7027; Schecke ve Eifert v Land Hessen Kararı, C-92-93/09, (2010) E.C.R. I-11063).

²² Bkz. Schulze Fielitz, in Dreier, s. 194; Birben, s. 18-19.

²³ Bu görüşün Alman Federal Temyiz Mahkemesinin (Bundesgerichtshof) yerleşmiş “mutlak surette gerekli olmayan sınırlamalar hakkın özüne dokunur” şeklinde yorumundan kaynaklandığı ve gereklilik değerlendirmesini hakkın özü kavramıyla birleştirerek ölçülülük ilkesinin anlam ve fonksiyonu üzerindeki tartışmaları yanlış bir yöne taşıdığı düşünülmektedir (Sağlam, s. 119).

²⁴ Sağlam, s. 141, 143. Federal Alman Anayasası’nın bugünkü metnine göre “*Bir temel hakkın özüne hiçbir surette dokunulamaz*” (§19/2).

²⁵ RG.17.10.2001- Mükerrer 24556.

²⁶ Bkz. Any M., 19.04.1988 tarih ve E. 1987/16, K. 1988/8; Any M., 19.11.1998 tarih ve E. 1997/59, K. 1998/71 (Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, s. 355, dn. 215).

da, Anayasa Mahkemesi hakkın özüne dokunan düzenlemeleri genel olarak “*bir temel hak ve hürriyeti açıkça yasaklayan veya onu örtülü bir şekilde kullanılamaz hale getiren veya kullanımını ciddi surette güçleştiren ve hakkın amacına ulaşmasını önleyen ve etkisini ortadan kaldıran düzenlemeler*” olarak tanımlamaktadır²⁷.

Hakkın özü kavramının zedelenmemesi için ölçülülük ilkesine uygun bir sınırlandırma yapılmış olması şart olmakla birlikte, ölçülülük ilkesine uygun yapılandırılmış bir sınırlamada hakkın özüne dokunulmuş olabilir. Bu nedenle her iki kavram ayrı ayrı değerlendirilmesi gereken kavramlardır. Örneğin, haberleşmenin gizliliği²⁸ gibi birtakım haklarda, haklar sınırlandırılırken tamamen ortadan kaldırılmakla hakkın özüne açıkça dokunulsa bile, meşrû ve müdahalede bulunulan haktan daha değerli kabul edilen amaca ulaşmak için eğer daha hafif bir araç kullanmak mümkün değilse müdahale ölçülü kabul edilebilmektedir²⁹. Ayrıca temel hakların özü kavramı sadece sınırlamanın sınırını çizmekte, sınırlama aracı ve bu araçla amaca ulaşmanın mümkün olup olmadığı hususlarıyla ilgilenmemektedir³⁰.

²⁷ Bkz. Any M. 04.01.1963 tarih ve E. 1962/ 208, K. 1963/1, RG. 13.3.1963-11354; Any M., 08.04.1963 tarih ve E. 1963/17, K. 1963/84, R.G. 17.7.1963-11456; Any M. 26.12.2013 tarih ve E. 2013/54, K. 2013/161, RG. 29.5.2014- 29014; Any M., 06.02. 2013 tarih ve E. 2011/123, K. 2013/26, RG. 31.12.2013-28868. Hakkın özüne dokunma yasağının, bazı hakların sınırlandırılmasını imkânsız hale getireceği, tespitinin zor olduğu yönündeki eleştiriler ve bir hakkın Anayasaya uygun sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı noktasında en son ölçüt olarak kullanılması gerektiği yönünde bkz. Sağlam, s. 145-155; Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 357-360.

²⁸ Yaşam hakkı, özel hayatın gizliliği gibi hakların kendi içinde derecelendirilemeyeceği için bu haklar için hakkın özü kavramının kullanılamayacağı hakkında görüşü için bkz. Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 359.

²⁹ Anayasa Mahkemesi sakıncalı görülen hükümlü ve tutuklu mektuplarının gönderilmemesini kurala bağlayan 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun’un 68’inci maddesinin Anayasa’ya aykırılığı Hakkında vermiş olduğu kararında “*temel hakların kullanılmasını ciddi surette güçleştirip, amacına ulaşmasına engel olan, etkisini ortadan kaldıran sınırlamaları*” hakkın özüne dokunmuş olarak tanımlamakla beraber, söz konusu hükmün hakkın özüne dokunmadığına karar vermiştir. (Kararın eleştirisi için bkz. Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 359. Esasen söz konusu hükümde hakkın özüne dokunulmuş, haberleşme hakkı hakkın bütünüyle ortadan kaldırılmış olsa da, haberleşme özgürlüğü ile kamu güvenliği, terör saldırılarını engelleme, ceza infaz kurumunda çalışanların can güvenliği ve bu kurumların düzen ve disiplini arasında bir orantılılık testi yapacak olursak müdahalenin ölçülü olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

³⁰ Bkz. Sağlam, s. 119; Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 60; Birben, s. 13.

İlkenin doğumu ister *hukuk devleti* ister *demokratik devlet*³¹ ister *hakın özüne dokunma yasağı*, *keyfilik yasağı*³² isterse de *adaletin özü*³³ kavramlarına dayandırılınsın ilkenin uygulama alanının hukukun kendisi kadar eski olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Nitekim ölçülülük ilkesine ilişkin eserler genellikle Prusya Yüksek İdare Mahkemesi içtihadını ilkenin çıkış noktası olarak belirtse de, ilke esasen antik çağa kadar dayanmaktadır. Franz Wieacker hukukun uygulanmasında ölçülülük ilkesinin tarihî kökenlerine ilişkin yapmış olduğu çalışmada³⁴ ilkeyi Antik çağa kadar uzandırmıştır. Yazar, ilkenin dağınık köklerini üç ana kaynakta özetlemektedir³⁵. Birincisi denkleştirici adaletin bir sonucu olarak orantılı cezalandırıcı adalet (*iustitia vindicative*); ikincisi dağıtıcı adalet (*iustitia vindicativa*) ve üçüncüsü bir aracın amaca uygunlukla sınırlanması, hukukun toplum ve kişi yararına hizmet etmesi gerektiği düşüncesidir³⁶.

Özellikle ceza hukukunda, eyleme karşılık gelen müeyyidenin orantılılığı adaletin karşılığını oluşturmaktadır³⁷. 1215 yılında Magna Carta’da ilkeye ceza hukuku açısından yer verilmiştir. Buna göre; “Özgür bir adam önemsiz bir suç için ancak suçuyla ölçülü bir para cezasıyla cezalandırılır; ciddi bir suç işlemişse de hayatından mahrum bırakacak kadar ağır değildir” Ortaçağda ise ilke, haklı savaş

³¹ Anayasa’nın temel hakların sınırlandırılmasını düzenleyen 13’üncü maddesinde sınırlamanın “demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun” olması gerektiği ifade edilmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (m.9/2, 10/2, 11/2) ve Birleşmiş Milletler Medenî ve Siyasi Haklar Sözleşmesinde de (m. 14/1, 18/3, 21, 22/2) kullanılmakta olan bu kavram ile ölçülülük ilkesi arasında sıkı bir ilişki bulunduğu kabul edilmektedir (Bkz. Any M. 10.02.2016 tarih ve E. 2015/96, K. 2016/9, RG.23.02.2016-29633; Any M. 13.07.2015 tarih ve E. 2014/88, K. 2015/68, RG. 24.11.2015-29424). Demokratik toplum düzeni ölçülülüğün temelini oluşturur anlayışından ziyade, “Demokratik toplum düzeninin gerekleri” kavramının ölçülülük değerlendirmesi yaparken göz önünde tutulması gereken bir değer ölçütü olduğunu kabul etmek daha doğru olacaktır. Nitekim sınırlama amacıyla sınırlama aracı arasındaki orantının tespitinde, otoriter bir toplum düzeninde ölçülü kabul edilebilecek bir müdahale, demokratik bir toplum düzeninde ölçüsüz olarak nitelendirilebilir. Kısacası, ölçülülük denetimi otoriter bir devlete değil, demokratik bir devlete göre yapılmalıdır. (Ayrıntılı bilgi için bkz. Gözler, Türk Anayasa Hukuku, ss. 351-354).

³² Açıklamalar için bkz. Peter Lerche, **Überrmass und Verfassungsrecht zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Erforderlichkeit**, Carl Heymanns Verlag, 1961, s. 29-32.

³³ Bkz. Ranchordas ve de Waard, s. 3.

³⁴ Bkz. Franz Wieacker, “Geschichtliche Wurzeln des Prinzips der verhältnismäßigen Rechtsanwendung”, **Festschrift für Robert Fischer**, Ed. Marcus Lutter, Walter Stimpel, Herbert Wiedemann, Walter de Gruyter, Berlin 1979, ss. 867-882. Ayrıca bkz. Detlef Merten, “Zur verfassungsrechtlichen Herleitung des Verhältnismäßigkeitsprinzips”, in *für Staat und Recht- Festschrift für Herbert Schambeck*, Duncker&Humblot, 1994, s. 352.

³⁵ Wieacker, s. 867, 874; Stephanie Heinsohn, **Der öffentlichrechtliche Grundsatz der Verhaeltnismaessigkeit**, Hamburg Uni. Dissertation, Hamburg, 1997, ss. 3-4.

³⁶ Wieacker, ss. 874- 875, 878.

³⁷ Hirsch, s. 1.

uluslararası hukuk doktrini³⁸ tarafından kullanılmıştır. İşbu doktrine göre savaşın genel faydası yol açacağı zararlar dengeli olmalıdır³⁹.

Alman ekonomist ve hukukçu Karl Gottfried Svarez'in ölçülülük ilkesi hakkındaki düşünceleri 1760 yılından sonraki dönemde büyük itibar görmüştür. Svarez, 1791 yılında Kron Prensi Friedrich Willheim huzurunda vermiş olduğu konferansta, devletin kişi haklarına müdahalesinin, hukukî güvenliği sağlamakla sınırlı olduğunu ifade etmiştir⁴⁰.

Ölçülülük kavramının gelişimi ele alınırken aydınlanma çağıının öneminden de bahsetmek gerekmektedir. Sosyal sözleşme kuramı vatandaş ile hükümdar arasındaki ilişkiye farklı bir bakış açısı getirmektedir. Buna göre yöneticiye yönetim gücünü veren vatandaşdır ve bu güç ancak kamunun yararına olacak şekilde kullanılabilir⁴¹. 19'uncu yüzyılın sonlarından beri hâkim egemen devlet anlayışı olan liberal devlet anlayışında, egemen müdahaleci devlet anlayışının aksine devletin acil ve belirli amaçları yerine getirmekle sınırlı yetkilere sahip olması gerektiği anlayışı hâkimdir. Bu açıdan ölçülülük ilkesi öncelikle yararlı, gerekli ve ayrıca amaca uygun sınırlama ödevinden ortaya çıkmaktadır⁴².

Ölçülülük ilkesinin izlerine Osmanlı Devleti'nde Medenî Kanun, Borçlar Kanunu, Ticaret Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu kapsamında yer alan birçok konu ve kurumu düzenleyen kanun⁴³ olan "*Mecelle*" olarak anılan "*Mecelle-i Ahkam-ı Adliyye*" de rastlamak mümkündür. Zorunluluk halinde mala zarar verildiğinde zarar verilen malın, korunmak istenen maldan daha az kıymetli olmaması gerekliliğine; toplumun zararının bertaraf edilmesi için toplumdaki bir veya birkaç kişinin menfaatinin zedelenebileceğine; ehven-i şerreyn ihtiyar olunur"

³⁸ Âdil savaş kuramı olarak da geçen haklı savaş teorisi savaşın gerekçesini, şartlarını ve ilkelerini belirlemeye yöneliktir. Thomas Aquinas öncülüğünde oluşan kurama dâhil olan filozofların çalışmalarında ortak olarak savaşın kamuoyunun belirlenmiş olduğu hedefler doğrultusunda gündeme gelmesi ve savaşçı olmayan sivillerin kendilerinin yaratmadıkları savaş şartlarında mağdur edilmemeleri gerekliliğidir. Haklı savaş teorisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Hoş, Hasan Serdar; Haklı Savaş ve İnsancıl Hukuk, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2013.

³⁹ Barak, s. 176.

⁴⁰ Birben, s. 10.

⁴¹ Barak, s. 176.

⁴² Hirsch, s. 1.

⁴³ Mecelle hakkında her ne kadar Osmanlı Devleti'nin ilk Medenî Kanunu ifadesi kullanılsa da, esasen bu kanunun bugün yürürlükte olan hiçbir kanunun birebir karşılığını oluşturmadığı, yukarıda zikredilen dört kanundan da düzenlemeler içerdiği hakkında görüş için bkz. Yusuf Karakoç, "Mecelle (Mecelle-i Ahkâmı Adliyye)", **Güncel Hukuk**, Şubat 2012/2-98, ss. 60-61, (Mecelle), s. 60.

yani zarar verici iki eylemden daha az zarar verici olanının seçileceğine ilişkin düzenlemeler ölçülülük değerlendirmesini bünyesinde barındırmaktadır⁴⁴.

Alman Yüksek Mahkemeleri içtihatlarıyla gelişerek bugünkü anlamına kavuşan bu kavram yirminci yüzyılda birçok ülkenin hukukunda yer almıştır. 1989 sonrası orta ve doğu Avrupa’da neredeyse tüm devletlerin yüksek mahkemeleri ölçülülük denetimini benimsemekte ve uygulamakta ayrıca Orta ve Güney Amerika hukuk sistemlerinde de yer kazanmaktaydı. İsviçreli hukukçu Fritz Fleiner ölçülülük ilkesini Alman İdare Hukukunun Kurum ve Kavramları adlı eserinde, “serçelerin topla vurulmaması”⁴⁵, Fransız hukukçu Guy Braibant tarafından “sineğin balyozla ezilmemesi”⁴⁶ benzetmeleriyle açıklanmaktadır. İlhan Özay ise “vur denildiği zaman öldürme deyişinin tam tersi olarak vur denince sadece vurulması” şeklinde bir örnekleme yapmaktadır⁴⁷.

Ölçülülük ilkesi hem özel hukuk hem de kamu hukukunda uygulama alanı bulmaktadır. İlke kamu hukukunda temel haklar ile onlara müdahalede bulunan bir kamu tasarrufu arasında bir dengeyi ifade ederken⁴⁸; özel hukukta aranan denge genellikle hukukça korunan iki değer arasındadır⁴⁹. Örneğin, Borçlar Kanunu’nda hukuka uygunluk sebebi olarak düzenlenmiş haklı savunma⁵⁰, ızzar hali, kuvvet kullanma hallerinde de saldırı ve saldırıyı önlemek için kullanılan araç arasında bir orantı olması gerektiği kabul edilmektedir. Sonuç olarak, bugün ölçülülük ilkesinin hemen her hukuk alanında karşımıza çıktığını söylemek mümkündür. İlkeyi evrensel

⁴⁴ Ayrıntılı açıklama için bkz. Onur Uçar, **Vergi Ceza Hukukunda Ölçülülük İlkesi (Yüksek Yargı Organları Kararları Bağlamında Bir Değerlendirme)**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara, 2018, s. 163-164.

⁴⁵ Fritz Fleiner, **Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts**, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1913, s. 376.

⁴⁶ Akt. Heinsohn, s. 163.

⁴⁷ İlhan Özay, “İdari Kolluk-Adli Kolluk”, **İstanbul, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 71, Sayı: 1, 2013, s. 950; Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyai Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **Türkiye 30. Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Vergi Ziyai), s. 142.

⁴⁸ Kamu hukuku boyutu bu olmakla birlikte kamu hukukunun farklı alanlarında ilke farklı bir boyutta etki gösterebilmektedir. Örneğin idare hukukunda ölçülülük ilkesi denetimi, geleceğe yönelik bir değerlendirme yapmak; elde etmek istenilen yararlar gelecekte verilecek bir zararın, en azından eşit olmaması gerekliliğini ararken; ceza hukukunda ise cezanın geçmişte verilen zararlar orantılı olmasını aramaktadır (Juha Raitio, **The Principle of Legal Certainty in EC Law**, Kluwer Academic Publishers, Law and Philosophy Library, Cilt: 64, Dordrecht, 2003, s. 97).

⁴⁹ Harbo, s. 164; Dieter Grimm, “Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence”, **The University of Toronto Law Journal**, Cilt: 57, Sayı: 2, Education, Administration, and Justice: Essays in Honour of Frank Iacobucci, Spring, 2007, s. 387, 392.

⁵⁰ Bkz. Borçlar Kanunu madde 63.

bir idare hukuku ilkesi olmasının yanında uluslararası hukukta müdahaleci tedbirlerin meşrûluğunu, ceza hukukunda yaptırıma konu eylemin haksızlığı ile yaptırım arasındaki orantıyı belirleyen, yine topluluk hukukunda topluluk kurallarının iç hukuka müdahalesinin sınırlarını çizen bir ölçüt olarak görmek mümkündür⁵¹. Yine iş hukukunda da işverence uygulanan ve işçinin haklarına müdahale niteliği teşkil eden işlemlerin orantılılık ölçütü uyarınca denetimi yapılmaktadır⁵².

Ölçülülük ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Topluluğu Adalet Divanı içtihadında da çok geçmeden yerini bulmuştur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Komisyonunun⁵³ da uyguladığı ölçülülük testini özgürlüğün özüne dokunma yasağı yanında kullandığı görülmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ölçülülük ilkesini, sözleşmeyle korunan bir hakkın sınırlandırılmasında, sınırlamanın amacına ulaşmak için gerekenden daha ağır olmamasını ifade edecek şekilde kullanmaktadır⁵⁴.

C. İlkenin Türk Hukuku ve Karşılaştırmalı Hukukta Kabulü ve Uygulama Alanı

1. Genel Olarak

Türk Anayasası'na 2001 değişiklikleri olarak anılan 4709 sayılı Kanun ile giren fakat öncesinde de gerek öğreti gerekse Anayasa Mahkemesi tarafından temel hakların sınırlandırılmasında bir ölçüt olarak kabul edilen ölçülülük ilkesi,

⁵¹ Aynı yönde bkz. Ranchordas ve de Waard, s. 2; Johannes Saurer, Johannes. "Die Globalisierung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes", Der Staat, Cilt: 51, Sayı: 1, 2012, s. 4.

⁵² Gaye Burcu Yıldız, "Türk İş Hukukunda Orantılılık İlkesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2013, (Basım Yılı: 2014), s. 684. İşçinin hukukla korunan alanında gerçekleşen ve işçi açısından sonuçlar doğuran muamelelere ancak işverenin meşrû menfaati olduğu müddetçe izin verilebilir (Birben, s.87).

⁵³ Komisyon Steward- İngiltere kararında, ölçülülük testini somut olaydaki vücut bütünlüğünün zarar görmesi ve ölüm riskleri ile kuvvet kullanımının oluşturduğu ölüm riski arasında uygulanmıştır. Karar için bkz A. Şeref Gözübüyük ve Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 166. Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 142.

⁵⁴ Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 143. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vermiş olduğu yeni tarihli bir kararında, ölçülülük ilkesinin anlamını ve gereklerini şu şekilde ifade etmektedir; "*Ölçülülük ilkesi, bir önlemin amacıyla orantısız olmasını yasaklamakta, kişisel haklara kısıtlamalar getirildiğinde aşırıktan kaçınılmasını gerektirmektedir. İlke, aşırı olanın aksine orantılı olanı gerektirmektedir. Aşırı olan; gerekli, yakın ve orantılı olanın ötesine geçmektedir.*" Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, S.J.P. ve E.S.- İsveç kararı, (www.hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-185309, 21.02.2016)

günümüzde hukuk devletinin temel bir ilkesi olarak özellikle Avrupa ülkelerinin hukuk sistemlerinde oldukça büyük bir öneme sahiptir. İlke her ne kadar Alman Hukuku'na dayandırılrsa da, ilkeyi uygulamakta olan ülkelerin doktrin ve mahkeme kararları kendi hukuk sistemlerine uygun hale getirerek yeniden şekillendirmektedir⁵⁵. Hukuk devletinin bir gereği olarak görülen ilke özellikle idare hukuku alanında, idarenin işlem ve eylemlerinin bir sınırı olarak başta batı ülkeleri olmak üzere geniş uygulama alanı bulmaktadır⁵⁶.

Bunun yanında ölçülülük ilkesi, sadece ülkelerin iç hukuklarında uygulanmakla kalmayıp, uluslararası belgeler ve yargı organları kararlarıyla aynı zamanda devletler üstü bir niteliğe de bürünmüştür. Bugün ilke, topluluk sözleşmesinin bazı hükümlerinde açık veya örtülü bir şekilde yer aldığı gibi⁵⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Adalet Divanı içtihadıyla da sürekli geliştirilen ve şekillendirilen bir yapıdadır⁵⁸. Bu noktada hem uluslararası yargı organları olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Adalet Divanının ulusal hukuk sistemlerinde kabul edilen bu ilkedan etkilendiğini, hem de bazı ülkelerin sistemlerinde ölçülülük ilkesinin bu yargı organlarının etkisiyle benimsendiğini söylemek mümkündür⁵⁹. Bu başlık altında ilkenin gelişimini ve uygulama alanının netleşmesi için bazı ülke uygulamalarına yer verildikten sonra ilkenin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında ve Avrupa Topluluk hukukundaki uygulama alanına

⁵⁵ “İlke özellikle batı ülkelerinde, hukukçuların aynı ortak dili (*lingua franca*) konuşmaları nedeniyle hızla yayılmış olabilir ancak hepsi aynı aksan ve şiveyle konuşmamaktadırlar.” (Ranchordas ve de Waard, s. 5). İlkenin Alman anayasasının kendisinden de eski olduğu yönünde bkz. Grimm, s. 384.

⁵⁶ Ranchordas ve de Waard, s. 4. Buna rağmen ilkeye en çok Alman hukukunda değer verildiği yönünde değerlendirme için bkz. Stylianos-Ioannis Koutnatzis, “Verfassungsvergleichende Überlegungen zur Rezeption des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit in Übersee”, **Verfassung und Recht** in Übersee, Heft 1, 2011, s. 40.

⁵⁷ Örnek olarak bkz. Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Sözleşme Md. 36 “ (...) Ancak, bu yasaklama ve kısıtlamalar, üye devletler arasındaki ticarete keyfi bir ayrımcılık veya örtülü bir kısıtlama aracı oluşturamaz.”.

⁵⁸ Hirsch, s. 8. Alman hukuku bu noktada Avrupa Birliği Adalet Divanı kararları üzerinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında olduğundan daha etkili olmuştur. (Saurer, s. 10).

⁵⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, ölçülülük ilkesine ilişkin değerlendirmelerde bulunurken Alman Hukuku'nun etkisi altında kalmakta; (Aynı yönde bkz. Catherine Haguenau Moizard ve Yoan Sanchez, “The Principle of Proportionality in European Law”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York, 2016, s. 143; Grimm, s. 384; Marsch/Tünsmeyer, s. 13-14), Fransa ve İngiltere örneklerinde ise ölçülülük ilkesinin içtihadta yer almasının sebebi olarak uluslararası yargı organlarının etkisi gösterilmektedir (Bkz. Heinsohn, s. 160-166; A.C.L Davies ve J.R Williams, “Proportionality in English Law”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York 2016, ss. 77-78; Ranchordas ve de Waard, s. 4).

da yer verilmektedir.

2. Almanya

Ölçülülük ilkesinin hukukî bir ilke olarak önemi, işlevi ve rolü hakkında yapılacak karşılaştırmalı hukuka ilişkin bir değerlendirmede Alman hukukuna değinmemek mümkün değildir. Nitekim ölçülülük ilkesinin bir kamu hukuku normu olarak tarihî kökenlerinin on sekizinci yüzyıl Alman İdare hukukuna dayandığı kabul edilmektedir⁶⁰. 18'inci yüzyıl devlet anlayışında ölçülülük ilkesi daha çok devlet gücünün sınırsız olmadığı anlayışını temel alarak, devlet eylemlerinin sınırını çizen bir ideal olarak kabul görmektedir⁶¹. Bu bağlamda, *Carl Gottlieb Svarez* (1746-1798) ise, ölçülülük ilkesinin bir kamu hukuku kavramı olarak gelişimine en çok hizmet eden kişi olarak kabul edilmektedir⁶². 1794 tarihli Prusya Medeni Kanunu'nun mimarı *Carl Gottlieb Svarez*'e göre, kişilerin kalıcı ve devletten önce olan doğal haklara sahip olmalarına karşın, devlet aracılığıyla toplumsal fayda sağlamak için özgürlüklerinden vazgeçmişlerdi. Sosyal sözleşme, devletin otoritesini haklı göstermekle birlikte, oranlılık, devlet önlemlerinin kanunîliğini yöneten bir ölçüt olarak merkezi bir yere yerleştirilmiştir⁶³. *Svarez* yazılarında “ölçülülük”, (*Verhältnismäßigkeit*) tabirini hiç kullanmamakla birlikte devlet otoritesini sınırlama ihtiyacını makûl olma ve adalet kavramlarıyla açıklamıştır⁶⁴. Ancak *Svarez* derslerinde ölçülülük kavramını pozitif hukuka ait bir ilke olarak değil, devlet yönetimi için benimsenmesi gereken bir ideal düşünce olarak ifade etmektedir⁶⁵.

⁶⁰ Yukarıda belirtildiği üzere ilkenin temellerini antik çağa kadar uzandıran çalışmalar yer almaktaysa da burada bahsedilen bugünkü hukukî anlamıyla bir ölçülülük ilkesi anlayışıdır.

⁶¹ “*Örneğin; idarî bir eylemle bir kimsenin mülkiyet hakkının sınırlandırılması söz konusu olabilir. Ancak bu müdahalede üstün kamu yararının bulunması şarttır*” (Marsch/ Tümsmeyer, s. 24).

⁶² Alec Stone Sweet ve Jud Mathews, **Proportionality Balancing and Global Constitutionalism**, Yale Law School Faculty Scholarship Series. Paper 14, s. 18; Barak, s. 177. Bunun dışında Alman İdare hukuku hakkında önemli bir eser yazmış olan *Otto Mayer*'i de “ölçülülük ilkesinin babası” olarak adlandıran çalışmalar da bulunmaktadır. *Otto Mayer*, *Svarez*'in aksine ölçülülük ilkesini açıkça temel bir hukuk ilkesi olarak tanımlamış, ilkenin polis hukukunun yetersiz olduğu durumlarda bile polis eylemlerinin yasal bir sınırlaması olduğunu ifade etmiştir. (Akt. Heinsohn, s. 49).

⁶³ Stone Sweet ve Mathews, 18.

⁶⁴ Barak, s. 178.

⁶⁵ Stone Sweet ve Mathews, s. 19; Barak, s. 178.

İlkenin bir pozitif hukuk normu olarak Prusya İdare hukukunda belirmesi on dokuzuncu yüzyılın ikinci yarısını bulmaktadır⁶⁶. 19'uncu yüzyılda Kant'ın etkisi altında bazı akademisyenler tabiî hukuk öğretisine ilişkin eleştiri niteliğinde incelemelerde bulunmuş, devlet fonksiyonlarından biri olarak kişisel hakların daha fazla korunması gerektiğini savunmuştur⁶⁷.

1848 ile 1914 yılları arasında hâkim olan devletlerin kanunlara tabi olması anlayışı, bu devlet kurumlarının demokratikleşmesi için yeterli olmamıştır. Bu demokratikleşme 1848 yılında başarısızlığa uğramış; yönetim hükümdarlığına bağlı kaldığı gibi, parlamento gözetimi de söz konusu edilmemiştir. Buna rağmen monarşi artık eski her şeyi kapsayan gücünü yitirmiş, reformistler ve monarşi arasındaki güç dengesi kararlı bir uzlaşmaya sebebiyet vermiştir. Monarşi iktidarda kalırken; kanunî düzenlemeler temel haklar ve özgürlüklerin devlet müdahalelerine karşı sınırını oluşturmuştur. “Hukuk devleti” kavramı hem liberaller hem de muhafazakarların hemfikir olabileceği bir anlayış olarak bu aşamada ortaya çıkmıştır. Devletin fonksiyonuna ilişkin olarak ortaya çıkan bu anlayış ise her ne kadar bugün anladığımız anlamda bir ölçülülük ilkesi kavramını tam olarak karşılamasa da ilkenin tanınmasını kolaylaştırmıştır⁶⁸.

Almanya’da Ölçülülük ilkesinin bir sınırlama ölçütü olarak kullanılmasının temeli 1882 yılında Prusya Yüksek İdare Mahkemesi’nin polis uygulamaları hakkında verdiği bir kararla atılmıştır. Yüksek Mahkeme, kamu düzeninin sağlanmasında polisin birtakım tedbirleri alması gerektiği ön kabulünün yanında; bu önlemlerin aşırıya kaçmasının, polisin sahip olduğu yetkinin dışında olduğunu ve polisin elde edilmek istenen amaçla orantılı tedbirlerin ötesine geçemeyeceğini vurgulamıştır⁶⁹. Böylelikle Prusya Yüksek İdare Mahkemesi (Oberverwaltungsgericht), idare hukuku ilkelerinin öncü uygulayıcısı olarak hızla ün kazanmıştır⁷⁰. Bu bağlamda polis geniş bir takdir marjı ile kişisel özgürlüklere

⁶⁶ Hyung Sung Kim, **Die Bedeutung des Verhältnismässigkeitsprinzips bei den Wirtschaftslenkenden Gesetzen**, Göttingen, Univ., Diss., 1988, s. 6; Barak, s. 178; Marsch/ Tünsmeier, s. 23.

⁶⁷ Heinsohn, s. 27; Marsch ve Tünsmeier, s. 25.

⁶⁸ Barbara Remmert, **Verfassungs und Verwaltungsrechtsgeschichtliche Grundlagen des Übermassverbotes**, C.F. Mueller, Heidelberg, 1995, s. 164; Marsch/ Tünsmeier, s. 26.

⁶⁹ Bkz. Kreuzbergurteil PrOVG Endurteil des II Senats vom 14.6.1882, Rep. II B. 23/82 PrOVGE 9, 353 vd. (www.denkmalrechtbayern.de, 20.03.2019).

⁷⁰ Stone Sweet ve Mathews, s. 20. Marsch ve Tünsmeier, s. 26. Almanya’da ikinci Dünya Savaşından sonra geliştirilen üç basamaklı idarî yargılama usulü hâkimdir. Alman İdari

müdahale ediyorsa bunun temelini en azından teorik olarak kanunî bir düzenlemeye dayanmalıdır. Bu kanunî düzenlemenin amacı ile idarenin takdir yetkisinin ölçülülük değerlendirmesine tabi tutulabilmesinin ön şartıdır⁷¹.

Yirminci yüzyılda ise, ölçülülük ilkesi, hak ve ilkelere müdahalelerde açık hükme dayanmamakla birlikte bir ölçüt olarak Alman Anayasa Mahkemesi ve idare mahkemeleri tarafından uygulanmaktaydı⁷². Temel haklara kanunî bir düzenleme ile müdahale edildiğinde Anayasa Mahkemesi, idarî bir eylem veya işlemle müdahale edildiğindeyse idare mahkemeleri, eylemin veya düzenlemelerin hukukîliğini, anayasaya uygunluğunu ve ölçülülüğünü inceleyen organ olmuştur. Birinci Dünya Savaşı ve Alman anayasal monarşisi sona erdikten sonra Almanya parlamentosu bağımsız hale gelmiş, 1920’lerde idare hukuku literatüründe ve içtihadında gereklilik ve uygunluk denetimi geniş ölçüde kabul edilse de, güçlü bir Anayasanın yokluğundaki geniş yasama yetkisi ve kuvveti, sistemin 1930’larda çöküşüne sebebiyet verecek zayıf noktalarından biri olmuştur⁷³. Beklenildiği şekilde ölçülülük ilkesinin idarenin eylemlerinin yasal denetiminin yasak olduğu dönem olan Nazi rejimi döneminde (1933-1945) gelişimi ve uygulaması da imkânsız hale gelmiştir⁷⁴.

İkinci Dünya Savaşından ve Nazi diktatörlüğünün sona ermesinden sonra, ölçülülük ilkesi tam anlamıyla Alman kamu hukukunun en önemli ilkelerinden biri haline gelmiştir. Yirminci yüzyılın ortalarından beri temel haklara yönelik müdahalelerde Federal Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak sınırlayıcı düzenlemenin kullandığı araçlar ile meşrû amaç arasında bir illiyet bağı aramaktadır. Aynı zamanda haklara daha az müdahale eden bir araçla sınırlama

Yargılama Usulü Kanunu’na göre; “*Anayasal nitelikte olmayan tüm kamu hukuku ihtilafları hususunda, ihtilafların çözümü federal bir mevzuat ile açıkça başka bir mahkemeye tahsis edilmediği sürece idarî mahkemelere başvuru mümkündür. (m. 40)* Fiili veya gayri resmi tüm idarî işlemler, idarî uyuşmazlığın konusu edilebilirler. Bu kural esasen, Anayasanın 19’uncu maddesinin 4’üncü fıkrası ile garanti edilen “bir kamu idaresi tarafından hakları ihlâl edilen herkesin mahkemelere başvurma hakkını” doğrudan yansıtmaktadır. (Marsch/ Tünsmeyer, s. 16).

⁷¹ Remmert, s. 164-165; Marsch/ Tünsmeyer, s. 26.

⁷² Alman Federal Anayasa Mahkemesi 1954 yılında vermiş olduğu kararında Seçim Kanunu’nda bulunan, son seçim döneminde ve en az üç milletvekiliyle mecliste bulunan partiler için imza nisabından muaf tutulduğuna ilişkin düzenlemeyi eşitlik ilkesi açısından incelerken, kanunun getirilme amacına değinmiş bu amaç ile düzenleme arasında ölçülülük testi uygulamıştır. Anayasa Mahkemesi, düzenlemenin sürekli bir varlık arz etmeyen, dalgalı partilerin oyları parçalama tehlikesine karşı hükmün getirildiğini, hükmün bu amaç için uygun ve amaç ve araçlar arasındaki orantılılık ilkesinin çizdiği sınırları da aşmadığını ifade etmiştir. (BVerfG, 03.06.1954 - 1 BvR 183/54).

⁷³ Geniş bilgi için bkz. Heinsohn, s. 52-55.

⁷⁴ Marsch/ Tünsmeyer, s. 29.

yapılması mümkün olmamalı sınırlama ile elde edilecek yarar ile sınırlama sonucu uğranılacak zarar arasında âdil bir denge olmalıdır⁷⁵. Bu çerçevede bugün ölçülülük ilkesinin alt unsurları olarak kabul edilen elverişlilik, gereklilik ve orantılılık Alman Federal Anayasa Mahkemesi tarafından geliştirildiği kabul edilmektedir. Alman Anayasa Mahkemesi 1984 yılında Alman Güvenlik Ofisinin ve İstihbarat Servisi'nin iletişim ve telekomünikasyonun denetlenmesine ilişkin vermiş olduğu bir kararında ölçülülük ilkesinin alt unsurlarını açıkça ifade etmiştir. Karar ölçülülük ilkesinin alt unsurlarının açıklamasına açıkça yer vermesi ve bu konudaki boşlukları doldurması açısından büyük önem taşımaktadır⁷⁶. Söz konusu kararda; öncelikle mektup posta ve telekomünikasyonun gizliliğinin Anayasa'nın 10'uncu maddesiyle koruma altına alındığı ve bu hakka müdahalelerin ancak kanunla yapılabileceği belirtildikten sonra ölçülülük denetimine geçilmiştir. Bu kararda elverişlilik, araç ile arzulanan amaca ulaşılabilirlik; gereklilik, araçlar içerisinde temel haklara en az müdahalede bulunanın seçilmesi; orantılılık ise araç ile müdahalede bulunulan hakkın ağırlığı ve önemi arasında bulunması gereken denge olarak tanımlanmıştır⁷⁷.

Alman idare hukukunda ölçülülük denetiminin iki yönü bulunmaktadır. Birincisi idarenin eylem ve işleminin dayanağına, ikincisi idarenin işleminin bizatihi kendisine bağlı olarak yapılan yerindelik denetimidir. Birinci denetimin kaynağında, idarenin bir kimseye sorumluluk veya yük getiren bütün işlemlerini, bir kanuna dayandırması ve bu kanunun da meşrû ve Anayasaya uygun olması zorunluluğu yatmaktadır. Herhangi bir yükümlendirici idarî işlem, tüm temel hak sınırlamaları gibi orantılılık kıstasına uygun bir kanunî düzenlemeye dayandırılmalıdır. Bu nedenle idare mahkemesinin de, idarenin eyleminin hukukî dayanağının meşrûluğunu (hukukîliğini) ve ölçülülüğü değerlendirmekle yükümlü olduğu kabul edilmektedir⁷⁸.

⁷⁵ Barak, s. 179, 180. *Christian Rumpf*, bu şekilde sıkı kurallara dayatılarak uygulanan ölçülülük denetimin Alman hukukunda, hâkimin adeta kanun koyucunun yerine geçercesine hareket ettiği gerekçesiyle eleştirildiğini ifade etmekle birlikte, bu eleştirilerin ölçülülük ilkesine değil norm uygulayıcısına yönelmesi gerektiğini ileri sürmektedir. (Bkz. Rumpf, s. 32). *Hirsch*'e göre; her ne kadar yargı kararlarında gelişmeler yer almaktaysa da, bugün hala ölçülülük ilkesi, Avrupa birliğine üye hiçbir devletin mevzuatında Almanya'daki ifade, içerik ve ilke bazındaki anlamını yakalayamamıştır. (Hirsch, s. 5).

⁷⁶ Bkz. Birben, s. 11.

⁷⁷ BVerfGE 67, 157, (www.servat.unibe.ch., 21.03.2018).

⁷⁸ Marsch/ Tümsmeyer, s. 17.

Alman hukukunda ölçülülük denetiminin ikinci yüzü ise idarenin bizatihi işlem ve eyleminin kendisinin denetimidir. Bu aşamada, uygulanan hukukun idareye takdir yetkisi tanıyıp tanımadığı hususu büyük önem arz etmektedir. Nitekim idarenin yetkisi tamamen bağlı bir yetkiyse bu ikinci denetimi yapmaya gerek yoktur. Bağlı yetkiye uyarınca gerçekleştirilen idarî işlemler, bağlı yetkinin dayanağını oluşturan hukukî düzenleme ölçülülük ilkesine uygun olduğu müddetçe ölçülü kabul edilir. Ancak mevzuatta idareye bir takdir yetkisi tanındıysa, bu takdir yetkisinin kullanım şekli ve yoğunluğunun takdir yetkisinin amacıyla ölçülü olup olmadığı belirlenmek zorundadır. Her türlü idarî önlem, hem temel haklarla hem de ölçülülük ilkesiyle bağdaşır nitelikte olmalıdır. Ancak yargı organları sadece takdir yetkisinin sınırının kontrolüne yetkilidir, yoksa mahkemenin idarî önlemlerin yerindeliğine yönelik değerlendirme yapmak veya kendisini idarenin yerine koyacak şekilde kararlar vermek yönünde bir yetkisi bulunmamaktadır⁷⁹.

Genel olarak Alman hukukunda ölçülülük ilkesi, anayasal bir ilke olarak idarenin temel haklara müdahale etmediği durumlarda dahi idare hukukunda uygulanmakla birlikte, temel hakları etkilediği noktalarda özel hukukta da geçerli kabul edilmektedir⁸⁰. Ölçülülük denetimi Türk hukukunda olduğu üzere çok yönlüdür. Bu yönlerden ilki yükümlülük getirici idarî eylemin hukukî temelinin ölçülülük ilkesi ile uygunluğu; ikincisi idarî eylemin kendisinin ve kullanımının uygunluğudur. Her ne kadar geleneksel literatür, takdir yetkisinin dayandığı hukukî düzenlemenin ölçülü olduğu durumda idarenin bu takdir yetkisine dayalı işlem veya eyleminin orantısız olamayacağı görüşünü benimsese de bugün Alman Federal İdare Mahkemesi ve temyiz mahkemeleri takdir yetkisi söz konusu olmayan idarî eylemleri dahi ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirmektedir⁸¹.

3. Fransa

Fransız hukukunda ölçülülük ilkesi genel bir hukuk ilkesi olarak tanınmamakta, ancak özellikle idare hukuku ve iş hukuku alanlarında olmak üzere bazı özel durumlarda ilkenin uygulandığına rastlanılmaktadır. Soyut hukuk

⁷⁹ Marsch/ Tümsmeyer, s. 17-22.

⁸⁰ Buna rağmen, ölçülülük ilkesine Federal Devlet ve yerel idareler (belediyeler) gibi iki kamu idaresinin yetkilerinin birbiriyle çatışması söz konusu olduğunda başvurulmaz. (Marsch/ Tümsmeyer, s. 31).

⁸¹ Marsch/ Tümsmeyer, s. 38.

kurallarına dayanan Fransız hukukunda, soyut hukuk kurallarının somut olaylara uygulanması ölçülülük değerlendirmesini kaçınılmaz kılmakta, bu çerçevede ölçülülük ilkesinin uygulanması içtihat hukuku kaynaklı bir gelişim göstermektedir⁸².

Özel hukuk açısından bakıldığında, özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan sorumluluğun kabulü için olay ile sorumluluğu belirleyen kanun hükmü arasında ilişki aranması durumu ölçülülük değerlendirmesi olarak nitelendirilmektedir. Örneğin işverenin iş kazasından sorumluluğu, işverenin mazur görülemeyecek hatasına bağlıdır. Mazur görülemeyecek hata içtihat hukuku ile ölçülülük ilkesi çerçevesinde belirlenmiş; işveren tarafından belirli riskleri ortadan kaldırmak için gerekli tedbirlerin alınmamış olması bu hallerden biri olarak belirlenmiştir⁸³.

Belirtildiği üzere özel hukuk alanında da uygulanmakla birlikte, ülkede ölçülülük ilkesinin en yoğun uygulama alanı Polis hukuku alanıdır. Nitekim polis hukukuna ilişkin kararlar, daima bir tarafın şahsî özgürlüğü ile kamusal düzenin korunması gibi kolektif bir yarar arasında denge kurması gereken takdir kararlarıdır⁸⁴. Polis tedbirinin icrasından kaynaklanan, özgürlüğün kullanılmasını kısıtlayan müdahale ile kamu düzeni ihtiyaçları arasında mevcut davanın şartlarına göre değerlendirilecek bir ilişki bulunmalıdır⁸⁵. Bu ilişki Fransız Danıştay'ı Conseil D'Etat tarafından 1933 tarihli Benjamin kararında aranan bağlantıdır. Kamuya açık bir konferansın yasaklanmasını konu edinen kararda Fransız Danıştay'ı aynı derecede etkili; ancak daha yumuşak bir tedbire başvurulmasının mümkün olduğunu tespit ederek, bugünkü ifadeyle gereklilik değerlendirmesi yaparak tedbirin hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşmıştır⁸⁶.

Bu dönemde Fransız Anayasa Mahkemesi “*Özgürlük kural, özgürlüğün polisçe kısıtlanması ise istisnadır*” ilkesinden hareketle oldukça liberal, özgürlükçü kararlara imza atmış olsa da bu içtihat ancak 1934-1940 tarihleri arasında varlığını koruyabilmiştir. 1940 Nazi Almanyası'nın Fransa'yı işgalinden sonra Konsey

⁸² Bkz. Francis Teitgen, “Le principe de proportionnalité en Droit Français”, “Zusammenfassung: Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im französischen Recht”, **Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Europäischen Rechtsordnung**, Müller Juristischen Verlag, Heidelberg 1985, s. 63; Sanchez, s. 43.

⁸³ Teitgen, s. 63.

⁸⁴ Teitgen, s. 63-64.

⁸⁵ Teitgen, s. 63; Heinsohn, s. 139; Hirsch, s. 6; Metin, Ölçülülük, s. 155-156. “*Polis tedbirlerinin öncelikli meşrûyet şartı, tedbire konu emrin kamu düzenini korumak maksadıyla verilmiş olmasıdır. Bu şartın ihlâli takdir yetkisinin kötüye kullanılmasının sonucu olarak tedbirin kaldırılmasına sebebiyet verir.*” (Teitgen, s. 64).

⁸⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Heinsohn, s. 139; Sanchez, s. 45.

özgürlükçü görüşlerini bir kenara bırakmıştır⁸⁷. Ancak Mahkeme 1953 yılından bu yana eski içtihadıyla uyumlu kararlar vermektedir⁸⁸. Örneğin 1979 yılında vermiş olduğu kararda “Ölçülülük yaklaşımını”, meclisin grev hakkını sınırlandırmasının ancak kamu hizmetinin devamlılığını zarara uğratacak olması durumunda söz konusu olacağını belirterek tercih etmiştir. Buna göre, meclis grev hakkına getirilen sınırlamaların orantısız olmadığından emin olmak için bu iki unsur arasında uzlaşma sağlamalıdır⁸⁹. Ancak son yıllara kadar Fransız yargısı tarafından yapılan ölçülülük değerlendirmelerinde ilkenin tanındığı açıkça ifade edilmemekte, yargı organı hiçbir zaman bir müdahalenin ölçülü olup olmadığı sonucuna ulaşırken kullandığı adımları açıklamamaktadır. Aynı zamanda yargı organınca somut olarak ölçülülük değerlendirmesinin detaylarına girilmemekte; Alman hukuku tarafından ortaya atılan üç basamaklı denetim olan uygunluk (elverişlilik), gereklilik ve orantılılık (dar anlamda ölçülülük) arasında bir ayrım da yapılmamaktadır. Bu nedenle bu dönem için “ilkenin kendisi tanınmadan ölçülülük kıstasının uygulandığı dönem” şeklinde bir değerlendirme yapılmaktadır⁹⁰. Ancak son yıllarda özellikle Fransız Anayasa Mahkemesi kararları daha açık ve net olarak bir ölçülülük denetimine yer vermektedir. Fransız Anayasa Mahkemesinin 2008 tarihli “Loi relative à la rétention de sûreté” isimli kanuna ilişkin kararından itibaren ölçülülüğü açıkça uyguladığı görülmemektedir. Yine 2011 yılında verilen bir kararda Fransız Danıştay’ı, düzenlenen önlemin uygun, elverişli ve orantılı olmadığını açıkça ifade etmiştir⁹¹. O günden beri de klasik üç basamaklı inceleme Danıştay tarafından ölçülülük denetiminde açıkça kullanılmaktadır. Ancak bu formül mesafe kaydetse de, idarî önlemlerin ölçülülüğünün açıkça veya dolaylı olarak değerlendirildiği tüm kararlara dâhil edilmiş değildir⁹².

Genel olarak Fransız hukukunda “olağanüstü durumlar” ölçülülük değerlendirmesinin sınırı olarak kabul edilmektedir. Nitekim “*circonstances exceptionnelles*” olarak ifade edilen kurala göre, olağanüstü durum söz konusu olduğunda, normal şartlar altında devlet düzenine zarar vermeyecek özgürlüklerin

⁸⁷ Teitgen, s. 64

⁸⁸ Bkz. Teitgen, s. 64; Heinsohn s. 140.

⁸⁹ Karar hakkında bkz. Sanchez, s. 44.

⁹⁰ Bkz. Sanchez, s. 46.

⁹¹ Fransız Danıştay’ı 26.10.2011 tarih ve 317827 numaralı kararı, www.conseil-etat.fr, (Sanchez, s. 47, dn.19.

⁹² Sanchez, s. 47.

kullanılması, devlet çıkarlarını tehdit eder hale gelebilir. Bu nedenle olağanüstü durumlarda idarenin polis tedbiri adı altında alınan sert önlemler dahi meşrû kabul edilebilirler. Ancak buradaki problem “olağanüstü durum” kavramının her zaman geçerli hukukî bir tanımının mevcut olmaması ve hâkimin kararını önyargılarının ve mevcut politik durumun değiştirebilecek olması riskidir⁹³.

Polis hukuku Fransa’da ölçülülük ilkesinin en çok uygulandığı alan olmakla birlikte uygulama alanı kesinlikle polis hukuku ile sınırlı değildir. İlke, örneğin imar hukukunda, iktisadî ve sosyal hukukta da idarî eylemlerin sınırını oluşturmaktadır. Ayrıca idarenin takdir yetkisini belirlerken, yetkinin kötüye kullanıldığı durumlarda ölçüsüzlük iddiasına başvurmak mümkündür⁹⁴. Aynı şekilde Anayasa Mahkemesinin, Basın Kanunu konusunda olduğu gibi, yasama organının faaliyetlerini denetlerken özgürlük sınırlandırılması içeren düzenlemelerin Anayasada düzenlenen kamu yararı amacı için güvence oluşturup oluşturmadığı yönünde değerlendirmede bulunduğu pek çok kararı bulunmaktadır⁹⁵. Ancak, basın özgürlüğüne ilişkin 2012 tarihli kararında olduğu gibi Fransız Anayasa Yargısının, uygunluk (yeterlilik), gereklilik ve orantılılığın temel hakların meşrû olarak sınırlandırılması için gerekli olduğunun ifade edildiği, buna rağmen bu kavramlara sistematik bir ölçülülük denetimi bağlamına dahil edilmeden başvurduğu görülmektedir⁹⁶. Başka bir deyişle mahkeme basın özgürlüğüne yapılan sınırlamanın uygun, gerekli ve dar anlamda ölçülü (orantılı) olması gerektiğini ifade etmiş ancak, üç basamaklı bir ölçülülük denetimi uygulamamıştır. Anayasa Mahkemesinin evrensel olarak kabul edilen bu üçlü testi neden uygulamaktan kaçındığı anlaşılamaz görülmekle birlikte, bu boşluk akademik literatürde de çözüme kavuşturulamamıştır⁹⁷.

Sonuç olarak, temel hak ve özgürlükler alanındaki önemine rağmen ölçülülük ilkesinin Fransız hukukunda, bazı istisnaî durumlara ilişkin sınırlı uygulama alanı

⁹³ Bkz. Teitgen, s. 64. 1919 tarihli Dames Dol et Laurent kararı bu kuralla ilgili temel karar olarak kabul edilmektedir. Birinci Dünya Savaşı sırasında alkol tüketiminin, askerlerin savaşma yeteneğini zayıflatacağı gerekçesiyle içki satan eğlence yerlerinin yasaklanması yönündeki tedbir, Fransız Danıştay’ı tarafından olağanüstü durum söz konusu olduğundan hukuka uygun bulunmuştur. (Ayrıntılı bilgi için bkz. Heinsohn, s. 140).

⁹⁴ Hirsch, s. 6.

⁹⁵ Hirsch, s. 7.

⁹⁶ Karar için bkz. Fransız Anayasa Mahkemesi 28.02.2012 tarih ve 2012-647, (www.conseil-constitutionnel.fr, 21.03.2019). (Kararın yorumu için bkz. Sanchez, s. 44).

⁹⁷ Sanchez, s. 44.

olan bir ilke olduğu ifade edilmektedir⁹⁸. Bu yönüyle Fransız hukuku ölçülülük ilkesinin uygulanması konusunda Türk hukukunun gerisinde kalmıştır. Ancak son yıllarda Avrupa Birliği Hukukunda da ilkenin tanınması ile birlikte ilke daha sık dile getirilmeye başlanılmıştır⁹⁹. Ancak yine de özellikle Fransız Danıştay'ı Conseil D'Etat tarafından verilen kararlarda her ne kadar elverişlilik, gereklilik ve orantılılık unsurlarına değinilse de, her bir unsur için değerlendirme yapılmaktan kaçınılmaktadır¹⁰⁰. Buna rağmen son yıllarda özellikle şehir planlama¹⁰¹ ve disiplin cezaları¹⁰² konusunda Fransız Danıştay'ının ölçülülük denetimini açıkça ve sıkça uyguladığı görülmektedir¹⁰³.

4. İngiltere

Bilindiği üzere İngiliz Hukuku, Common Law¹⁰⁴ hukuk sistemi içindedir ve bu sebeple özellikle İngiliz idare hukuku Kara Avrupası hukuk sisteminden oldukça farklı birçok özelliğe sahiptir. Öncelikle hukuk sistemi yazılı mevzuata değil içtihada, yerleşmiş ilkelere ve toplum tarafından benimsenen adetlere dayanmaktadır. İngiliz hukukunda idarî kararların yargısal denetiminin geçmişi 17'nci yüzyıla kadar uzanmakla birlikte, bu denetimin gelişimi savaş döneminde idarenin olağanüstü

⁹⁸ İlke için “*genel ilkelerin fakir bir akrabası*” benzetilmesi yapılmaktadır. (Bkz. s. Teitgen, s. 65).

⁹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Heinsohn, s. 160-166; Metin, Ölçülülük, s. 159-164.

¹⁰⁰ Sanchez, s. 47-48.

¹⁰¹ “*Planlama konusunda ölçülülük ilkesinin gözetildiği ilk alan, projenin kamuya yararlılığı, maksada uygunluğudur. 1971 Ville nouvelle Est kararından beri Anayasa Mahkemesi, teklif edilen programın içeriğini kontrol eder ve faydasını belirlemek için projenin faydalarına karşı maliyetlerini değerlendirir. Şayet ekonomik, sosyal, çevresel maliyet projenin faydasını açıkça aşmakta ise projeye ilişkin düzenleme kanuna aykırılık gerekçesiyle iptal edilir*”. (Sanchez, 52-53).

¹⁰² “*Amme hizmeti alanındaki disiplin yaptırımlarında ölçülülük denetimi 1978 tarihli Lebon kararıyla ortaya çıkmıştır. Buna rağmen, sadece kararı okuyarak bu denetimi tanımlamak güçtür. “Ölçüsüz” ve “aşırı önlem” kavramları söz konusu Anayasa Mahkemesi kararında açıkça gözükmemekte, mahkemenin “Mr. Lebon’un zorunlu emekliliği yaptırımı ile beyan edilen hatanın uygunsuz olmadığı” yönünde yapmış olduğu değerlendirmeden çıkarılmaktadır.*” (Sanchez, 56-57). “*Çalışanın yükümlülüklerini suiistimali ile orantılı olmayan disiplin tedbirleri meşrû kabul edilemez.*” (Teitgen, s. 65; Sanchez, s. 59).

¹⁰³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Teitgen, s. 65; Sanchez, s. 48, 52-59.

¹⁰⁴ Common Law, biri geniş öteki dar kapsamlı olmak üzere iki anlamda kullanılmaktadır. Geniş anlamında Common Law, yazılı olmayan tüm hukuk kurallarına verilen hukuksal addır. Dar ve teknik anlamda Common Law ise 1873-75 Judicature Acts'dan önce Common Law mahkemelerince uygulanan hukuktur. (Uğur Mumcu, “İngiliz Hukuku’nda Ultra Vires Kavramı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1-2, 1970, s. 38). Common Law sistemi İngiltere ile sınırlı olmamakta Kanada, Avustralya, İrlanda, Yeni Zelanda başta olmak üzere büyük bir alana yayılmıştır.

önlemlere başvurması gibi nedenlerle 19'uncu yüzyılın ilk yarısında yavaşlamıştır. 1945 yılından sonra ise idarenin yargı tarafından denetlenmesi konusunda bugüne kadar süren önemli bir canlanma yaşanmıştır. Ancak İngiltere'de İdare Mahkemesinin 2000 yılında kurulmasına kadar, bu denetimle görevli özel bir mahkeme yoktu ve hatta bugün dahi idare hukukuna ilişkin bazı uyuşmazlıkların diğer yargı organları tarafından, farklı usullerle çözüldüğüne rastlanılabilmektedir¹⁰⁵.

Ölçülülük ilkesi'nin İngiltere'deki tarihî kökenlerine bakıldığında öncelikle Magna Carta Libertatum'a işaret etmek gerekmektedir. Şartın 20'nci maddesi uyarınca *“Özgür bir adam önemsiz bir suç için ancak suçuyla ölçülü bir para cezasıyla cezalandırılır, ciddi bir suç işlemişse de, hayatından mahrum bırakacak kadar ağır değildir”*. Şartta açıkça ölçülülük ibaresi yer almasa da yaptırım türünün oranlılığı konusundaki bu düzenlemenin ölçülülük ilkesini düzenlediği kabul edilmektedir¹⁰⁶.

İngiliz mahkemeleri ölçülülük denetimine oldukça mesafeli yaklaşmaktadır. Mahkemelerin genel içtihadına göre; *“şekil, yetki ve usul yargısal incelemenin konusuna girmekle birlikte, esasa ilişkin değerlendirmeler siyasi kurumlara özellikle temsil oranına ait olmalıdır. İngiliz hukukunda ölçülülüğün tanımlanmasına gerek yoktur, çünkü bir idarî kararın ölçülülüğe aykırı olması zaten mantıksız olması, makûl olmaması anlamı taşıyacaktı”*¹⁰⁷. Bu itibarla İngiliz hukuku ilkeyi tam benimsememekle birlikte, daha çok temel haklar çerçevesinde uygulama yönünde eğilim göstermektedir¹⁰⁸.

¹⁰⁵ İngiltere idare hukuku hakkında bilgi için bkz. Barak, s. 192; Davies ve Williams, s. 74-75. Ayrıca bkz. Mumcu, Uğur, “İngiliz Hukuku’nda Ultra Vires Kavramı”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXVII, S. 1-2, 1970, s. 37-66), Yahya Zabunoğlu, “İngiltere’de İdare Hukuku Anlayışı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1-4, 1961, ss. 373-413, (İngiltere), Tufan Erhürman, “Birleşik Krallık İdare Hukuku’nda Ultra Vires”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı:2, 2012, ss. 599-646; Engin Saygın, “Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2017/2, ss. 59-88).

¹⁰⁶ Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Lerner, s. 295-297.

¹⁰⁷ EH van Coler, “Proportionality Review- the Battle between Community Standards and English Domestic Law”, **Comparative and International Law Journal of Southern Africa**, Cilt: 39, S: 3, Kasım 2006, s. 474. Makûl olmayan bir ayrımcılığın meşrû ve aynı zamanda ölçülü olmayacağı yönünde bkz. João Dácio Rolim, **Proportionality and Fair Taxation**, Kluwer Law International, 2014, s.11.

¹⁰⁸ Coler, s. 473, 474. İngiliz hukukunda ilkenin, sadece Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa Birliği Hukukunun sağladığı haklarla sınırlı olarak uygulanması gerektiğine ilişkin görüş ağır bassa da, son yıllarda ölçülülük ilkesinin evrenselleşmesi yönündeki eğilim neticesinde bazı mahkemeler tarafından ilkenin İngiliz hukukunun her alanında uygulanması gerektiği savunulmaktadır. (Saurer, s. 13).

İngiliz hukuk sisteminde ölçülülük ilkesinin kabul görmesi ve kullanılması İngiliz parlamentosunun güçlü konumu sebebiyle zor olmakla birlikte özellikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi çerçevesinde ilkenin kabul görmesi sebebiyle oluşan baskı ilkenin yargı organlarında kabul görmesini sağlamaktadır¹⁰⁹. Aynı şekilde Avrupa Birliği Adalet Divanı yeni adıyla Avrupa Topluluğu Adalet Divanı içtihadı da ilkenin İngiliz hukukuna girmesine katkıda bulunmuştur. Hatta bu durum öğretide ABAD içtihadının ulusal hukukların gelişimine nasıl katkıda bulunduğuna ilişkin örnek olarak gösterilmektedir¹¹⁰. Örneğin, Elloy De Freitas'in Tarım ve İskân Bakanlığı Su Ürünleri Arazileri Daimi Sekreterliği aleyhine yapmış olduğu başvuruda, bir sınırlamanın keyfi ya da aşırı olup olmadığı belirlenirken, mahkemenin kendisine üç şeyi sorması gerektiği belirtilmiştir. Birincisi, yasama organının amacının temel bir hak sınırlamasını meşrû kılmak için yeterince önemli olup olmadığı; ikincisi, yasamanın hedefine ulaşmak için tercih ettiği önlemin rasyonel olarak bağlantılı olup olmadığı; üçüncüsü, hak veya özgürlüğü sınırlandıran aracın, hedefi gerçekleştirmek için gerekenden daha fazla olup olmadığıdır¹¹¹.

İngiliz hukukunda ölçülülük değerlendirmesine benzeyen ancak ondan ziyade idarenin takdir yetkisini ölçülü kullanması gerekliliğine ilişkin bir değerlendirmeyi yansıtan “makûllük değerlendirmesi” (*reasonableness test*)¹¹² büyük yer kaplamaktadır¹¹³. İlk defa *Wednesbury* davasında¹¹⁴ uygulanan makûl oluş testi, ulaşılacak istenen amacı gerçekleştirmeye yetecek nitelikte bir araç kullanılmış olmasını aramaz ve yalnızca takdir yetkisinin hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığıyla ilgilenir¹¹⁵.

¹⁰⁹ Davies ve Williams, s. 77-79; Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 194; Metin, Ölçülülük, s. 164.

¹¹⁰ Hirsch, s. 7.

¹¹¹ De Freitas v. The Permanent Secretary of Ministry of Agriculture, Fisheries, Lands and Housing and Others: Pc 30 Jun 1998, (swarb.co.uk, 01.03.2018).

¹¹² Söz konusu değerlendirme için öğretide “*Makûl oluş doktrini (doctrine of reasonableness)*” ifadesi de kullanılmaktadır (Bkz. Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 195; Metin, Ölçülülük, s. 170).

¹¹³ Coller, s. 470; Ranchordas ve de Waard, s. 5; Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 194; Metin, Ölçülülük, s. 164.

¹¹⁴ Associated Provincial Picture Houses v. Wednesbury Corporation (1948), 1 KB 223, (http://www.bailii.org, 07.04.2019).

¹¹⁵ Gráinne de Burca, “Proportionality and Wednesbury Unreasonableness: the Influence of European Legal Concepts on UK Law”, **European Public Law** 3, Sayı: 4, 1997, s. 562; Rolim, s. 12; Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 159, Metin, Ölçülülük, s. 170. Makûllük değerlendirmesi (Wednesbury test) gereksiz tekrarlar içermesi, devamlılık arz eden kötü idarî kararlar karşısında yol gösterici olmaması ve makûl olmamanın çitasını çok yükseğe koyması sebeplerine dayalı olarak eleştirilmektedir. (Bkz. Davies ve Williams, s. 81-82).

Makûllük değ erlendirmesi kaynağını “adalet” ve “haklı neden” kuralından alır.  l         ilkesi ise, onun belki bir par asını olu turmakla birlikte¹¹⁶ mak  l olu  testini  l         testinden ayıran en  nemli husus; mak  l olmama kanaatine varan yargı organının s  z konusu idar  kararın neden verildiğini, bu kararın amacını belirtmesine gerek olmadığı halde;  l         kanaatine varılması halinde idar  kararın amacının a ık a belirtilmesi gerekliliğidir. Diğer bir ifadeyle  l         değ erlendirmesinde ama  net olarak ortaya konulurken, mak  ll  k değ erlendirmesinde b  yle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bunun yanında  l         değ erlendirmesi; yalnızca karar merciinin mak  l karar alıp almadığının değil, aynı zamanda karar merciinin g  zetmesi gereken dengenin de belirlenmesini gerektirir¹¹⁷.  l         değ erlendirmesi mak  ll  k değ erlendirmesine g  re daha yoğun bir denetimi ifade etmektedir¹¹⁸.

 l         değ erlendirmesi ile mak  ll  k değ erlendirmesinin her zaman aynı sonuca  ıkacağı y  n nde de yanlı  bir algı olu mamalıdır. Vergi hukukuna ili kin farazi bir  rnek  zerinden gidecek olursak; sağlığın korunması haklı sebebine dayanarak 180 kilonun  zerindeki m  kelleflerin daha y  ksek gelir vergisine tabi tutulması  rneği mantıksız, haksız ve keyfi sayılabilir. Buna kar ın, kazanç, ya , boy ve diğer tıbbi  nerileri birle tiren esnek bile enlere dayanan vergilendirme  l        ,  zellikle kilo vermeye  alı anları destekleyici nitelikteyse mak  l g  z  kmektedir. Ancak bu durumda d  hi    a amalı  l         değ erlendirmesi uygulandığında, y  ksek kiloda ki ilerden y  ksek oranda vergi almaktan daha hafif, temel haklara daha az m  dahalede bulunan ara lara ba vurmanın m  mk n olduğu sonucuna ula ılarak, m  dahalenin gereklilik kıstasına uygun olmadığı ifade edilebilir. Nitekim  l         değ erlendirmesinde aynı zamanda, sağlığın korunması, obeziteyle m  cadele edilmesi me r u amacıyla  deme g  c ne g  re vergilendirme, e itlik ilkesi gibi diğer ilkeler arasında da orta yol bulunmaya  alı ılmaktadır. Bu nedenle *akla yatkın*, *mak  l* olarak değ erlendirilen bir  nlemin * l      * *olmadığı* sonucuna ula mak m  mk nd  r¹¹⁹.

¹¹⁶ Rolim, s. 9.

¹¹⁷ Jeffry Jowel ve Anyhony Lester, “Beyond Wednesbury: substantive principles of administrative law”, **Commonwealth Law Bulletin**, Cilt: 14, 1988, Akt. Coller, s. 474.

¹¹⁸ Davies/ Williams, s. 85.

¹¹⁹ Rolim, s. 12.

5. Kanada

Kanada hukukunda ölçülülük denetimi konusunda önemli bir yeri bulunan, sonraki kararlarda kendisine atıf yapılan *Oakes kararının*, Common-Law hukuk sistemine dâhil başka ülkelerce de uygulanan ölçülülük değerlendirmesinde örnek alınması ve etkili olması¹²⁰ sebebiyle çalışmamızın karşılaştırmalı hukuk bölümünde Kanada hukuk sistemine değinmekte yarar görülmektedir. *Kanada Yüksek Mahkemesi*, 1980 yılından itibaren ölçülülük denetimini Kanada Hak ve Özgürlükler Şartı uyarınca hak taleplerini incelerken bir ölçüt olarak uygulamaktadır¹²¹. Kanada Hak ve Özgürlükler Şartı'nın birinci maddesine göre, hak ve özgürlükler ancak özgür ve demokratik bir ortamda gerekliliği açıkça gösterilerek, kanun ile makûl ölçüde kısıtlanabilir¹²². Bu maddenin getirildiği dönemde Anayasa Özel Karma Komisyonu pek çok eleştiriye ve muhalefete maruz kalmakla birlikte, hakların sınırlarının kanunla çizilmesi ve demokratik bir toplumda haklı gerekçelere dayanması gerekliliği düzenlemede yerini almıştır¹²³. Mahkeme *Oakes kararında*¹²⁴ ölçülülük denetimini “*mantıksal bağlantı testi*”, “*en az zarar testi*” ve “*denge testi*” adlarıyla anılan üç unsura ayırıp bunlar doğrultusunda bir inceleme yapmıştır¹²⁵. Bu unsurlar

¹²⁰ Bu yönde bkz. Saurer, s. 14; Koutnatzis, s. 47; Yüksel Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:1, 2017, ss. 1-74, s. 43.

¹²¹ Saurer, s. 14. Ölçülülük ilkesi tâbiri Kanada Yüksek Mahkemesince ilk defa Big M Drug Mart davasında kullanılmıştır, (Metin, Evrensel, s. 40). Mahkemeye göre; “*Anayasal çerçevede korunan bir hak veya özgürlüğe müdahalede bulunmak için hangi hükümet amaçlarının yeterli önemde olduğunu tespit etmek için ilkeler geliştirilmelidir. Yeterince önemli bir hükümet çıkarının farkına varıldığı takdirde, bu ilgiyi elde etmek için seçilen araçların makûl olup olmadığına karar verilmelidir- ölçülülük testinin bir biçimi. Mahkeme, aranan sonuca ulaşmak için kabul edilen araçların mümkün olan en az şekilde hak veya özgürlüklere zarar verip vermediğini sormak isteyebilir.*” (Kanada Yüksek Mahkemesi, 24.04.1985 tarihli Big M Drug Mart kararı, (www. scc-csc.lexum.com, 21.11.2016).

¹²² Bkz. Canadian Charter of Rights and Freedoms, (aws-lois.justice.gc.ca/eng/const/page-15.html, 21.11.2016).

¹²³ Stone Sweet ve Mathews, s. 30- 31.

¹²⁴ Söz konusu karar ispat kuralını tersine çevirecek şekilde, uyuşturucu ile yakalanan bir kimsenin bunu satmak için değil kullanmak üzere taşıdığını ispat etmesi gerekliliğine ilişkindir. Bkz. Kanada Yüksek Mahkemesi, 28.02.1988 tarihli R.v. Oakes kararı, (www. scc-csc.lexum.com, 21.11.2016). Karar hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Grimm, s. 387; Oktay Uygun, “Kanada Yüksek Mahkemesi Kararları’nda Ölçülülük İlkesi”, **Değişen Dünya’da İnsan Hukuk ve Devlet**, Edip Çelik’e Armağan, ss. 391-403. (Kanada), s. 394; Metin, Evrensel, s. 40-41.

¹²⁵ “*Öncelikle, tedbirler keyfi değil âdil olmalı, söz konusu hedefe ulaşmak için özenle tasarlanmış ve bu amaca akılcı bir şekilde bağlı olmalıdır. Buna ek olarak, araçlar söz konusu hakkın olabildiğince az zarar görmesini sağlamalıdır. Son olarak, sınırlama ölçütünün ve hedefin etkileri arasında bir orantılılık olmalıdır - bir önlemin olumsuz etkileri ne kadar şiddetli olursa, hedef o kadar önemli olmalıdır.*” (Kanada Yüksek Mahkemesi, 28.02.1988 tarihli R.v. Oakes

klasik elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olarak ifade edilen testlerle benzerlik taşımakla birlikte tamamen aynı yönde bir incelemeyi içermemekte; Kanada hukukunda denetimin basamakları arasında kendine özgü farklı bir anlayış ve sıralamanın mevcudiyeti dikkat çekmektedir. Alman hukuku ile Kanada hukukunu ölçülülük değerlendirmesi açısından karşılaştırdığımızda ilk etapta temel hakları sınırlandıran düzenlemenin amacının ne olduğu sorusuna karşılık aranan cevap noktasında bir farklılık göze çarpmaktadır. Alman hukuku meşrû bir sınırlamayı yeterli görmekte ve bu sınırlamanın ağırlığını denetimin üçüncü basamağında değerlendirmekteyken, Kanada hukukunda daha bu noktada ağır basan, ivedi bir ihtiyacın varlığını aranmaktadır¹²⁶. Diğer bir ifadeyle meşrû amacın varlığı değerlendirilirken aynı zamanda bir orantılılık değerlendirmesi yapılmaktadır.

Ölçülülük denetiminin Oakes kararı ile belirginleşen “*makûl bağlantı testi*”, “*en az zarar testi*” ve “*denge testi*” sırasıyla elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ile benzerlik taşımaktadır. Elverişlilik testine yakın olarak değerlendirebileceğimiz *makûl bağlantı testine* göre sınırlama aracı ile amacı gerçekleştirecek araç arasında makûl bir bağ bulunmalıdır¹²⁷. Ölçülülük denetiminin ikinci basamağını oluşturan *en az zarar testi* ise, amaç için seçilen aracın temel hak ve özgürlüğe en az zarar verecek araç olmasını aramaktadır. Alman hukukundan farklı olarak Kanada hukukunda ölçülülük ilkesine aykırılıkların genellikle bu aşamada ortaya çıktığı ve üçüncü basamakta yer alan denge testine başvurulmadığı, bu yönüyle Alman hukuku uygulamasına göre farklılık arz ettiği ifade edilmektedir¹²⁸. Yine orantılılık testinin bir görünümü olarak düşünebileceğimiz *denge testinde* ise, sınırlama aracı ile sınırlamanın yöneldiği amaç arasında denge olması aranmaktadır¹²⁹. Bu noktada Kanada hukuku Alman hukukunun gerisinde kalmakta; orantılılık ilkesi bir nebze göz ardı edilmektedir. Ancak daha önce ifade edildiği üzere Kanada hukukunda ivedi ve ağır basan bir ihtiyacın varlığı zaten ölçülülük değerlendirmesinin ilk aşamasında arandığından bu eksiklik kısmen telafi edilmektedir¹³⁰. Sonuç olarak Kanada hukukunda teorik olarak klâsik anlamda bir ölçülülük değerlendirmesi yapılmassa da

kararı, (www. scc-csc.lexum.com, 21.11.2016). Ayrıca Bkz. Kanada Yüksek Mahkemesi, 30.03.1990 tarihli R.v. Skinner kararı, (www. scc-csc.lexum.com, 21.11.2016).

¹²⁶ Grimm, s. 388; Koutnatzis, s. 45.

¹²⁷ Bkz. Grimm, s. 387; Koutnatzis, s. 46; Uygun, Kanada, s. 394.

¹²⁸ Grimm, s. 384, 388 vd.

¹²⁹ Bkz. Uygun, Kanada, s. 392 vd.

¹³⁰ Koutnatzis, s. 47; Metin, Evrensel, s. 42.

az çok benzer bir değerlendirmeye başvurulmaktadır¹³¹.

6. Avusturya

Ölçülülük ilkesi Avusturya’da da öncelikle polis hukuku alanında ortaya çıkmaktadır¹³². Alman Anayasası’nın aksine Avusturya Anayasası’nda öze dokunma yasağı yer almamaktadır. Ancak Avusturya doktrini ile anayasa yargısı ve idarî uygulama, hakkın özüne dokunma yasağı ile ölçülülük ilkesini uygulama eğilimindedir. Buna göre temel haklara müdahalelerde ölçülülük ilkesine riayet edilmesi temel hakların amacının gerçekleştirilebilmesi ve hakkın özünü koruyan ya da hakka en az müdahalede bulunan aracın seçilmesi hususlarıyla ilişki içindedir¹³³. Avusturya hukukunda temel haklar¹³⁴ hem 1867 Vatandaşların Genel Haklarına İlişkin Devlet Anayasası (*Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger*) hem de 1958 taraf olunan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesiyle koruma altındadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen Ek Protokolleri, Avusturya’da anayasal statüye sahiptir¹³⁵. Bu kapsamda bakıldığında ölçülülük ilkesini ilgilendiren temel hakların 1867 Devlet Anayasası’nda düzenlenen mülkiyet hakkı (m.6), toplanma ve dernek kurma

¹³¹ Kanada ve Alman hukuku açısından ölçülülük ilkesinin uygulama karşılaştırması için ayrıca bkz. Grimm, ss. 384-387.

¹³² Christiana Pollak, **Verhältnismäßigkeitsprinzip und Grundrechtsschutz in der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs**, Nomos Verlag, Baden, 1991, s. 17.

¹³³ Pollak, s. 72; Felix Ermacora, “Das Verhältnismäßigkeitsprinzip im österreichischen Recht sowie aus der Sicht der Europäischen Menschenrechtskonvention”, **Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Europäischen Rechtsordnung**, Müller Juristischen Verlag, Heidelberg 1985, s. 70; “Öte yandan, Alman Federal Anayasa Mahkemesi gibi Avusturya Anayasa Mahkemesi de hakkın özü kavramını geliştirmektedir. Buna göre, temel hakların “çekirdek alanı”, olağan yasama meclisinin önündeki bir engel olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, yasama organı tarafından hazırlanan mevzuat, ölçülülük ilkesine de uymak zorundadır.” (Welan, www.demokratiezentrum.org, s. 9).

¹³⁴ Avusturya Federal Anayasası’nda temel hak kavramı yerine, anayasal güvence altına alınan haklar kavramının kullanıldığı görülmektedir (md. 144). Anayasa Mahkemesi içtihadına göre, anayasal olarak güvence altına alınmış bir hak, bir kimsenin objektif bir anayasal hükümde yeterince kişiselleştirilmiş çıkarına yönelik bir haktır. Bu hak, geleneksel anlayış anlamında temel bir hak olmak zorunda değildir. Dolayısıyla, İşçi Odasına (Arbeiterkammer) üye olma hakkı, temel hak olmasa da anayasal olarak güvence altına alınmış bir haktır. Bununla birlikte, anayasal olarak garanti edilen hakların çoğu, geleneksel anlamda temel haklardır (Manfried Welan, “Über die Grundrechte und ihre Entwicklung in Österreich”, **Österreich in Geschichte und Literatur**, Sayı: 4-5, 2002, www.demokratiezentrum.org, (17.03.2017), s. 1). Avusturya Anayasa Mahkemesi, kararlarında daha çok Anayasa ile bağlı bir organ olduğunu, hukuk yaratıcı yetkiye sahip olmadığını belirtmektedir (Pollak, s. 69).

¹³⁵ Ermacora, s. 71; Welan, www.demokratiezentrum.org, s. 2).

özgürlüğü (m.12), düşünceyi açıklama özgürlüğü (m. 12); ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde düzenlenen önleyici gözaltı (m.5/3), sanık lehine tanıklık (m. 6/3.d), özel yaşam (m.8/2), inanç özgürlüğü (m. 9/2), düşünce özgürlüğü (m.10/2), olağanüstü hal (m. 15), mülkiyet hakkı (Ek Protokol No.1) alanlarına ilişkin olduğu ifade edilmektedir¹³⁶. Ancak Avusturya Anayasa Mahkemesi uzun yıllardır ilkeyi benimsemiş ve kabul etmiş olmasına rağmen hukukî dayanağına değinmemektedir¹³⁷. Örneğin mülkiyet hakkına ilişkin olarak verilen bir kararda Avusturya Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkının ancak Anayasa'nın 5'inci maddesinde belirtildiği üzere yalnızca kanunla belirtilen şekilde ve sebeplerle kısıtlanabileceğini ifade etmiş; devletleştirme için kamu yararının mevcudiyetine ihtiyaç olduğu ve satın alma ücretinin ve devletleştirmenin kapsamının belirlenmesi konusunda ölçülülük ilkesine riayet edilmesi gerekliliğine işaret etse de söz konusu kararda ölçülülük ilkesinin hukukî dayanağına yer vermemiştir¹³⁸. Bunun yanında Avusturya Anayasa Mahkemesi, Alman hukukunun etkisinde kalmasına rağmen Federal Alman Anayasa Mahkemesi kadar derin, ilkeyi alt unsurlarına göre ayırarak bir inceleme yapmamaktadır¹³⁹.

7. Amerika Birleşik Devletleri

Amerikan Federal Mahkemesi kararlarında devlet müdahaleleri ile şahıs haklarının denge içinde olması gerekliliğinin ifade edilmesi oldukça geçmişe dayanmaktadır. Mahkeme 1819 yılında vermiş olduğu bir kararında “meşrû bir amaca yönelen, Anayasa'nın ruhuyla uyumlu bütün araçlar anayasaya uygundur” demek suretiyle bu hususu dile getirmiştir¹⁴⁰. Amerikan idarî denetim sistemi içerisinde esasen ölçülülük denetimi adıyla anılan klasik üçlü bir denetim mevcut değildir. Bugün yürürlükte olan 1946 tarihli Amerikan İdari Usul Kanunu'nda ölçülülük denetiminden bahsedilmediği gibi, Amerikan Mahkemelerince ortaya konulan yargı içtihadına dayalı elverişlilik, gereklilik ve orantılılık unsurlarını içeren

¹³⁶ Ermacora, s. 71

¹³⁷ Bkz. Metin, Ölçülülük, s. 174

¹³⁸ ÖBVerfGH 8991/80 (Ermacora, s. 73).

¹³⁹ Pollak, s. 123.

¹⁴⁰ Federal Amerikan Anayasa Mahkemesi, McCulloch- Maryland kararı, 17 U.S. 316, 1819, (<https://supreme.justia.com>), (17.03.2017).

bir ölçülülük denetimi de söz konusu değildir¹⁴¹. Ancak bugün idarenin takdir yetkisinin denetimi söz konusu olduğunda mahkeme tarafından hukuka uygunluk denetimi yapılırken adına tam olarak ölçülülük değerlendirmesi denilmemekle birlikte ölçülülük değerlendirmesi benzeri bir ölçütten faydalanılmaktadır. “*Due process of law*” yani “*hukuka uygun yöntem*” olarak adlandırılan bu teste göre sınırlama içeren işlem ve eylemlerde sınırlama ile amaç arasında makûl bir denge bulunmalı ve sınırlama kamu yararı için yapılmalıdır¹⁴². Mahkemenin bu teste Amerikan Federal Anayasası birinci, beşinci ve ondördüncü değişikliklere yönelik, temel hakları kısıtlayan ya da makûl olmayan sınıflandırma gerekçeleriyle ayrımcılık yaratan devlet eylemlerine, kanunlara karşı başvurduğu ifade edilmektedir¹⁴³.

Amerikan Federal Anayasası birinci değişiklik konuşma, düşünceyi ifade etme özgürlüğüne ilişkindir. Buna göre, kamuya ilişkin olaylar hakkında tartışmak, görüş bildirmek serbesttir. Muhalif de olsa bu düşüncelerini belirten medya kuruluşlarına getirilen basın özgürlüğüne müdahale niteliği teşkil edebilecek aşırı veya ayrımcı bir vergilendirme, hukuka uygun yöntem testine tâbi tutulabilecektir¹⁴⁴. Amerikan Federal Anayasası beşinci¹⁴⁵ ve ondördüncü¹⁴⁶ değişiklikler ise, hukukî usule uygunluğun korunması temellidir ve makûllük değerlendirmesinin hukukun farklı alanlarında uygulanmasını sağlamışlardır¹⁴⁷. Daha sonra Amerikan Federal Mahkemesi makûllük değerlendirmesi yanında “gereklilik”, unsuru yönünden de denetim yapmaya başlamış, üçüncü adımda ise “dengeleme testi (balancing)”

¹⁴¹ Jud Mathew, “Agency Discretion, Judicial Review and Proportionality in US Administrative Law”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York 2016, s. 160; Kai Möller, “U.S. Constitutional Law, Proportionality and the Global Model”, **London School of Economics and Political Science Law Department, Society and Economy Working Papers**, 06/2016, www.eprints.lse.ac.uk, (23.11.2017), s. 9. Hatta bu tür bir denetimden özellikle kaçınıldığı ifade edilmektedir (Saurer, s. 21).

¹⁴² Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 196. Amerika’da idarî kurumların takdir yetkilerinin denetimi hakkında ayrıca bkz. Mathew, s. 162-165.

¹⁴³ Rolim, s. 26.

¹⁴⁴ Rolim, s. 26. Amerikan Federal Anayasa Mahkemesi’nin bu yönde vermiş olduğu karar için bkz. Federal Amerikan Anayasa Mahkemesi, Grosjean - American Press Co., Inc., 297 U.S. 233, 10.02.1936, (<https://supreme.justia.com>), (17.03.2017).

¹⁴⁵ “(...) ve yasal gerekler yerine getirilmeden, yaşamı, özgürlüğü veya malından yoksun bırakılamayacak; özel mülk, hakça bir tazminat ödenmeden kamulaştırılamayacaktır.” (Rolim, s. 27, dn.8)

¹⁴⁶ “Hiçbir eyalet, Birleşik Devletler vatandaşlarının ayrıcalık ve bağımsızlıklarını kısıtlayacak kanun yapmayacak veya uygulamayacak ve hiçbir eyalet hukukî yükümlülükler yerine getirilmeden bir kişiyi hayatından, özgürlüğünden ya da malından mahrum etmeyecek; ya da kendi yargı yetkisi içindeki bir kişiyi, kanunların eşit koruması dışında bırakmayacaktır.” (Rolim, s. 27, dn.8).

¹⁴⁷ Rolim, s. 27.

yaparak sınırlayıcı idarî tasarruf ile kamu yararının dengeli olması gerekliliği yani Kıta Avrupası hukukunda kullanılan adıyla orantılılık ölçütü yönünde içtihat geliştirmiştir¹⁴⁸. Bugün Federal Yüksek Mahkeme, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Adalet Divanı tarafından kullanılan ölçülülük testinin benzerini uygulamakta, makûllük değerlendirmesini ölçülülük değerlendirmesine yakınlaştıracak yönde geliştirmektedir¹⁴⁹. Ancak belirtmek gerekir ki; bu yaklaşımın Amerikan hukuk sisteminde temel hakların evrensel kabulüne yaklaşılmasını, sosyal ve ekonomik haklar, yatay etki¹⁵⁰, devletin vatandaş hakları alanındaki pozitif yükümlülükleri gibi kavramların Amerikan hukukunda benimsenmesini gerektirmektedir¹⁵¹.

8. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihadı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Alman hukukunun etkisiyle içtihadına kattığı ölçülülük ilkesini, kendi yorumuyla farklı şekillerde uygulamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokollerinde “ölçülülük”, “denge”, “ölçüsüzlük” gibi kelimeler yer almasa da bu sözleşme düzenlenirken ölçülülük düşüncesinin bir yerlerde mevcut bulunduğu düşünülmektedir. Nitekim bazı maddeler ve konuların oldukça açık bir şekilde ölçülülük ilkesi düşüncesi yönünde yapılandırıldığını söylemek mümkündür. Örneğin ailenin korunmasına ilişkin 8’inci maddede, bu hakka ilişkin kamusal müdahalelerin ancak belirli durumlarda “gerekli” olması şartıyla söz konusu olabileceği ifade edilmektedir¹⁵². İfade özgürlüğüne ilişkin 10’uncu maddede de yine “gereklilik” şartına yer verilmektedir. Bunun dışında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ayrımcılık yasağı örneğinde olduğu gibi ölçülülük

¹⁴⁸ Bkz. Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 196-197.

¹⁴⁹ Metin, Ölçülülük, s. 185; Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 197-198.

¹⁵⁰ Anayasal hakların özel hukukta kişiler arasındaki ilişkileri etkilemesi prensibine verilen isimdir. Örneğin, anayasada yer alan özel hayatın gizliliği hakkı ev sahibinin kiracının özel hayatının mahremiyetine saygı duymasını gerektirir. Bu çerçevede iki özel hukuk kişisi arasında çıkabilecek muhtemel bir ihtilafta hâkimin, kiracının bu temel hakkını göz önünde bulundurması gerekir. (Möller, s. 14-15).

¹⁵¹ Möller, s. 15-16.

¹⁵² “Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. 2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin kanunla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda milli güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlâkın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.” (AİHS madde 8, www.echr.coe.int, 03.02.2019).

düşüncesiyle alakalı herhangi bir ibareye yer verilmeyen bazı maddelere dayalı yapmış olduğu incelemelerde de ölçülülük değerlendirmesi yapmaktadır¹⁵³.

Tez konusu açısından da önem arz eden mülkiyet hakkının korunması konusunda Mahkeme, özellikle cebrî ödemeler konusunda kamu yararı ile kişi hakları arasında bir ölçülülük değerlendirmesi yapmaktadır¹⁵⁴. Kararda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Ek Protokol No. 1, mülkiyetin korunması başlıklı 1'inci maddesine atıfta bulunulmuştur. Nitekim bu madde; sözleşmede yer alan mülkiyetin korunmasına ilişkin hükmün, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergi, para cezası gibi yükümlülüklerin ödenmesini sağlamak için sahip oldukları haklarının kullanılmasını engellemektedir.

İçtihat genel olarak incelendiğinde yine “*demokratik toplum düzeninin gerekleri*” Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin ölçülülük denetimi yaparken kullandığı ölçütlerdendir. Demokratik toplum düzeni için gereklilik değerlendirmesi yapılırken mahkeme, gereklilik kavramının baskılayıcı bir ihtiyacı ifade ettiğini, özellikle kullanılan önlemin bu meşrû amaçla orantılı olması gerektiğini belirtmektedir. İhtiyaç ne kadar büyükse, amaca ulaşmak için kullanılacak araç o denli sıkı; diğer bir ifade ile yoğun müdahaleci olabilir. Bir müdahale, şayet devlet aynı amacı daha az müdahaleci bir araçla gerçekleştiremiyorsa gereklidir¹⁵⁵.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ölçülülük değerlendirmesi yaparken devletlerin *takdir marjını* da gözetmektedir. 1979 yılından beri içtihat hukukunda oldukça öneme sahip olan bu kavram sözleşme kapsamındaki hakların korunmasında

¹⁵³ Haguenau Moizard ve Sanchez, s. 143-144. Yazarın örnek olarak verdiği Belçika'da eğitim dillerine ilişkin kanunî düzenlemelerin ayrımcılık içerdiği iddiasına yönelik davada mahkeme, ayrımcılığın söz konusu olup olmadığını belirlerken demokratik devletlerin uygulamalarından yola çıkarak objektif ve makûl bir gerekçenin varlığını araştırdığını ifade etmiştir. Bunun yanında mahkemeye göre; sadece makûl gerekçenin varlığı yeterli değildir. Aynı zamanda farklı muamelenin meşrû amacı ile kullanılan araçlar arasındaki orantısızlık da 14'üncü maddenin ihlâlî sonucu doğurmaktadır. (Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi "Relating to Certain Aspects of the Laws on the Use of Languages in Education in Belgium" ve Belçika kararı, Başvuru No. 1474/62; 1677/62; 1691/62; 1769/63; 1994/63; 2126/64, 23.07.1968, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57525>, 03.02.2019).

¹⁵⁴ “... Sonuç olarak bir müdahalede, toplum yararı ile kişisel hakların korunması arasında “*âdil bir denge*” gözetilmelidir. Bu denge arayışı 1'inci maddede bir bütün olarak ve dolayısıyla 2'nci paragrafta yansıtılmıştır: Kullanılan araç ile arzulanan amaç arasında bir denge gözetilmelidir. Bu gerekliliğin gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesinde Mahkeme, devletin gerek uygulanacak araçların seçimi gerekse kamu yararına uygun amacın söz konusu kanunla elde edilip edilemeyeceğinin belirlenmesi konusunda devletlere geniş takdir hakkı tanımıştır.” (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Chassagnou ve diğerleri ve Fransa kararı, Başvuru No. 25088/94; 28331/95; 28443/95, 29.04.1999, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58288>, 03.02.2019).

¹⁵⁵ Haguenau Moizard ve Sanchez, s. 145.

dinamik bir yoruma hizmet etmektedir. Takdir marjı kavramına ilk başlarda yalnızca olağanüstü hallerde yükümlülükleri askıya alma durumunu düzenleyen 15'inci madde uygulamasına yönelik davalarda başvurulmaktaysa da, mahkeme zamanla devletlere esneklik tanıma yolunu tercih etmiştir. Mahkemeye göre kontrolünün amacı devletlerin yerine geçerek takdir yetkisi kullanmak değil, takdir yetkisinin sınırlarını kontrol etmektir¹⁵⁶.

9. Avrupa Birliği Hukuku

Avrupa Birliği hukukunda ölçülülük ilkesinin iki uygulama alanı bulunmaktadır. Bunlardan biri topluluk ile topluluk önlemlerinin üzerinde etkili olduğu kişi arasındaki ilişki; diğeri topluluk ile topluluğa üye devletler arasındaki ilişkidir¹⁵⁷. Avrupa Birliği bağlamında ilke, sadece topluluk kurumlarınca alınan önlemler açısından değil, üye devletlerin eylemleri açısından da uygulanır¹⁵⁸.

İlke göz önüne alındığında, topluluk hukukunun harekete geçmesi ve müdahalesi ancak belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için haklı ve zorunlu olduğu durumlarda meşrû sayılacaktır. Diğer taraftan üye devletler de kendilerine topluluk anlaşmasıyla tanınan istisnaları ve koruma önlemlerini, istisnaların ve topluluk hedeflerinin amacıyla orantılı bir şekilde kullanmalıdır¹⁵⁹. Avrupa Topluluğunun

¹⁵⁶ Haguenau Moizard ve Sanchez, s. 149-150. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Handyside kararında bu hususu şu şekilde ifade etmektedir. “Özellikle, çeşitli Akit devletlerin iç hukuklarında tek çeşit Avrupa ahlak anlayışının bulunması mümkün değildir. Özellikle de konularla ilgili görüşlerin hızlı ve geniş kapsamlı bir evrimi olarak nitelendirilen çağımızda, mevcut hukukun ahlaki gereksinimleri zamandan zamana yerden yere değişmektedir. Ülkelerinin yaşama gücüyle doğrudan ve sürekli temas halinde olan devlet yetkilileri, bu gerekliliklerin içeriği hakkında olduğu gibi; bunları yerine getirmeyi amaçlayan “gereklilik”, “kısıtlama”, “ceza” kavramları üzerinde de fikir vermek üzere uluslararası hakimlerden daha iyi bir pozisyondadır. Mahkeme bu noktada, 10'uncu maddenin 2'nci paragrafında yer alan “gerekli” kavramı ile, 2'nci maddenin 2'nci paragrafında yer alan “mutlak zorunlu”, 6'ncı maddenin 1'inci paragrafında yer alan “kesinlikle gerekli”, 15'inci maddenin 1'inci fıkrasında yer alan “durumun kesinlikle gerektirmesi” eş anlamlı değildir ve aynı zamanda “kabul edilebilir”, “sıradan” (m.2, p.2), “kullanışlı” (Fransızca metin 1 nolu Protokol m.1), “makûl” (m. 5, p. 3, m.6, p. 1) veya “arzu edilen” ifadelerindeki esnekliğe de sahip değildir. Yine de ulusal otoritelerin “gereklilik” kavramı ile kastedilen kamu ihtiyacı gerçekliğine ilişkin ilk değerlendirmeyi yapması gerekmektedir.” (Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Handyside ve Birleşmiş Krallık kararı, Baş. No. 5493/72, 07.12.1976, 04.04.2019).

¹⁵⁷ Hirsch, s. 13; Raitio, s. 96; Haguenau Moizard ve Sanchez, s. 153.

¹⁵⁸ Haguenau Moizard ve Sanchez, s. 152.

¹⁵⁹ Raitio, s. 96.

çeşitli anlaşmalarında bu hususlara açık veya örtülü şekilde işaret edilmekteydi¹⁶⁰. Ancak 2007 tarihli Lizbon Andlaşması¹⁶¹ ölçülülük alanında çifte yeniliğe imza atmıştır. Bunlardan ilki Andlaşmanın 3b maddesinde birlik yetkilerinin tamamlama ve ölçülülük ilkesi göz önüne alınarak kullanılacağına, ölçülülük ilkesi gereğince Birlik faaliyetlerinde Andlaşmanın amacını gerçekleştirecek ölçüyü aşmayacağına düzenlenmesidir. İkincisi ise, İnsan Hakları alanında birçok düzenlemeye yer veren Temel Haklar Bildirgesi'nin hukukî olarak bağlayıcı hale getirilmesidir. Nitekim Bildirge'nin 52'nci maddesine göre; *"Bu Bildirgede kabul edilen hakların ve özgürlüklerin kullanılmasına getirilecek her türlü sınırlandırma, kanunla öngörülmeli ve bu hak ve özgürlüklerin özüne saygı göstermelidir. Ölçülülük ilkesine tabi olarak sınırlandırmalar sadece gerekli olmaları ve Birlik tarafından kabul edilen kamu yararı amaçlarına veya başkalarının hak ve özgürlüklerini koruma ihtiyacına gerçekten hizmet etmeleri şartı ile uygulanabilir"*¹⁶².

Sonuç olarak bugün ölçülülük ilkesi Avrupa Birliği hukukunda iki şekilde uygulanmaktadır. Bunlardan biri Avrupa Birliği Andlaşmasının 5'inci maddesi uyarınca uygulanan ölçülülük ilkesi, ikincisi Avrupa Adalet Divanı tarafından hukukun genel ilkesi olarak uygulanan ölçülülük ilkesidir. Ancak her iki durumda da ölçülülük ilkesi ikincil hukuka göre üstün durumdadır¹⁶³.

Topluluk hukuku üye devletlerin mevzuatlarından bağımsız kavram ve kurumlar ortaya koyan bir hukuk alanı olduğu için, ölçülülük ilkesinin iç ve topluluk hukukundaki kavram ve içeriği aynı değildir¹⁶⁴. Nitekim Alman Federal Anayasa Mahkemesi iç hukukta ölçülülük ilkesinin etki alanını, Topluluk hukukundaki uygulama alanına nazaran daha dar yorumlamaktadır¹⁶⁵. Maastricht kararında

¹⁶⁰ Roma Andlaşmasının 40'inci maddesinin 3'üncü fıkrası, Topluluğun 39'uncu maddede yer alan amaçları gerçekleştirmek için gerekli önlemleri alabileceğini düzenlemekteyken; 115'inci madde geçiş döneminde acil durumların mevcudiyeti halinde, üye Devletlerin gerekli tedbirleri alabileceğini ancak tedbirlerin seçiminde, ortak pazarın işleyişine en az zarar veren tedbirlerin seçilmesi gerekliliği düzenlenmektedir. (www.europa.eu/european-union, 05.05.2018). Maastricht anlaşmasının mülga 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası ise; Topluluk eylemlerinin anlaşmanın amacı için gerekli olanın ötesine geçemeyeceğini düzenlemekteydi. (www.europa.eu/european-union, 05.05.2018).

¹⁶¹ Tam metin için bkz. www.eur-lex.europa.eu, 05.05.2018.

¹⁶² www.eur-lex.europa.eu, 05.05.2018.

¹⁶³ Haguenau Moizard ve Sanchez, s. 153.

¹⁶⁴ Hirsch, s. 2. Aynı zamanda Avrupa Topluluğu hukukunda idarenin kanuniliğini sağlama fonksiyonu ile kullanılan ölçülülük ilkesi ulusal ceza hukukunda kullanılan ölçülülük ilkesi kavramından farklı bir şeyi ifade etmektedir (Raitio, s. 97).

¹⁶⁵ Hirsch, s. 4.

mahkeme, ölçülülük ilkesinin topluluk hukukunda topluluk önlemlerinin yoğunluğunu kısıtlayabilen, böylece Avrupa Birliğine üye devletlerin ulusal kimliğini Avrupa düzenlemelerinin aşırılığına karşı savunan bir aşırılık yasağını da içerdiğini ifade etmiştir¹⁶⁶.

Ölçülülük ilkesi Avrupa Adalet Divanının gelişim yıllarından beri Avrupa Birliği hukukunun bir genel ilkesi olarak mevcut bulunmaktadır¹⁶⁷. Avrupa Adalet Divanı genellikle şahsi haklar ve temel özgürlükler ile kanunî ve idarî önlemler arasında denge kurmaya çalıştığı davalarda ilkenin uygulanması yoluna gitmektedir¹⁶⁸. Mahkeme başlarda ilkeyi, Topluluk kurumlarınca sözleşmenin amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik önlemlerin değerlendirilmesi sürecinde kullanmış; 1970’li yıllardan beri ise Topluluk hukukun genel ilkesi olarak adlandırarak daha geniş bir uygulama alanına taşımıştır¹⁶⁹. Özellikle son yıllarda belki de Lizbon Andlaşmasının ilkenin unsurlarını net olarak düzenlememesi sebebiyle ilke daha çok hâkim odaklı değişmekte ve Alman hukukunun etkisinden uzaklaşmaktadır¹⁷⁰.

10. Türkiye

Türk Anayasasına temel hakların sınırlandırılmasına ilişkin bir ölçüt olarak 4709 sayılı Kanunla kabul edilen Anayasa değişikliğiyle dahil olan “ölçülülük ilkesi” kavramının, Türk Anayasa Hukuku’ndaki tarihçesi hakkında yapılan değerlendirmeler genellikle 1961 Anayasası döneminden başlamaktadır¹⁷¹. 1961 Anayasası’nda temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması için dört temel şart

¹⁶⁶ BVerfGE 89, 155, (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 29.06.2017).

¹⁶⁷ Tor- Inge Harbo, The Function of the Proportionality Principle in EU Law, **European Law Journal**, Cilt: 16, Sayı: 2, Mart 2010, s. 160; Haguenau Moizard ve Sanchez, s. 151-152. Alman Anayasa Hukuku’nun Avrupa Topluluğu Adalet Divanı kararları üzerinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında olduğundan daha fazla etkili olduğu yönünde bkz. Saurer, s. 10.

¹⁶⁸ Harbo, s. 171. Yazara göre mahkemelerin kararlarında genel hukuk ilkelerine atıfta bulunmalarının sebebi kararlarını rasyonelleştirmek diğer yandan da kararlarının tarafsız olarak alındığını göstermeye çalışmaktır (Bkz. Harbo, s. 160).

¹⁶⁹ Örneğin Avrupa Topluluğu Adalet Divanı, Fédération Charbonnière de Belgique ve High Authority kararı, 16.07.1956, Case. 8/55. (www.swarb.co.uk, 05.02.2019). Mahkeme bu kararında; genel olarak kabul edilen hukuk kuralları gereğince, üstün otoritenin Topluluk Hukuku kurallarının ihlâlüne ilişkin tepkisinin (müeyyidesinin) ihlâl eylemi ile orantılı olması gerektiğini ifade etmektedir.

¹⁷⁰ Haguenau Moizard ve Sanchez, s. 153.

¹⁷¹ Bkz. Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 43; Metin, Ölçülülük, s. 196 vd.; Birben s. 19 vd.

bulunmaktaydı, bunların ilki sınırlamanın Anayasada gösterilen sınırlama sebeplerine dayanması; ikincisi sınırlamanın Anayasanın ruhuna ve sözüne uygun olması; üçüncüsü, temel haklar ve özgürlüklerin yalnız kanunla sınırlandırılması; dördüncüsü ise sınırlamanın hiçbir şekilde hakkın özüne dokunmamasıydı¹⁷². Anayasa Mahkemesi her ne kadar bu dönemde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında ölçülülük ilkesinden ziyade hakkın özüne dokunma yasağı (öz güvencesi) kapsamında değerlendirmelerde bulunsa da, mahkemenin birtakım kararlarında ölçülülük ilkesinin alt unsurlarına da rastlamak mümkündür¹⁷³. Bunun yanında cezaların, suça konu eylemle orantılı olması gerekliliğine, Anayasa Mahkemesi'nin bu dönemdeki kararlarında kanun koyucunun geniş takdir yetkisi olduğu kabul edilmekle birlikte sıkça yer verilmektedir¹⁷⁴.

¹⁷² “Temel hak ve hürriyetler, Devletin ülkesi ve milletiyle bütünlüğünün, Cumhuriyetin, millî güvenliğin, kamu düzeninin, kamu yararının, genel ahlâkın ve genel sağlığın korunması amacı ile veya Anayasanın diğer maddelerinde gösterilen özel sebeplerle, Anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak, ancak kanunla sınırlanabilir.

Kanun, temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunamaz” (1961 Anayasası m. 11).

¹⁷³ Örneğin Anayasa Mahkemesi 1964 yılında vermiş olduğu bir kararında, kanun hükmünü elverişlilik açısından değerlendirilerek, kanun hükmünün kanunun konulmasındaki amacı gerçekleştirmek için elverişli olmadığı şu şekilde ifade edilmiştir; “3236 sayılı kanunun (Millî güvenliği sağlama) amacının gerçekleşmesini sağlayacağı da düşünülemez. Çünkü, 18 inci maddenin görüşülmesi sırasında komisyon sözcüsünün belirttiği gibi bu şartın maddeye konulması bazı bölgelere girmeyi ve özellikle yerleşmeyi yasaklamaya imkân vermek içindir. Kaldı ki, 18 inci maddede güdülen amaçlar genel niteliktedir. Bir bölgeye girmek veya yerleşmek millî güvenliği sarsıyorsa, oraya hiç kimsenin girmemesi ve yerleşmemesi, yerleşmiş olanların da oradan çıkarılması gerekir. Yoksa, yalnız kan gütme sebebiyle adam öldüren veya buna teşebbüs eden kimselerin hısımlarına uygulanabilecek bir yasakta millî güvenliği sağlama amacının bulunduğu düşüncesi savunulamaz.” (Any M. 11.02.1964 tarih ve E. 1963/330, K. 1964/15, RG. 14.7.1964/11753).

¹⁷⁴ Örneğin Anayasa Mahkemesi 1971 yılında vermiş olduğu bir kararında her ne kadar suç ve cezada orantılılık ilkesine açıkça işaret etse de, cezanın ağırlığını değerlendirmemiş, gerekli düzenlemeyi kanun koyucunun yapacağını belirtmiştir. “Ancak cezalar, eylemin ağırlığı ve suçlunun sorum derecesi ile orantılı olarak tertip edilir ve uygulanır; yani kişiseldir. Buna karşılık emniyet tedbirlerinin esasını, çeşit ve derecesini, suçludaki tehlikelilik hali belli eder. Çünkü tedbirler, ilke olarak, bu tehlikelilik halinin ortadan kaldırılması amacı ile uygulanırlar.(...)Anayasanın, ceza hukuku alanında, 14. ve 33. maddelerinde olduğu gibi, belli temel esasları koymakla yetinerek, yasaklayıcı veya buyurucu hükümleri ile gerek toplum yaşantısı gerekse kişi hak ve hürriyetleri yönlerinden getirdiği güvencelere aykırı olmamak kaydıyla, gerekli düzenlemeleri yapmak yetkisini Yasa Koyucuya tanıdığına değinilmiştir. O halde, hâkime, yukarıda tanımlanan takdir yetkisini taniyan itiraz ve inceleme konusu hükümlerin sözü geçen kayıtlar dışında Anayasaya aykırılığından söz edilemez. Çünkü bu hükümler, Anayasanın 33. maddesinde yer alan “Cezalar ve emniyet tedbirleri ancak kanunla konulabilir.” biçimindeki ana kurala uygun olarak kanunla konulmuştur; ve Anayasanın ceza alanında koyduğu temel veya yasaklayıcı yahut buyurucu hükümleri veya kişi hak ve hürriyetleri ve toplum yaşantısının yararı için getirilen güvencelerle çelişen bir yönleri yoktur.” Any M. 09.03.1971 tarih ve E. 1970/42, K. 1971/30, RG., 23.11.1971-14021). Kararın eleştirisi için bkz. Sağlam, Sınırlama, s. 123.

1982 Anayasası ise temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında, 2001 değişikliklerinden önce ölçülülük kavramına açıkça yer vermese de temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin 13'üncü maddenin ilk halinin gerekçesinde ölçülülük ilkesinin alt unsurları olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkelerine açıkça yer verilmiştir¹⁷⁵. Ayrıca “demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama” ve “öngörildükleri amaç dışında kullanılamama” şartları, ölçülülük ilkesini çağrıştırır nitelikte görülmekte¹⁷⁶ özellikle öngörildükleri amaç dışında kullanılamama şartına uygunluk değerlendirilirken, bunun içinde ölçülülük denetimine yer verilmekteydi¹⁷⁷. Bunun dışında temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin düzenlemede ölçülülükten bahsedilmese de, temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının durdurulması başlıklı 15'inci maddede “durumun gerektiği ölçüde” ibaresi ile ölçülülük ilkesinin dikkate alındığı ifade edilmiştir. 2001 değişiklikleriyle temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında açıkça ölçülülük ilkesine yer verilmesi, öğreti ve yargı kararlarıyla isimlendirilen bir şartın Anayasaya eklenmesi, özellikle formüle edilme tarzı açısından eleştiri konusu edilmiştir¹⁷⁸. Bu görüşe göre olması gereken ilkenin içeriğini hüküm altına almak olmalıydı. Bunun yanında, bir kanunda ilke tabirine yer vermenin o ilkeyi bir kural haline getirdiği; kuralların ise ilkelerin aksine kaldırılabilceği için değişikliğin gerekli olmadığı da ifade edilmektedir¹⁷⁹. Bu görüşlerin tersine “ölçülülük” kıstasının Anayasa'da açıkça

¹⁷⁵ “Maddenin ikinci fıkrası, son satırı, hak ve hürriyetlerin, sınırlandırılmasında öngörülen genel ve özel nedenlerin belli amaçlara yönelik bulunduğunu; binnetice ancak bu amaçları gerçekleştirmek için bu nedenlerin öngörüldüğünü vurgulamaktadır. Şu halde öngörülen amaçlar yahut nedenler bahane edilerek, başka bir amaca ulaşmak için hak ve hürriyetler sınırlandırılmayacak; yahut meşrû amaç güdülerek sınırlandırılmış olsalar bile, getirilen sınırlama bu amacın zorunlu yahut gerekli kıldığından fazla olmayacaktır. Diğer bir deyimle amaç ve sınırlama orantısı herhalde korunacaktır. (1982 Anayasası 13. Madde Gerekçesi)

¹⁷⁶ Bkz. Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 39-40. 2001 değişikliklerinden önce ilkenin temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında uyulması gereken bir şart gibi görülmesi ve Anayasa Mahkemesinin bir takım iptal kararlarını ilkeye dayandırması eleştirilmekte, bu dönemde ilkenin pozitif anayasal temelden mahrum olduğu ifade edilmektedir. (Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 326.)

¹⁷⁷ Örneğin bkz. “Anayasa'nın 13. maddesinde belirtildiği biçimde, yasakoyucu tarafından yapılan temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlamalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmayacakları gibi sınırlama ile öngörülen amaca elverişli ve ölçülü olmalıdır.” (Any M. 16.11.2000 tarih ve E. 2000/26, K. 2000/48, RG., 15.03.2002-24696)

¹⁷⁸ “Ölçülülük ilkesi tâbiriyle Anayasa'ya böyle bir hüküm eklenmesi kanun yazma tekniğine aykırıdır. Ölçülülük ilkesi ismi doktrin tarafından verilmiştir ve pozitif hukuk metinleri kendi koydukları ilkelere isim vermez, sadece içeriklerini belirlerler.” Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 326-327.

¹⁷⁹ Konu hakkında bu değerli görüşünü, Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından düzenlenen 8'inci Genç Vergi Hukukçuları Konferansında, Arş. Gör. Ezgi ARIK'ın “Ekonomik

yer almasına yönelik değişikliğin, Türk hukukunda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin içtihatla gelişen yorumuna paralellik sağlanması ve maddenin gerekçesinde yer verilen ölçülülük ilkesine pozitif temel oluşturulması açısından olumlu olduğu da ifade edilmektedir¹⁸⁰.

Ç. Unsurları

1. Genel Olarak

Ölçülülük ilkesine ilişkin bir tanımlama yapmak istenildiğinde birtakım alt ilkelere işaret etmek gerekmektedir. Özellikle Alman Anayasa Mahkemesi içtihadı¹⁸¹ olmak üzere anayasa yargısı pratiği ve öğretide ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık diye adlandırılan üç ana unsurdan oluştuğu görüşü genel kabul görmektedir¹⁸². Buna göre bir sınırlamanın ölçülülük ilkesine uygun olarak getirilmiş sayılması için sınırlama için başvuru araç, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmalı; sınırlama aracı, sınırlama amacı açısından gerekli ve zorunlu olmalı, araç ve amaç ölçüsüz bir oran içinde bulunmamalıdır¹⁸³.

Yaklaşım ve Kıyas Yasağı İlke Midir Kural Mıdır?" adlı tebliği üzerine ifade eden Prof. Dr. Yusuf Karakoç'a teşekkür ederim.

¹⁸⁰ Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 41.

¹⁸¹ Örnek için bkz. BVerfGE 25, 1, 12; BVerfGE 30, 250, 263; BVerfGE 30, 292, 320; BVerfGE 50, 290, 331 f.; BVerfGE 13, 97, 113; BVerfGE 19, 119, 126 f.; BVerfGE 22, 430, 410 f. (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 28.05.2017). Alman Anayasa Mahkemesi geniş anlamda kullandığı "Verhältnismäßigkeit" terimine, "elverişlilik" (Geeignetheit), "gereklilik" veya "zorunluluk" (Erforderlichkeit) ve "orantılılık, dar anlamda ölçülülük" (Verhältnismäßigkeit engeren Sinne) ilkelerini dâhil etmektedir.

¹⁸² Ranchordas ve de Waard, s. 1; Metin, Evrensel, s. 7. Ölçülülük kavramı yerine "oranlılık" şeklinde kullanım için bkz. Sungurtekin Özkan, s.178. Alman doktrinine bir istisna olarak Lerche ölçülülük tâbiri yerine aşırılık yasağı tâbirini kullanmış, bu ilkenin gereklilik ve ölçülülük (orantılılık) olarak iki alt ilkeden oluştuğunu ifade etmiştir (Lerche, s. 162- 250). Yazar elverişlilik ilkesini; ölçülülük, belirlilik, eşitlik, keyfilik yasağıyla birlikte Anayasanın idareye (yönetime) ilişkin bölümü içerisinde değerlendirmektedir (Lerche, s. 63-65). Bunun dışında İngiliz doktrininde de ölçülülük ilkesinin, meşrû amaç, rasyonel bağlantı, gereklilik ve orantılılık olmak üzere dört bileşenden oluştuğu da ifade edilmektedir. (Bkz. Davies ve Williams, s. 83).

¹⁸³ Hirsch, s. 3; Schulze Fielitz, in Dreier, s. 194-195; Metin, Evrensel, s. 7-8; Karakoç, İlkeler, s. 1281; Karakoç, Genel Vergi, s. 1014, Sungurtekin Özkan, s. 178-179, Birben, s. 6; Billur Yaltı, "Vergi Hukuku'nda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: 1, ss. 507-536, (Sorumluluğun Sınırı), s. 523; Dilara Yüzer, "Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük İlkesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, Cilt: 16, Özel Sayı, İzmir 2014, (Basım Yılı 2015), Cilt: 4, ss. 4843-4898, (Kamu İcra), s. 4847; Artun ve Gök, s. 185-186; Nuray Aşçı Akıncı,

Türk Anayasa Mahkemesi de;

“İtiraz konusu kuralı, amaç ve sınırlama orantısının korunmasıyla ilgili “ölçülülük” temel ilkesinin alt ilkeleri olan yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik “elverişlilik” sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma bakımından zorunlu olup olmadığını arayan “zorunluluk-gereklik”, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen “oranlılık” ilkeleriyle çatışan bir sınırlama sayan görüşler”

şeklinde ifadesiyle 1989 tarihli kararında ilk defa ilkeyi alt başlıklarıyla incelemiştir¹⁸⁴.

Ölçülülük ilkesinin alt unsurlarına geçilmeden önce amaç ve araç kavramlarıyla kastedilenin ne olduğu açıklanmalıdır. Nitekim ölçülülük ilkesinin tanımında olduğu gibi alt unsurların tanımında da araç ve amaç kavramları büyük önem arz etmektedir. Ölçülülük denetiminde öncelikle meşrû bir amacın izlenip izlenmediğine, daha sonra sırasıyla elverişlilik, gereklik ve orantılılık ilkelerine uyulup uyulmadığına bakılması gerektiği ifade edilmektedir¹⁸⁵. Araç kavramı ile ifade edilen Anayasayla garanti altına alınmış bir şahsi hakkın sınırlanış biçimidir¹⁸⁶. Bu aracın kullanılması ile elde edilmesi beklenen sonuç ise, sınırlamanın amacıdır. Hukuk normlarında meşrû amaca işaret edecek şekilde “kamu düzeni”, “kamu yararı” gibi geniş, belirsiz hukukî kavramlar kullanılmasına rağmen, amaç araç arasındaki ilişkinin kontrol edilebilmesi için olması gereken, sınırlama sebeplerinin düzenlendiği konu çerçevesinde amacın somutlaştırılmasıdır. Özellikle ölçülülük denetiminin yapılabilmesi için kural olarak hak ve özgürlükleri sınırlandıran

“Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 148, Mayıs 2020, s. 88, E. Saygın, s. 67.

¹⁸⁴ Karar için bkz. Any M. 23.06.1989 tarih ve E. 1988/50, K. 1989/27, RG. 04.10.1989-20302. Anayasa Mahkemesinin ilkenin alt unsurlarını kabulüne yönelik örnek diğer bazı kararları için bkz. Any M., 11.04.2012 tarih ve E.2011/111, K.2012/56, RG. 06.10.2012-28433; Any M. 27.05.2015 tarih ve E.2014/176, K.2015/53, RG. 26.6.2015-29398; Any M. 22.06.2016 tarih ve E.2016/13, K.2016/127, RG. 21.9.2016 – 29834; Any M. Mehmet Akdoğan ve diğerleri, 19.12.2013 tarih ve Baş. 2013/817 numaralı kararı, § 38, RG. 07.01.2014 – 28875; Any M. Koç Holding Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı, 12.11.2019 tarih ve Baş. 01.09.2016 numaralı kararı, RG. 10/12/2019 - 30974).

¹⁸⁵ Bu çerçeveden bakıldığında ölçülülük denetiminin alt basamaklarını oluşturan elverişlilik, gereklik ve orantılılık arasında bir denetim sırası olduğu kabul edilmektedir. Bkz. Metin, Evrensel, s. 7. İlkeler arasında bir hiyerarşi değil, kademeli bir yapı söz konusudur (Uçar, s. 177).

¹⁸⁶ Sağlam, s. 114. Her durumda amaç-arac ilişkisi aranmaktadır ancak örneğin komünist veya militarist devlet düzenleri de düşünüldüğünde amaç- araç ilişkisinin ölçülülüğe uygun olması, amacın iyi veya kötü olduğunu ortaya koymaz. (Ermacora, s. 68).

düzenlemelerde, düzenlemenin amacı açık ve net belirtilmelidir¹⁸⁷. Aynı şekilde idarenin takdir yetkisi kullandığı durumlarda da özellikle bir hakkın kullanımının sınırlanması söz konusu ise idare takdir yetkisini neden bu yönde kullanmayı tercih ettiğini açıkça belirtmelidir¹⁸⁸. Bu gerekliliğe rağmen haklara müdahalede bulunan bir düzenlemenin amacı açıkça belirtilmemişse, Anayasa Mahkemesi tarafından anayasaya uygunluk denetimi yapılırken bu amaç kanunun gerekçesi, kanunlaşma aşamasında mecliste ileri sürülen görüşler ve düzenlemenin içeriği dikkate alınarak belirlenecektir¹⁸⁹.

2. Elverişlilik

Almanca metinlerde “*Geeignetheit*”, İngilizce metinlerde “*suitability* veya *sufficiency*” olarak kullanılan “elverişlilik” kavramını en basit şekilde sınırlamada kullanılan aracın, sınırlamanın amacını gerçekleştirmeye uygun olması olarak tanımlamak mümkündür¹⁹⁰. Bu tanımın tersinden hareketle araç, amaca ulaşmada yetersiz, etkisiz ya da aksine amaca ulaşmayı zorlaştıran bir etkiye sahipse, bu durumda başvurulacak önlemin amaca ulaşmak için “*elverişli olmadığı*” sonucuna ulaşılacaktır¹⁹¹. Elverişlilik ilkesi gereğince öncelikle müdahale belirli bir amaca ulaşmak üzere kullanılmalı ve bu müdahale söz konusu amacı gerçekleştirmeye elverişli olmalıdır. Bu yönüyle elverişlilik ilkesinin çift yönlü bir ilke olduğunu söylemek mümkündür. Bu doğrultuda hem araç amaca yönelmiyorsa hem de amacı

¹⁸⁷ Friedrich E. Schnapp, “Die Verhältnismässigkeit des Grundrechtseingriffs”, (**JuS Juristische Schulung**, Sayı: 11, s. 854; Metin, Ölçülülük, s. 190-191).

¹⁸⁸ Aynı yönde; Alman Federal Anayasa Mahkemesi, mahkemenin anayasayla yükümlü ve yetkili olduğu denetimi yapabilmesi, kanun tarafından yetkilendirilen idarenin temel hakları sınırlayan eylem ve işlemlerini denetleyebilmesi için belirlilik şartının gerçekleşmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bkz. BVerfGE 129, I (22 f.), (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 23.01.2017).

¹⁸⁹ Bkz. Metin, Ölçülülük, s. 191.

¹⁹⁰ Auffermann, s. 12; Gent, s. 1603; Sağlam, s. 114; Gözler, s. 132; Özbudun, s. 114; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Genel Vergi), s. 1014, Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, Prof. Dr. M. Polat Soyer’e Armağan, Cilt: 2, İzmir 2014, ss. 1259-1308, (İlkeler), s. 1281; Özekes, Temel Haklar, s. 205; Birben, s. 6; Marsch/ Tümsmeyer, s. 15; E. Saygın, s. 67; Artun ve Gök, s. 187.

¹⁹¹ Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 36; Birben, s. 6. Anayasa Mahkemesi cumhurbaşkanına hakaret suçunun alenen işlenmesini ağırlaştırıcı hal olarak öngören düzenlemenin Anayasa’ya aykırılığı iddiasında, elverişlilik açısından bir değerlendirmede bulunmuş ve aykırılık iddiasını “*Kuralda öngörülen suçun alenen işlenmesi halinde belirlenen cezanın artırım oranı suçun işlenmesinin önlenmesi açısından etkili ve ölçülüdür.*” şeklinde gerekçelendirerek reddetmiştir. (Any M., 14.12.2016 tarih ve E. 2016/25, K. 2016/186, RG., 3.1.2017-29937).

gerçekleştirmeye uygun değilse elverişsiz kabul edilecektir¹⁹². Ancak aracın amacı gerçekleştirilmeye elverişli olduğu sonucuna ulaşmak için, aracın amacı tek başına ve eksiksiz gerçekleştirmesi aranmaz. Araç amaca en azından yaklaşıtıyorsa elverişli kabul edilmelidir¹⁹³. Federal Alman Anayasa Mahkemesi de aracın, amacın bir kısmını gerçekleştirilmeye elverişli olmasını yeterli bulmakta, aracın amacı bütünüyle gerçekleştirmesini aramamaktadır. Bu doğrultuda amacı gerçekleştirilmeye bütünüyle elverişli olmasını aramaktan ziyade tamamen elverişsiz olup olmadığını değerlendirmektedir¹⁹⁴.

Türk Anayasa Mahkemesi, bir kararında elverişlilik ilkesini; *“sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik”* bir ilke olarak ifade etmiştir¹⁹⁵.

Elverişlilik alanında sorunlar genellikle iki hususta ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, kanun koyucunun bir kanun koyarken amacını açıkça ortaya koymaması; diğeri ise, elverişlilik değerlendirmesi yaparken kullanılması gereken ölçütün ne olduğuna ilişkin temel bir kabulün bulunmamasıdır¹⁹⁶. Anayasa Mahkemesi’ne göre kanun koyucunun temel hak ve özgürlüklere getireceği her sınırlayıcı düzenlemede sınırlama nedenlerini somutlaştırması gerekmektedir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın kanunla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirlilik karşılanmamış olur ve amaç-arac ilişkisini denetlemek güçleşir. Bu bağlamda ölçülülük ilkesine ancak amaç ve araç

¹⁹² Birben, s. 6.

¹⁹³ Manfred Gentz, “Zur Verhältnismaessigkeit von Grundrechtseingriffen”, **Neue Juristische Wochenschrift**, 21. Jahrgang, 2. Halbband, Heft 35, 1968, s. 1603; Sağlam, s. 114; Metin, Evrensel, s. 9.

¹⁹⁴ BVerfGE 19, 342, (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 23.08.2017).

¹⁹⁵ Any M. 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, RG. 08.12.2007-26724. Anayasa Mahkemesinin benzer tanımı yaptığı bazı kararları için bkz. Any M. 27.12.2018 tarih ve E. 2018/153, K. 2018/ 119, RG. 15/1/2019 – 30656; Any M. 01.11.2017 tarih ve E. 2017/142, K. 2017/150, RG. 04.01.2018- 30291. Any M. Muzaffer Peker, 07.11.2019 tarih ve Baş. 2016/7192 numaralı kararı, RG. 11.12.2019-11975; Any M. Recep Tarhan ve Afife Tarhan, 02.02.2017 tarih ve Baş. 2014/1546 numaralı kararı, RG. 23.03.2017-30016; Any M. Telpa Komünikasyon Ticaret A.Ş., 12.11.2019 tarih ve Baş. 2016/8880 numaralı kararı, RG. 05.12.2019- 30969.

¹⁹⁶ Metin, Ölçülülük, s. 27.

arasında makûl ve uygun bir ilişki kurularak riayet edilir¹⁹⁷.

Elverişlilik konusunda şüphesiz ki kanun koyucu, kullanacağı aracın amaca ulaştırıp ulaştırmayacağı yönünde bir varsayımda bulunacaktır. Hâkim elverişlilik denetimi yaparken karar verdiği anda kanun koyucunun varsayımının hatalı olduğunu görürse ve bu durum ortaya çıkan vakıaların önceden öngörülmesinin imkansızlığından kaynaklanıyorsa tek başına bu sebeple anayasaya aykırılık kararı veremez¹⁹⁸.

Vergi hukuku açısından bakıldığında vergi, temel olarak kamu hizmetlerine yeterli kaynak sağlama amacına yönelik ve bu sebeple mülkiyet hakkına müdahalede bulunan bir araçtır. Bu doğrultuda vergilendirmenin temel amacı kamu hizmetlerinin görülebilmesi için yapılacak harcamaların gerektirdiği iktisadî kaynağın sağlanmasıdır¹⁹⁹. Kural kamu giderlerinin karşılanması olmasına karşın verginin bunun dışında sosyal ve iktisadî amaçları da bulunmaktadır²⁰⁰. Verginin malî olmayan amaçları; gelirin yeniden dağılımının sağlanması, ekonomik istikrarın sağlanması, iktisadi büyümenin ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi ve sağlık, eğitim, nüfus politikalarına ilişkin diğer amaçlardır²⁰¹. Yönlendirici vergilerde verginin amacı caydırma ya da özendirme olabilir ancak caydırmanın cezalandırmaya, özendirmenin kişiler arasında eşitsizlik yaratacak bir aşırı ödüllendirmeye dönüşmemesi gerekmektedir²⁰².

Ölçülülük ilkesinin elverişlilik unsurunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetiminde öncelikle konulacak bir verginin amaçlarının etkin ve sağlıklı bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra vergi koyarak mülkiyet hakkını

¹⁹⁷ Any M. 11.04.2012 tarih ve E. 2011/18, K. 2012/53, RG. 13.10.2012-28440; Any M. 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, RG. 08.12.2007 – 26724. Dilara Eltimur, “Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, Ed. Yusuf Karakoç, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 363. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de bu hususu; kanunilik ilkesinin sadece temel hak ve özgürlüklere müdahale eden hukuk kurallarının kanunlarla düzenlenmiş olmasını değil, aynı zamanda bu hukuk kurallarının açık ve erişilebilir olmasını, uygulama hakkında mümkün oldukça fikir vermesi ve hükmün sonuçlarının açıkça öngörülebilir olmasını da gerektirdiği şeklinde ifade etmektedir. Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Hutten-Czapska- Polonya, 19.06.2006 tarih ve Baş. 35014/97 numaralı kararı, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-75882>, E.T. 19.09.2018).

¹⁹⁸ Metin, Ölçülülük, s. 30.

¹⁹⁹ Başaran Yavaşlar, Müdahalede Sınır, s. 189.

²⁰⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenk Gök, **Vergi Hukuku**, 28. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 62.

²⁰¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Cenk Gök, **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, (Yönlendirici), s. 11-21, Oktar, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, ss. 16-19.

²⁰² Gök, Yönlendirici, s. 101.

sınırlamanın, en azından belirli oranda bu amacı gerçekleştirip gerçekleştirmediği irdelenmelidir. Bu noktada genel kabule göre aracın kanunun konulduğu sırada kanun koyucuya meşrû amacı gerçekleştirmek için elverişli gözükmesi yeterlidir²⁰³. Bu kabulden yola çıkarak, örneğin alkol tüketimini azaltmak amacıyla kanun koyucunun yüksek oranda vergi almasına rağmen alkol tüketim miktarının düşmemesi hatta aksine artması durumunda dahi, vergi koymanın meşrû amacı gerçekleştirmeye elverişli olmadığı söylenemez. Elverişlilik değerlendirmesi konusunda kanun koyucunun takdir yetkisi mevcuttur. Bunun dışında mükellefi denetleme yollarının kullanılması, kamu alacağını garanti altına alan önlemlerin uygulanması gibi mükellef haklarına müdahale edilen alanlarda tartışma genelde elverişlilik üzerinden değil gereklilik ve orantılılık üzerinden yapılır. Elverişlilik ilkesinin mükellef haklarına müdahale ölçütü açısından değerlendirme ve ihlâl tespiti alanı, gereklilik ve orantılılık unsurlarına göre daha dardır. Ancak, her ne kadar kararda elverişlilik unsurunun yokluğuna ilişkin net bir ifade yer almasa da Anayasa Mahkemesinin vergi borcu sebebiyle yurtdışına çıkış yasağının uygulanmasına ilişkin kararında amaç ile araç arasında bir bağın varlığının gerektiğine, yurtdışına çıkışla vergi borcunun tahsilinin zorlaşması veya imkansızlaşması yönünde bir ilişki olmadığına işaret edilmek suretiyle elverişlilik denetimi yapılmıştır²⁰⁴.

3. Gereklilik

Ölçülülük denetiminin ikinci adımını İngilizce metinlerde “*necessity*”, Almanca metinlerde “*Erforderlichkeit*” olarak kullanılan gereklilik denetimi oluşturmaktadır. Gereklilik, sınırlamanın dayandığı amacı gerçekleştirebilmek için ilgili temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılması açısından göreceli *en yumuşak aracın seçilmesi* gerektiğine işaret etmektedir²⁰⁵. Bu şekilde birçok mümkün ve elverişli

²⁰³ BVerfGE 25, 12, (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 28.05.2017).

²⁰⁴ “Amaç ile araç arasında makûl 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 makûl ilişki ve denge ortadan kalkar.” (Any.M. 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, RG. 08.12.2007 – 26724).

²⁰⁵ Auferrmann, s. 10; Sağlam, s. 115; Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 421; Metin, Ölçülülük, s. 30; Sungurtekin Özkan, s. 179; Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 37; Birben, s. 7; Marsch/ Tünsmeyer, s. 14, Artun ve Gök, s. 187, E. Saygın, s. 68. Aynı tanıma yer veren Anayasa Mahkemesi

araç arasından, kişilere ve kamuya en az zarar verecek aracın seçilmesi gerekmekte, daha az sınırlayıcı bir müdahale ile daha iyi ya da aynı değerde sonuç elde edilecekse bu araç gereksiz olarak nitelendirilmektedir²⁰⁶. Ayrıca bu şart, amaca ulaşmanın ancak bu aracın kullanılmasıyla mümkün olması ve temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında başka bir seçeneğin olmaması durumunda da gerçekleşmiş sayılacaktır²⁰⁷. Yani muhtemel tek araç olmasından dolayı amaç başka bir araçla gerçekleştirilemeyecekse gereklilik denetimi yapılmasına gerek yoktur²⁰⁸.

Hak ve özgürlükleri sınırlamada daha az sınırlayıcı bir önleme başvurmak suretiyle aynı veya daha iyi bir sonuca varmak mümkünse başvuru aracın gereklilik unsurunu sağlamadığı söylenilebilir²⁰⁹. Federal Alman Anayasa Mahkemesi'ne göre *“Kanun koyucu, bir tehlikenin önünü almak için daha hafif araçlara başvurmayı denemeksizin, doğrudan genel bir yasaklama yoluna başvurmuşsa ölçülülük ilkesi ihlâl edilmiş olur”*²¹⁰. Ancak temel haklara daha az müdahale eden araç, amacı gerçekleştirmeye daha az elverişliyse başka bir ifadeyle amacı gerçekleştirmekte yetersizse, bu aracın gereklilik denetiminde dikkate

kararları için bkz. Any M., 11.04.2012 tarih ve E.2011/111, K.2012/56, RG. 06.10.2012-28433; Any M. 27.05.2015 tarih ve E.2014/176, K.2015/53, RG. 26.6.2015-29398; Any M. 22.06.2016 tarih ve E.2016/13, K.2016/127, RG. 21.9.2016 – 29834; Any M. 27.12.2018 tarih ve E. 2018/153, K. 2018/ 119, RG. 15/1/2019 – 30656; Any M. 01.11.2017 tarih ve E. 2017/142, K. 2017/150, RG. 04.01.2018- 30291; Any M. Mehmet Akdoğan ve diğerleri, 19.12.2013 tarih ve Baş. 2013/817 numaralı kararı, RG. 07.01.2014 – 28875; Any M. Koç Holding Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı, 12.11.2019 tarih ve Baş. 2016/ 15421 numaralı kararı, RG. 10.12.2019 – 30974; Any M. Muzaffer Peker, 07.11.2019 tarih ve Baş. 2016/7192 numaralı kararı, RG. 11.12.2019-11975; Any M. Telpa Komünikasyon Ticaret A.Ş., 12.11.2019 tarih ve Baş. 2016/8880 numaralı kararı, RG. 05.12.2019- 30969.

²⁰⁶ Aufermann, s. 11; Karakoç, İlkeler, s. 1281; T. Jeremy Gunn, “Deconstructing Proportionality in Limitations Analysis”, **Emory International Law Review**, Cilt: 19, Sayı:2, 2005, s. 467, Metin, Ölçülülük, s. 30. Gereklilik ölçütü açısından denetimin yapılabilmesi için, temel hak ve hürriyetlere getireceği kısıtlamalar hususunda bir birleriyle kıyaslanabilecek en az iki elverişli önlemin varlığının gerekli olduğu böyle bir durum söz konusu değilse gereklilik değerlendirmesi yapılamayacağı yönünde bkz. Uçar, s. 177.

²⁰⁷ Bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1281.

²⁰⁸ Lothar Hirschberg, **Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit**, Göttinger rechtswissenschaftliche Studien Dissertation, 1981, s. 44. Yazar ayrıca ölçülülük ilkesinin geçmişte sadece gereklilik ilkesini yansıtacak şekilde kullanıldığını, en yumuşak aracın seçilmesi gerekliliğini arayıp, amaç ile araç arasındaki orantının aranmadığını ifade etmektedir. Bkz. Hirschberg, s. 2-3.

²⁰⁹ Metin, Ölçülülük, s. 30; Ali Ceylan, **Teori ve Uygulamada Ölçülülük İlkesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, s. 40. *“Kanun koyucu amacın gerçekleşmesine eşit etkili fakat Anayasa’nın 10’uncu maddesine daha az müdahalede bulunan bir araç seçemiyorsa araç gereklidir.”* (BVerfGE 67, 157, www.bundesverfassungsgericht.de, 18.08.2017)

²¹⁰ Rona Serozan, “Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararları”, **İstanbul, Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 4, Sayı:6, 1970, s. 244.

alınmaması gerekmektedir²¹¹. Nitekim gereklilik ilkesi ile ifade edilen yalnızca en az müdahale içeren aracın seçilmesi gerekliliği değil, “amacı gerçekleştirmek için aynı etkiye sahip araçlar arasından” en az müdahale içeren aracın seçilmesidir.

Vergi hukukunda gereklilik unsuru özellikle sosyal amaçlı normun kamu yararına ulaşmak için gerekli olup olmadığı değerlendirmesinde önem arz etmektedir. Örneğin vergi kolaylıklarının genel amacı işsizlikle mücadele edilmesidir. Ancak vergi kolaylığına en az ihtiyaç duyan bir kesime sağlanan büyük vergi kolaylığı kuşkusuz diğer mükellefler açısından eşitlik hakkına gereksiz bir müdahale niteliği taşıyacaktır. Ancak buna rağmen, örneğin daha az bir vergi kolaylığı ile işsizlikle mücadele edilip edilemeyeceği konusu da tespiti zor bir husustur. Bu noktada yapılacak değerlendirme ancak önceki veriler, sosyolojik gözlemler ve tahminlerle yapılabilir.

4. Orantılılık

Ölçülülük denetiminin son basamağını oluşturan orantılılık konusunda farklı kullanımlar mevcuttur²¹². *Oranlık*²¹³ veya Alman literatüründeki kullanıma paralel olarak *dar anlamda ölçülülük* olarak da kullanılan bu kavram²¹⁴, amaç ile yapılan sınırlamanın birbirine karşı ölçüsüz bir oran içinde olmaması, dengeli olmasını ifade etmektedir²¹⁵.

Tercih edilen aracın kullanılması yüzünden katlanılması zor, hatta imkânsız olumsuzlukların ortaya çıkması halinde, tedbirin orantısız olduğu kabul edilmektedir. Orantılılık, somut olayın özellikleri dikkate alınarak çatışan menfaatlerin makûl bir denge içinde olup olmadığının araştırılması sonucu belirlenebilmektedir. Katlanılan maliyetin beklenen faydadan fazla olması halinde, başvuru araçtan diğer bir ifadeyle söz konusu müdahale yönteminden vazgeçilmesi gerekmektedir²¹⁶.

²¹¹ Birben, s. 8.

²¹² “Ölçülülük” kavramından farklı bir kavramdan bahsedildiğini açıkça belirtmek ve karmaşa oluşmasını engellemek amacıyla çalışmada orantılılık ibaresi tercih edilmiştir.

²¹³ Oranlık kullanımı için bkz. Sağlam, s. 116; Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 330.

²¹⁴ Dar anlamda ölçülülük kullanımı için bkz. Metin, Ölçülülük, s. 36; Taylar, Vergi Ziyai, s. 145.

²¹⁵ Sağlam, s. 116; Karakoç, İlkeler, s. 1281; Sungurtekin Özkan, s. 179 Artun ve Gök, s. 188; E. Saygın, s. 68-69.

²¹⁶ Karakoç, İlkeler, s. 1281; Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 38.

Türk Anayasa Mahkemesi kararlarında daha önce değinildiği üzere elverişlilik ve gereklilik ilkeleri yanında orantılılığı da ölçülülük ilkesinin zorunlu bir unsuru olarak görmekte ve bu şekilde tanımlamalar yapmaktadır. Mahkeme bir kararında²¹⁷,

“İtiraz konusu kuralı, amaç ve sınırlama orantısının korunmasıyla ilgili “ölçülülük” temel ilkesinin alt ilkeleri olan yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik “elverişlilik” sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma bakımından zorunlu olup olmadığını arayan “zorunluluk-gereklilik”, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen “oranlılık” ilkeleriyle çatışan bir sınırlama ...”

demek suretiyle, doktrindeki görüşlere paralel bir tanımlama yapmıştır²¹⁸.

Ölçülülüğün üç unsurundan belki de en zor tespit edileni orantılılıktır. Çünkü araç ile amaç arasındaki makûl dengeyi arayan hâkimin, bu dengeyi objektif ölçütlerle tespit etmesi, dengenin bozulduğunu objektif gerekçelerle öne sürmesi mümkün değildir²¹⁹. Orantılılık ilkesi açısından yapılacak yargısal denetimde daima somut olayın özellikleri dikkate alınarak çatışan menfaatlerin makûl bir denge içinde olup olmadığı araştırılır²²⁰. Bu nedenle öğretide orantılılık ilkesi “hayalet yakalama” şeklinde de tasvir edilmektedir²²¹. Türk Anayasa Mahkemesi orantılılık kıstasının içeriği hakkında somut belirlemeler yapmamaktadır²²². Ancak Federal Anayasa Mahkemesi orantılılık incelemelerini dört temel husus üzerine oturtmaktadır. Bunlar; müdahalenin yoğunluğu, kamu yararının ağırlığı, ivediliği ve müdahale edilen temel

²¹⁷ Any.M. 03.01.2008 tarih ve E. 2005/15, K. 2008/2, RG. 05.07.2008 – 26927.

²¹⁸ Taylar, Vergi Ziyatı, s. 146.

²¹⁹ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, (Müdahalede Sınır), s. 189; Yüzer, Kamu İcra, s. 4849-4850; “Ölçülülük ilkesinin işlevi normların yorumuna dayanan bir kararı en iyi sonuca vardırma olduğu için, belirli sınırları da vardır. Bu sınırlar, kanun koyucuya ve idareye bazı bağlamalarda “elverişlilik” ve “gereklilik” ile ilgili bırakılan değerlendirme serbestliği tarafından çizilmektedir. İlk iki aşamada, mahkemenin denetiminin gene sıkı olduğu söylenebilirse de oranlılık aşamasında özel sorunlarla karşılaşırız. Çünkü artık –kullanılışları yanlış da olsa- hukukun dışında bulunan “akla yatkınlık veya “makûliyet” kavramları önümüze çıkar: oranlılık, araç ile amaç arasındaki “makûl” dengeyi ifade eder. İşte yargıç makûlün ne olduğunu normatif ve ampirik ölçütlerle tespit etmez. Burada yargıcın toplumsal ve fikri konumu, adalet duygusu, kararın son aşamasına esas olur. Bu son dengeleşmenin aslında akıl, mantık, ratio ile ilgisi yoktur. Yargıcın aklında duygudur. Oranlılık aşamasında, ölçülülük ilkesinin ölçüt olarak işlevi bitmiştir.” (Rumpf, s. 189).

²²⁰ Metin, Ölçülülük, s. 38.

²²¹ Arturas Panomariovas ve Egidijus Losis. “Proportionality: From The Concept to the Procedure”, **Jurisprudence**, 2 (120), s. 263.

²²² Başaran Yavaşlar, Müdahalede Sınır, s. 189.

hak ile sağlanan şahsi menfaattir²²³.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, orantılılık değerlendirmesini ölçülülük ilkesinin üçüncü basamağı olarak ifade etmekte; amaç ile uygulanan araç, yani şahsi bir hak ile kamu yararı, özel yarar veya iki şahsi hak arasındaki denge olarak tanımlamaktadır²²⁴. Bu yaklaşımın benzerini Türk Anayasa Mahkemesi'nin vergi borcundan dolayı yurtdışı çıkış yasağına ilişkin vermiş olduğu kararda görmek mümkündür. Söz konusu kararda mahkeme, vergi borcundan ötürü yurtdışına çıkış yasağı uygulamasına ilişkin Pasaport Kanunu'nun 22'nci maddesi hükmünü iptal ederken, elverişlilik açısından yapmış olduğu açıklamalara ek olarak vergi borcunun tahsili ile yurtdışına çıkış yasağı arasındaki dengeye işaret etmiş ve düzenlemeyi ölçülülük ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir²²⁵.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak değinileceği üzere, vergi hukukunda orantılılık ilkesine aykırılık açısından yapılan eleştiriler genellikle iki noktada yoğunlaşmaktadır. Bunlardan ilki kamu harcamalarına finansman sağlama amacı ile vergi ödevlilerinin özellikle mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine yapılan müdahalenin ağırlığı; ikincisi ise vergi kayıp ve kaçagını önleme amacıyla getirilen vergi cezaları ile buna sebebiyet veren kabahat/ suçlar arasında bir orantı bulunup bulunmadığıdır.

III. VERGİ HUKUKUNA HÂKİM OLAN DİĞER HAK VE İLKELERLE İLİŞKİSİ

A. Genel Açıklama

Vergi hukuku, devlet ile kişiler arasındaki vergi ilişkisinden kaynaklanan hak ve yükümlülükler ve bu yükümlülüklerle uyulmaması halinde karşılaşılabilecek yaptırımları düzenleyen bir hukuk dalı olduğundan, temel hak ve özgürlükler ve

²²³ Metin, Ölçülülük, s. 38.

²²⁴ Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, S.J.P. ve E.S.-İsveç kararı, www.hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-185309.

²²⁵ “Amaç ile araç arasında makûl 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 makûl ilişki ve denge ortadan kalkar.” Any.M. 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, RG. 08.12.2007 – 26724.

hukukun temel ilkeleri bu hukuk dalı açısından büyük önem taşımaktadır. Nitekim bir hukuk devletinde vergilendirme yetkisi kullanılırken kişinin temel hak ve özgürlükleri ile hukuk devleti olmanın gereği olan ilkeler daima göz önünde bulundurulmalıdır.

Ölçülülük değerlendirmesinde bulunulurken bir temel hak veya özgürlüğe yönelik müdahalenin dengeli olup olmadığı tesbit edildiğinden bu temel hak ve özgürlüklerin vergi hukukundaki uygulama alanlarına ve sınırlanmalarının hangi ölçüde dengeli/ makûl sınırlama olarak kabul edileceği hususuna yer verilmesi gerekmektedir. Bu yönde yapılacak belirlemeler ölçülülük ilkesinin diğer hak ve özgürlüklerle olan ilişkisini ifade etmektedir. Bu doğrultuda çalışmanın bu bölümünde öncelikle vergi hukukuna hâkim olan hukuk devleti, hukukî güvenlik, sosyal devlet ve laiklik ilkeleri ile ölçülülük ilkesi arasındaki ilişki ortaya konulduktan sonra ilkenin, sosyal devlet, mülkiyet, özel hayatın gizliliği ve korunması, ailenin korunması hakları ile çalışma özgürlüğü açısından uygulama alanları üzerinde durulmaktadır. Doğrudan vergi hukuka ilişkin ilkeler olan vergilerin ve vergi cezalarının kanuniliği ile vergi adaleti ilkeleri ise yine bu bölümde ayrı bir başlık altında değerlendirilmektedir. Yapılan bu değerlendirmelerde hak ve özgürlüklerin vergi hukukuna ilişkin yönleri hakkında bilgiler verilirken genellikle hak ve özgürlüklerin vergi hukukunda ne şekilde sınırlandırıldığı ve bu sınırlamaların ölçülülük ilkesine uygunluğunun ne şekilde sağlanması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Bu başlık altında daha çok çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümlerinde işlenmeyen vergi hukukuna ilişkin düzenlemelere veya uygulamalara yoğunlaşmakta, çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümlerinde işlenen hususların sadece kendilerini ilgilendiren temel hak ve özgürlüklerle olan ilişkisine işaret etmekle yetinilerek ayrıntılı açıklama için çalışmanın ilerleyen bölümlerine atıfta bulunulmaktadır.

B. İlkenin Vergi Hukukunu Etkileyen Diğer Anayasal Hak ve İlkelerle İlişkisi

1. Genel Olarak

Anayasa incelendiğinde vergilendirme ile ilgili doğrudan düzenlemeye yer veren Anayasa'nın 73'üncü maddesi haricinde birçok hükmün vergi hukukunu dolaylı olarak ilgilendirdiği görülmektedir. Bunun dışında Anayasada doğrudan düzenlemesi bulunmayan fakat hukuk devletinin gereği olan hukukun genel ilkelerinin de vergi hukukunda göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu başlık altında, hukuk devleti, hukukî güvenlik ve sosyal devlet ilkesi yanında vergi hukuku açısından önem arz eden mükellef hak ve özgürlükleri üzerinde durulmaktadır.

2. Hukuk Devleti İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

Hukuk devleti, en kısa tanımıyla “yetkileri hukuk kurallarıyla sınırlanmış devlet” anlamına gelmekte; bu devlet tipinde temel hukukî ilkeler devletin meşruluk kaynağını ve temelini oluşturmakta, yetkilerini sınırlamaktadır. Hukuk devletinde devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür²²⁶. Hukuk devletinin özü “insanlar tarafından değil, hukuk tarafından yönetimdir”²²⁷. Bir hukuk devletinde devlet organlarının her türlü faaliyetlerinin hukuk normlarına uygunluğunun sağlanması, hukukun devletin bütün faaliyetlerine tamamen egemen kılınması, devletin her türlü keyfiliğinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır²²⁸. Bu doğrultuda kanunları olan her devlet için hukuk devleti nitelendirmesi yapmak doğru değildir. Eğer bir ülkede hukuk, iktidarın yetkilerini

²²⁶ Kabaoğlu, s. 20; Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 209, Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 15. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 125; Yusuf Karakoç, **Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Denetim), s. 100, Karakoç, İlkeler, s. 1263, Atay, s. 374; Aslan ve Doğan, s. 27; Tekbaş Yargısal Denetim, s. 199; Taşkan, Vergi Hukuku, s. 24; Gül, s. 195; Artun ve Gök, s. 184.

²²⁷ Gül, s. 192.

²²⁸ Özbudun, s. 124-125. Kumrulu hukuk devletinin temel niteliklerini şu şekilde sıralamıştır: a) İdarenin hukuka bağlılığı, b) İdarenin yargısal denetimi, c) Anayasa yargısının varlığı, d) Temel hakların güvence altında bulunması, e) Yargı bağımsızlığı ve güvencesi, f) Kazanılmış haklara saygı, g) Kanunların genelliği, h) Devletin malî sorumluluğu. Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:34, Sayı: 1-4, 1979, ss. 147-162, (Anayasal Temel), s. 153.

özgürlükler lehine sınırlamıyor; aksine idarenin keyfiliğine yol açıyor ve adalet gibi vazgeçilmez değerleri ölçüt almıyor ise söz konusu hukuk kuralları iktidarın eylemlerini meşrûlaştırdığı mevzuat olmaktan öteye geçemeyecektir²²⁹. Anayasa Mahkemesi de vergi hukukuna ilişkin vermiş olduğu bir kararında²³⁰ hukuk devletini;

Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan devlet”

olarak tanımlamıştır. Hukuk devleti kavramının kapsadığı bütün ilkelerin vergi hukukuyla ilişkisinin kurulması mümkündür. Nitekim vergi kişilerin mülkiyet hakkına bir müdahale olmasının yanında, birçok temel hak ve özgürlük üzerinde de etkilidir ve hukuk devleti olmanın bir gereği olarak devlet vergilendirme yetkisini hukuk kuralları çerçevesinde kullanır. Aynı zamanda devletin bu yetkisinin sınırlarını da hukuk devletinin gereği olan birtakım ilkeler çizer²³¹.

Hukuk devleti ilkesi, özellikle Alman hukukunda maddi hukuk devleti ve şekli hukuk devleti olarak ikili bir ayrıma tâbi tutularak tanımlanmakta ve incelenmektedir²³². Maddî hukuk devleti kavramı ile kastedilen hukukun üstünlüğü, kuvvetler ayrılığı, insan onurunun korunması, aşırılık yasağı, idarenin kanunîliği, idarenin eylem ve işlemlerine karşı bağımsız yargı tarafından hukukî korumanın varlığına sahip devlettir²³³. Bu anlamıyla hukuk devleti sadece devlet faaliyetlerini sınırlamakla kalmaz, aynı zamanda devlete temel hakların korunması için önlemler alma yükümlülüğü de yükler²³⁴. Şekli hukuk devletinin amacı ise vatandaşın hukukî güvenliğini korumaya almaktır²³⁵. Buna göre, ölçülülük ilkesi hukuk devletinin

²²⁹ Gül, s. 196.

²³⁰ Any.M., 10.07.2013 tarih ve E. 2012/ 107, K. 2013/90, RG. 22.11.2013- 288829.

²³¹ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 1-4, 1980, (Demokratik Sosyal), s. 144; Tekbaş, Yargısal Denetim, ss. 200-201.

²³² Bkz. Schulze Fielitz, in Dreier, s. 150-151; Hey, in Klaus Tipke ve Joachim Lang, **Steuerrecht**, 22. Auflage., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2015, ss. 88-89. Bununla birlikte hukuk devleti kavramının maddî hukuk devleti (temel hak ve özgürlükler), prosedürel hukuk devleti ve kurumsal hukuk devleti (kuvvetler ayrılığı, kanunîlik ilkesi ve yargısal denetim) olarak üç unsura ayrılabilceği görüşü için bkz. Yüksel Metin, “Avrupa Birliği'nde Hukuk Devleti Unsurları”, **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ed. A.R. Çoban, B. Canatan ve A. Küçük, Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss. 577-628, (Hukuk Devleti), s. 578.

²³³ Schulze Fielitz, in Dreier, s. 150; Hey, in Tipke ve Lang, s. 88; Metin, Hukuk Devleti, s. 578.

²³⁴ Metin, Hukuk Devleti, s. 578.

²³⁵ Hey, in Tipke ve Lang, s. 89.

maddî yanına ilişkin bir uzantısını oluşturmaktadır²³⁶. Nitekim içtihat ve öğretinin ortak görüşlerine göre hukuk devleti yetkilerini hukuk kurallarıyla sınırlayan devlettir ve ölçülülük ilkesine uygun davranma zorunluluğu da devletin temel haklara müdahalesinin bir sınırını oluşturmaktadır²³⁷. Devletin işlem ve eylemlerinde ölçülülük ilkesine uygunluğun artması hukuk devleti, insan hakları, demokrasi, adalet gibi kavramların gelişimine olumlu yönde katkıda bulunacaktır²³⁸.

Bir devletin vatandaşının özgürlük alanına ancak kamu yararının olması durumunda ve mümkün olan en hafif şekilde müdahale etmesi hukuk devletinin gereğidir²³⁹. Federal Alman Anayasa Mahkemesi tarafından da, ölçülülük ilkesinin hukuk devleti ilkesinden kaynaklandığını belirttikten sonra ilke uyarınca temel hakların kendi mahiyetleri gereği, kamu otoritesi tarafından kamu yararının korunması için gerekli olması gibi sınırlı sebeplerle ve belirli ölçüde sınırlandırılabilirliği belirtilmiştir²⁴⁰. Nitekim Alman hukukunda temel haklara müdahalede aşırılık yasağı ve makûl sınırlama da hukuk devleti ilkesinden türeyen prensipler olarak kabul edilmektedir²⁴¹. Hukuk devleti ilkesinin gelişimine büyük katkı sağlayan Avrupa Topluluğu Adalet Divanı içtihatlarında da aşırılık yasağı ve ölçülülük ilkesi kavramları hukuk devleti üst başlığı altında incelenmektedir²⁴².

Vergilendirme konusunda yasama, yürütme ve dahi vergi idaresinin yetkisinin kanuna ve hukuka dayandığı düşünüldüğünde vergi hukukunun da hukuk devleti ilkesinden bağımsız olduğu düşünülemez. Anayasal maddi hukuk devletinde vergi adaleti, vergilerin kanunîliği, vergi hukukuna ilişkin müdahalelerin özgürlükler açısından sınırları, malî güce göre (eşit) vergilendirme konuları geçmişte bir hayli

²³⁶ Bkz. Schulze Fielitz, in Dreier, s. 136; Rumpf, s. 34; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 154.

²³⁷ Aynı yönde bkz. Schulze Fielitz, in Dreier, s. 194; Sağlam, s. 112.

²³⁸ Metin, Ölçülülük, s. 19; Eltimur, Ölçülülük, s. 338.

²³⁹ Bu zorunluluk aynı zamanda temel hakların yapısından da kaynaklanır (Schulze Fielitz, in Dreier, s. 194). Federal Alman Anayasa Mahkemesi de aynı şekilde ilkenin hukuk devleti ilkesinden ve temel hakların yapısından kaynaklandığı görüşündedir. Bu nedenle ilke, devletin tüm organları için bağlayıcı, yazılı olmayan anayasa hukuku kuralıdır (BVerfGE 30, 1 (20), Marsch/ Tüsmeyer, s. 14, dn. 10).

²⁴⁰ BVerfGE 19, 342/348, (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 18.05.2018).

²⁴¹ Hirsch, s. 3.

²⁴² Metin, Hukuk Devleti, s. 581. Örnek kararlar için bkz. Internationale Handelsgesellschaft v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel Kararı, C-11/70, (1970) E.C.R. 1126; Merkur Fleisch Import v. Hauptzollamt Hamburg Ericus Kararı C-147/81, (1982) E.C.R. 1389, Denkavit Nederland v. Hoofdproduktschap voor Akkerbouwprodukten, Kararı C-15/83, [1984] E.C.R. 2172, Vodafone Kararı, (2010) E.C.R. I-4999; Afton Chem. v. Secr'y of State for Transp Kararı, C-343/09, [2010] E.C.R. I-7027; Schecke ve Eifert v Land Hessen Kararı, C-92-93/09, (2010) E.C.R. I-11063.

tartışılmıştır ve hala tartışılmaktadır²⁴³. Özellikle vergilendirmenin meşrûiyeti, nasıl, ne ölçüde yapılacağı, mükellefin ödemekle yükümlü olduğu matrahın belirlenmesi ve vergi miktarının sınırları konuları hem maddi hukuk devletine hem de ölçülülük ilkesine yönelmektedir.

Sınırlamalar vergi kanunlarına dayansa dahi şayet temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahaleler ölçsüz ise, bu durumda bu hak ve özgürlükler konusuz kalarak kullanılamaz hale gelebilir²⁴⁴. Devlet gelir elde etmek amacıyla kişilerin mülkiyet haklarına aşırı müdahalelerde bulunarak ölçülülük ilkesini ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesini ihlâl etmemelidir²⁴⁵. Bu durum aynı zamanda vergi kaçırma ve vergiden kaçınma sonucunu da doğurur. Çünkü vatandaş için vergi yükü ne kadar baskılayıcı ve ağır olursa bunun neticesinde oluşacak vergi direncine karşı vergi adaletini sağlamak da o kadar zorlaşır²⁴⁶.

Anayasa Mahkemesi ölçülülük kavramını kullandığı vergi hukukuna ilişkin kararlarda genellikle hukuk devleti ilkesine de, ölçülülük ilkesinin hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğunu belirtmek suretiyle atıfta bulunmaktadır²⁴⁷. Kararlarda

²⁴³ Hey, in Tipke ve Lang, s. 89.

²⁴⁴ Öncel ve diğerleri, s. 50.

²⁴⁵ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, (Vergilendirme Yetkisi), s. 145; Öncel ve diğerleri, s. 50; Taylar, Vergi Ziyatı, s. 199; Burcu Demirbaş Aksüt, “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, (**Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan, Cilt: 12, 2010, (Basım Yılı: 2012), ss. 257-312, (Yargılama), s. 265. Anayasa Mahkemesi bu hususu şu şekilde ifade etmiştir; “Yasal düzenlemelerin Cumhuriyetin temel niteliklerinden birisi olan “hukuk devleti” ilkesine uygun olması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır. Hukukun üstünlüğünü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasa’nın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirilmeyen, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallarla uyum sağlamayan devletin hukuk, devleti olduğundan söz edilemez. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarlı kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez.” (Any M. 07.11.1989, E. 1989/6, K. 1989/42, RG. 06.04.1990-20484).

²⁴⁶ Hey, in Tipke ve Lang, s. 90.

²⁴⁷ “Öte yandan, kuralla getirilen vergi oranlarındaki beş puanlık artış, bireylerin ödeme gücünü aşan ölçsüz ve âdil olmayan bir vergi yükü getirmemektedir. Ayrıca, her gelir dilimi için tespit edilmiş olan vergi oranlarına beş puan ekleneceğinden gelir vergisinde artan oranlı vergilendirme uygulaması da bozulmamaktadır. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu yasa kuralı, Anayasa’nın 2. maddesinde öngörülen hukuk devleti ilkesine aykırı değildir.” (Any M. 14.01.2003 tarih ve E. 2001/34, K. 2003/2, RG 19.11.2003-25294); “... Kanun koyucu, takdir yetkisi içindeki bu düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır.” (Any M. 01.11.2017 tarih ve E. 2017/142, K. 2017/150, R.G. 04.01.2018-30291; “...Belirtilen nitelikleri gereği, Anayasa’nın 13. maddesinde yer alan ve aralarında sıkı

da üzerinde durulduğu üzere ölçülülük ilkesinin vergi hukukunda uygulanması hukuk devletinin bir gereğidir ve bir hukuk devletinde ölçülülüğe uygun olmayan vergi hukuku normları ve vergi idaresinin işlem ve eylemleri kabul edilemez.

3. Hukukî Güvenlik İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

Hukukî güvenlik ilkesi, kaynağını hukuk devleti ilkesinden alan; açık ve şeffaf bir hukuk düzenini gerektiren; kişilerin yürürlükteki düzenlemelere güvenerek ve kazanılmış haklarına dokunulmayacağına inanarak hayatlarını, iş ve işlemlerini planlayabilmelerini; yaptıkları işlemlerin hukukî sonuçlarını önceden hesap ederek öngörülebilmelerini garanti eden bir ilkedir. Bu ilke uyarınca kişilerin sisteme duydukları güven ve mevcut hukukî durumun süreceğine olan beklenti korunmaktadır²⁴⁸. Hukukî güvenlik ilkesi, hukuk devleti ilkesinin bir alt unsuru olarak kabul edilmektedir. Nitekim kişilere güven vermeyen, hukukî güvenliğini sağlamayan, haklı beklentilerini korumayan bir düzenin var olması durumunda hukuk devletinin varlığından söz edilemez²⁴⁹. Nitekim, hukuk devletinin tanımlarından biri de kişilerin hukukî güvenliğini sağlayan devlettir. Anayasa Mahkemesi de bu hususu; “*Hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri olan hukuk güvenliği ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar*” şeklinde ifade etmiştir²⁵⁰. Danıştay da hukukî güvenlik ilkesinin hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz şartı olduğunu, hukukî güvenlik ilkesinin tanımına da yer vererek şu şekilde

bir ilişki bulunan, “temel hak ve hürriyetlerin özü”, “demokratik toplum düzeninin gerekleri” ve “ölçülülük ilkesi” kavramları, bir bütünün parçaları olup, “demokratik bir hukuk devleti”nin özgürlükler rejiminde gözetilmesi gereken temel ölçütleri oluşturmaktadır.” (Any M. 14.06.2017 tarih ve E. 2017/24, K. 2017/112, R.G. 19.7.2017-30128). Ayrıca bkz. Any.M. 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, R.G. 08.12.2007 – 26724; Any M. 07.09.2016 tarih ve E. 2016/124, K. 2016/155, R.G. 11.10.2016-29854.

²⁴⁸ Öncel ve diğerleri, s. 52; Karakoç, Denetim, ss.115-116; Karakoç, İlkeler, s. 1289; İsmail Köküsarı, **Anayasa Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 16 vd.; Köksoy, s. 23, 24; Selman Sacit Boz, **İdare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017, 109.

²⁴⁹ Bkz. Selçuk Gişi, **Haklı Beklentinin Korunması İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s. 92.

²⁵⁰ Bkz. Any M. 17.01.2013 tarih ve E. 2011/143, K. 2013/18, R.G., 12.07.2013-28705.

ifade etmektedir²⁵¹.

“Hukuk devleti en kısa tanımıyla, vatandaşlarının hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır. Hukuki güvenlik ilkesi ise, bir toplumda kişilerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, davranış ve tutumlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri, başka bir ifadeyle ilgililerin hukuki durumun süreceğine olan inancı dolayısıyla hayal kırıklığına uğratılmaması anlamına gelir. Dolayısıyla hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur”.

Alman içtihadında ise, hukukî güvenlik ilkesi hukuk devletinin şekli yanı olarak ifade edilmektedir²⁵². Buna göre; şekli hukuk devletinin amacı vatandaşın hukukî güvenliğini koruma altına almaktır. Hukuk devletinin şekli yanı vatandaşa öngörülebilirliği garanti ederken, idarenin keyfiliğini engeller²⁵³. Şekli hukuk devleti, hukukî meşrûiyet ve hukukî güvenlik arasında denge kurmalı, idareye olan güven bu yolla korunmalıdır²⁵⁴.

Hukukî güvenlik ilkesi Anayasa’nın 73’üncü maddesinde açıkça yer almasa da anayasal vergilendirme ilkeleri arasında sayılması gereken bir ilkedir. Nitekim vergi hukukunun devlet tarafından kişilerin temel haklarına müdahalesini düzenleyen hukuk dallarından biri olması sebebiyle, vergi hukuku alanında kazanılmış haklara dokunulmamalı, hukukî düzenlemeler açık, net ve anlaşılabilir olmalı, yerleşik içtihata aykırı kararlar ancak çok gerekli hallerde ve hukuka uygun gerekçelerle verilmeli²⁵⁵, aleyhe düzenlemeler geçmişe yürütülmemeli ve kıyas yoluyla malî yükümlülük getirilmemelidir²⁵⁶. Bu çerçevede malî hukukta hukukî güvenlik

²⁵¹ Dş. 9.D. 26.12.2013 tarih ve E. 2013/11310, K. 2013/12989, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, 21.07.2018)

²⁵² Bkz. Schulze Fielitz, in Dreier, s. 151; Hey, in Tipke ve Lang, s. 89

²⁵³ Schulze Fielitz, in Dreier, s. 151.

²⁵⁴ Hey, in Tipke ve Lang, s. 89.

²⁵⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kendi içtihadı da dahil olmak üzere mahkemelerin içtihadının değişebileceğini, bunun tek başına öngörülebilirlik ve belirlilik ilkesine aykırı olmadığını belirtmekle birlikte; ancak, mahkemelerin bu içtihat değişikliğinin gerekliliğini sağlam gerekçelerle açık olarak ortaya koyması gerektiğini ifade etmektedir. Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 07.10.2011 tarihli Serkov- Ukrayna kararı, Baş. No. 39766/05, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536>, 01.10.2018). Aksi halde, aynı mevzuat hükmüne dayanarak benzer durumda olan mükelleflerin lehine karar verilmesi sonucu diğer mükelleflerde oluşan haklı beklenti boşa çıkarılmış; öngörülebilirlik, belirlilik ve eşitlik ilkeleri ihlal edilmiş olacaktır. Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru yoluyla önüne götürülen davada, inceleme sırasında sunulmayan defter, kayıt ve belgelerin yargılama sırasında ölçüt alınıp alınamayacağı hususunda içtihadta bir birliğe varılmamış olmasını, hukukî güvenlik ve adil yargılanma hakkı ihlali olarak nitelendirmiştir. Bkz. Any M., Teslime Aydoğan, 09/06/2020 tarih ve Baş. 2015/4255 numaralı kararı, RG. 15/9/2020-31245.

²⁵⁶ İlke hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1289-1296; Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:307, Mart 2007, ss. 196-214, (Hukukî Güvenlik), s. 196-214.

ilkesinin alt unsurlarını belirlilik, geçmişe yürüme ve kıyas yasağı ile ön izin ilkesi olarak sıralamak mümkündür²⁵⁷.

Belirlilik ve açıklık şartı²⁵⁸, idarenin eylem ve işlemlerinde kapsam ve amaç bakımından sınırlandırılmasını, mükellefin temel haklarına yapılan müdahaleleri öngörebilmesini sağladığından²⁵⁹ mükellefin temel haklarının korunmasıyla²⁶⁰ ve dolayısıyla ölçülülük ilkesiyle bir ilişki içerisindedir. Bir vergi kanununda idareye tanınan yetkinin belli ve açık olması, mükellefin temel haklarına yönelebilecek aşırı müdahaleler karşısında koruduğu gibi, söz konusu müdahalelerin yersiz ve aşırı olduğu gerekçesiyle açılan davada mahkemenin hukuka uygunluk, ölçülülük denetimi yapabilmesini de kolaylaştırmaktadır²⁶¹. Ancak vergi hukukunun teknik bir alan olması nedeniyle kanun hükümlerinin mutlak bir netlikte düzenlenmesi kolay

²⁵⁷ Karakoç, İlkeler, s. 1289-1290.

²⁵⁸ Belirlilik ve açıklık Türk hukukunda genellikle birlikte kullanılsa da Alman Federal Anayasa Mahkemesi içtihadı söz konusu kavramları farklılaştırmak eğilimindedir. Buna göre; açıklık şartının ihlali ile kastedilen, atıfların sıklığı, terminolojinin çelişkili kullanımı, istisna, kural ve istisnanın istisnası hükümlerinde kavram karmaşasını ifade ederken; belirsizlik ile kastedilen, ucu açık, belirlenemez tipiklik unsurlarıdır. Vergi kanunlarının anlaşılabilir olmaması genellikle tek bir tipiklik unsurunun belirli olmamasından veya muğlak genel ifadelerin kullanılmış olmasından değil, dilbilimsel olarak anlaşılması zor, açık olmayan, ilişkileri belirsiz detaylı kurallardan kaynaklanır (Hey, in Tipke ve Lang, s. 125).

²⁵⁹ Federal Alman Anayasa Mahkemesi, belirlilik şartının sağlanmış olması için vergiyi doğuran olayın ve buna bağlanan sonucun, vergi mükellefinin üstüne düşen vergi yükünü önceden hesaplayabilecek kadar belli olmasını aramaktadır. Bkz. BVerfGE, 19, 253 (267); BVerfGE, 34, 348 (365). Ancak bu hesaplama aritmetik olarak net bir rakam belirlemek değildir, asgari bir öngörüdür. Nitekim Mahkeme, vergi mükellefinin vergi yükünü önceden hesaplayacak durumda olması gerektiğine yönelik doğru ancak beyhude görüşünü yumuşatmış, hukuku uygulayan organların şüpheli durumları alanla ilgili literatürü ve geleneksel yöntemleri kullanarak ortadan kaldırılabiliyorsa belirliliğin sağlandığı görüşüne kaymıştır. (Hey, in Tipke ve Lang, s. 126; Karar için bkz. BVerfGE BFH/NV 2010, 2387 (2394), (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 27.09.2017).

²⁶⁰ Hey, in Tipke ve Lang, s. 125.

²⁶¹ Alman Federal Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında, mahkemenin anayasayla yükümlü ve yetkili olduğu denetimi yapabilmesi, kanun tarafından yetkilendirilen idarenin temel hakları sınırlayan eylem ve işlemlerini denetleyebilmesi için belirlilik şartının gerçekleşmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bkz. BVerfGE 129, I (22 f.). (www.bundesverfassungsgericht.de, 10.09.2018). Türk Anayasa Mahkemesi de kamu borcunu ödemeyenlerin yurtdışı çıkış yasağına ilişkin vermiş olduğu kararında benzer yönde görüşünü şu şekilde ifade etmektedir; “Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makûl ilişki ve denge ortadan kalkar.

Anayasa'nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan “vatandaşlık ödevi” genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-arac ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makûl ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.” (Any M., 18.10.2017 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81, RG. 08.12.2017-26724).

değildir²⁶². Bu noktada yapılması gereken vergi mevzuatının sürekli değişmesine yol açmayacak kadar soyut normların anlaşılabilir ve açık olarak düzenlenmesidir. Diğer bir ifadeyle, soyutluk ile netlik arasında bir denge gözetilmelidir.

Vergi hukukunda belirlilik ilkesi açısından tartışılması ve ölçülülük ilkesine uygun hareket edilmesi gereken başlıca hususlar, vergi affı niteliğindeki düzenlemeler, mevzuattaki belirsizlikler, içtihadın sıkça değişmesi, zamanaşımının belirsiz sürelerce durması, vergi denetimlerinde yaşanan belirsizlikler olarak sıralanabilir. Aşağıda ayrıntısıyla değinileceği üzere vergi affı niteliği taşıyan düzenlemelere her ne kadar iktisadî veya siyasî olarak olumlu sonuçlar almak amacıyla başvurulsa da; bu düzenlemeler vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler ile getirmeyenler arasında dürüst olmayan mükellefler lehine rekabet avantajı ve eşitsizliğe yol açmakta, mükellefte sürekli bir af beklentisi yaratarak vergi ve cezalarının²⁶³ zamanında tahsilini zorlaştırmakta, toplumsal adalet ve ahlak üzerinde bozucu bir etki yaratmakta²⁶⁴, vergi idaresine duyulan güveni sarsmakta, cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmakta ve bunun sonucu olarak vergiye uyumu azaltmaktadır²⁶⁵. Bu konuda ölçülülük ilkesi açısından yapılacak bir değerlendirmede kanunun konulma amacıyla ihlâl ettiği temel haklar arasında

²⁶² Anayasa Mahkemesi Koç Holding Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı kararında bu hususu Vergi Usul Kanununun bazı hükümlerinin de bunu kabul ettiğini belirterek desteklemiştir. “*Nitekim 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun bazı hükümlerinde de genel çerçevesi ve ana unsurları kanunla belirlenen vergilendirmenin uzmanlık gerektiren teknik yönleri bakımından kanun hükümlerinde mutlak bir açıklığın bulunmayabileceği öngörülmüştür. Örneğin bu Kanun’un ek 1. maddesinde kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi nedeniyle vergi ziyaına sebep olunmasının bir uzlaşma sebebi oluşturduğu açıklanmıştır. Ayrıca Kanun’un 369. maddesinde de vergi uygulanmasında tereddüdün oluşması nedeniyle idarî yoruma başvurulmasının gerekli olması hâlinde idareden izahat istenebilmesi ancak verilen izahatın yanlış olması ile bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin içtihadın değişmiş olmasının sonuçları düzenlenmiştir.* (Any M. Koç Holding Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı, 12.11.2019 tarih ve Baş. 2016/ 15421 numaralı kararı, RG. 10.12.2019 – 30974).

²⁶³ Vergi cezalarının zamanında toplanamaması sakıncasının, vergi cezalarının vergi aslını ödeme şartına bağlı olarak affedilmesinin getirdiği yararlar karşısında büyütülmemesi gerektiği yönünde bkz. Nami Çağan, “Türk Hukuku’nda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, 1972, ss.111-122, (Vergi Affı), s. 122.

²⁶⁴ Ödediği gelir vergisi açısından hiçbir zaman vergi affından yararlanamayacak grupta olan ücretliler için vergi afları, adalet duygusu erozyonu olarak nitelendirilmektedir. Bkz. Yaltı, Vergi Affı, s. 10.

²⁶⁵ Bkz. Kargı/ Yüksel, s. 32-33. Anayasaya vergi ile ilgili genel veya özel af çıkarılamayacağı yönünde hüküm eklenmesi gerektiği şeklinde görüş için bkz. Gülşen Gedik, “Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 334, Haziran 2009, ss. 142-151, (Vergi Ödevi), s. 149.

denge'nin varlığının irdelenmesi gerekmektedir²⁶⁶.

Vergi afları yanında, birçok kanunda aynı anda değişiklikler yapan ve çoğu (yeterli) gerekçeye yer vermeyen, torba kanun olarak adlandırılan kanunlar, sürekli değişen karmaşa içeren hükümler²⁶⁷, idareye vergi alanında geniş düzenleme yapma yetkisinin verilmesi yine belirlilik ilkesini ihlâl etmektedir. Bu durumlara her ne kadar gelişen ve değişen iktisadî şartlara ayak uydurmak, hızlı düzenleme yapmak amacıyla başvurulsa da bu hususun olumsuz sonuçları, mükellef üzerinde oluşturdukları yük göz önüne alındığında çoğu zaman amaç ve araç arasında bir denge gözetilmediği görülmektedir. Örneğin; takdir komisyonuna başvurma durumunda zamanaşımı süresinin takdir komisyonu kararı vergi dairesine ulaşınca

²⁶⁶ 13.2.2011 günlü, 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'un 17. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesinin '7/11/1996 tarihli ve 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrası ile 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 39 uncu maddesine göre verilen idarî para cezaları hariç olmak üzere" bölümünün eşitlik ilkesine aykırılığı iddia olunmuştur. Anayasa Mahkemesi kabahatler arasında ayırma giden düzenlemenin konulma amacı açısından bir değerlendirme yapmış; kabahatleri işleyen kişilerin konumu ve statüsü, kabahatlerin niteliği ve ihlâl edilen hukukî yarar açısından yapılacak bir ayrımı haklı görmüştür. Mahkemeye göre; *Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi zedelenmiş olmaz.*

İtiraz konusu kural ile, belirli bir tutarın altında kalan idarî para cezaları af kapsamına alınmış, ancak 4207 sayılı Yasa kapsamında verilen idarî para cezaları af kapsamı dışında bırakılmıştır. Af kapsamı belirlenirken kabahatlerin niteliğinden hareket edilmiş, farklı kabahatler ile farklı yasal düzenlemeleri ihlâl eden dolayısıyla da farklı hukuksal konum ve statüde bulunan bireyler açısından bir ayırma bulunulmuştur.

Bu nedenle itiraz konusu kural ile öngörülen affa konu kabahatler arasındaki ayırımı Anayasa'da güvence altına alınan kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğu söylenemez. Zira yasa koyucu idarî para cezalarının affı konusunda ayırım yaparken, kabahatleri işleyen bireylerin sahip oldukları farklı hukuki konum ve statüleri göz önüne almış, farklı konum ve statüleri doğuran farklı kabahat eylemleri ve bu eylemler dolayısıyla ihlâl edilen farklı yasal düzenlemeleri af politikasına esas aldığından kanun önünde eşitlik ilkesi ihlâl edilmemiştir. Ayrıca itiraz konusu kural ile getirilen düzenleme bireylerin temel hak ve özgürlüklerini tümüyle ortadan kaldıran veya hak ve özgürlüklerin kullanımını özü itibarıyla imkânsız kılan bir yasama tasarrufu niteliğinde değildir. (Any M., 27.11.2011 tarih ve E. 2011/46, K. 2011/145, RG., 19.05.2012-28297).

²⁶⁷ Karmaşıklık içeren hükümler konusunda sıkça verilen bir örnek Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesidir. Söz konusu madde hükmü yaklaşık on sayfadan oluşmaktadır, yürürlüğe girdiği günden bu yana sekiz kez değişikliğe uğramıştır. (22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kanun, 27.06.2006 tarih ve 5527 sayılı Kanun, 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanun, 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun, 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Kanun, 31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı Kanun, 20.08.2016 tarih ve 6745 sayılı Kanun, 02.07.2018 tarih ve 700 sayılı KHK). Anayasa Mahkemesi tarafından bazı hükümleri eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilen bu madde (Any M. 15.10.2009 tarih ve E. 2006/119, K. 2009/145, RG., 08.01.2010-S.27456) kanunilik ve belirlilik yönünden eleştirilmektedir. (Bkz. Billur Yaltı, "GVK Geçici 67'nin Labirentinde: Verginin Kanuniliği İlkesi Üzerine Bir Hatırlatma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2011, Sayı:269, (GVK Geçici 67); Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, (Vergi Kabahatleri), s. 214-215.

kadar duracağına yönelik düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından hukukî güvenlik ilkesine aykırı bularak iptal edilmiştir²⁶⁸. Her ne kadar kararda ölçülülük ilkesi zikredilmese de, Mahkeme söz konusu iptal kararının uygulanmasına ilişkin bir bireysel başvuru kararında, önceki karara atıfta bulunarak ölçülülük denetimi yapmış; mükellefe orantısız yük oluşturanın takdir komisyonuna sevkini zamanaşımını durdurması değil, bu durdurmanın keyfiliğe yol açacak şekilde üst sınırının belirlenmemiş olması olduğunu ifade etmiştir²⁶⁹.

Anayasa Mahkemesi **geçmişe yürüme yasağı**²⁷⁰ ve vergilendirme konusunda idareye tanınan yetkiler konusundaki kararlarında²⁷¹ genellikle ölçülülük ilkesi ve hukukî güvenlik ilkesi açısından birlikte değerlendirme yapmaktadır. Nitekim geçmişe yürüme örneği sayılacak veya idareye kanunla düzenleme yapılması gereken konularda geniş yetkiler veren kanunî düzenlemeler birtakım amaçlara

²⁶⁸ Söz konusu karara göre; “Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makûl ve âdil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfî olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.

Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.” (Any M., 15.10.2009 tarih ve E.2006/124, K.2009/146, RG., 08.01.2010-27456).

²⁶⁹ “Anayasa Mahkemesinin anılan kararında, takdir komisyonuna sevk süresince zamanaşımının durmasının Anayasa’ya aykırı olduğu yolunda bir görüş açıklanmamış; sadece bu sürenin belirsiz olmasının verginin kanuniliği ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla takdir komisyonuna sevk işleminin gerçekleştirildiği vergilendirmelerde tek başına takdir komisyonu kararının vergi idaresine ulaştığı tarihe kadar zamanaşımı süresinin durmuş olmasının mükellefe orantısız bir külfet yüklediği sonucuna ulaşılamaz.

(...) Bu durumda, takdir komisyonunda geçen müddet nedeniyle uzayan zamanaşımı süresinin 1 yıl 2 ay 28 gün ile sınırlı kaldığı gözetildiğinde bunun başvuruca aşırı ve katlanılamaz bir külfet yüklediği ve kamu yararı ile başvuruğunun mülkiyet hakkının korunması arasında gözetilmesi gereken âdil dengeyi başvuru aleyhine zedelediği sonucuna ulaşılmaktadır.” (Any M., A.N.A., 20.09.2017 tarih ve Baş. 2014/109 numaralı kararı, RG., 25/10/2017-30221).

²⁷⁰ “Yasanın amacı, öngördüğü düzenleme, kamu yaran, ölçülülük ve yükümlülerin hukuksal güvenlikleri yönlerinden gözetilince, bu tür vergi güvenlik önlemi sayılan, içerisinde bulunulan malî yıl bitmeden önce tüm bilgi ve verilerin elde edilerek gerçekçi bir güvenlik önlemi uygulamasına zaman açısından olanak veren bir yöntemin, kamu yararına uygun düşeceği, yükümlülerin hukuksal güvenliklerini sarsmayacağı da düşünülürse Anayasa’ya aykırı bir geriye yürüme olarak değerlendirilemeyeceği ağırlık kazanmaktadır.” (Any M. 07.11.1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42, RG. 06.04.1990- 20484).

²⁷¹ “Bakanlar Kurulu’na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçsüz bir düzenlemedir. İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi, keyfî bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır.” (Any M., 16.1.2003 tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, RG., 21.11.2003-25296).

dayanmaktadır²⁷² . Bu amaçlar ile ihlâl edilen haklar arasında ilgililerin hukukî güvenliğini tehlikeye düşürecek boyutta bir elverişsizlik ve orantısızlık söz konusu ise o düzenlemeyi ölçülülük ve hukukî güvenlik ilkesine aykırı kabul etmek gerekmektedir. Örneğin vergi hukukunda geçmişe yürüme örneği olarak sıkça telaffuz edilen “Marmara depremi dolayısıyla getirilen ek vergiler” konusunda Anayasa Mahkemesi, depremin oluşturduğu zararın telafisi yönündeki kamu yararı ile ek yükümlülüğün etkilenenlerin zararı arasında bir ölçülülük denetimi yapmış, ek gelir, kurumlar ve motorlu taşıtlar vergilerini hukukî güvenlik ilkesine aykırı görmemiştir²⁷³.

4. Sosyal Devlet İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

1982 Anayasası’nın 2’nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devleti olarak tanımlanmıştır. Bunun yanında Anayasa’nın 5’inci maddesinde de devletin temel amaç ve görevleri arasında sosyal hukuk devletine vurgu yapılmıştır. Maddede, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak şekilde sınırlayan siyasal, sosyal ve iktisadî engellerin kaldırılması devlete pozitif bir görev olarak yüklenmiştir. Sosyal devlet genel olarak, vatandaşların sosyal durumlarını iyileştirmeyi, onlara asgari düzeyde insan onuruna uygun bir yaşam düzeni sağlamayı, onları sosyal güvenliğe kavuşturmayı kendisi için

²⁷² Örneğin Anayasa’nın 73’üncü maddesi ile Bakanlar Kurulu’na şimdiki sistemde Cumhurbaşkanına verilen yetkideki amaç, ekonominin esnek ve çabuk ilerleyen yapısına, yasama organının yavaşlığı nedeniyle müdahale edememesinin doğurabileceği zararın önlenmesidir. (Kaneti, Anayasal Temeller, s. 32; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 174).

²⁷³ “*Ek gelir ve ek kurumlar vergisi düzenlemesiyle, mükelleflerin 1998 yılı gelirlerine ilişkin olarak, 193 sayılı Gelir Vergisi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Yasalarına göre ödedikleri vergiye ek olarak bir yükümlülük öngörülmüştür.*

Ancak, Yasa’nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır.

(...)Maddenin birinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarında, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Yasası’na göre, motorlu taşıtlar vergisinin konusuna giren ve 4481 sayılı Yasa’nın yayımı tarihinde ilgili sicilinde gerçek ve tüzel kişiler adına kayıtlı taşıtların, 1999 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ve bir defaya mahsus olmak üzere ek motorlu taşıtlar vergisine tâbi tutulacağı, Yasa’nın yayımlandığı 26.11.1999 tarihinde tahakkuk etmiş sayılan ek verginin, Aralık 1999 ve Mart 2000 aylarında iki eşit taksitte ödeneceği hükme bağlanmıştır.

(...) Bu düzenleme de kuşkusuz 1. ve 6. maddelerin incelenmesi sırasında belirtildiği gibi kamu yararı amacıyla getirilmiş olup aynı gerekçelerle, Anayasa’nın 2. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir. (Any M. 28.3.2001 tarih ve E. 1999/51, K. 2001/63, R.G., 29.03.2002-24710)

ödev bilen devlet olarak tanımlanabilir²⁷⁴. Sosyal devlet kavramı, iktisadî bakımdan güçsüz olan kişileri koruma düşüncesinden geliştirilmiştir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, ana hatlarıyla sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması olarak sıralanabilir²⁷⁵. İktisadî yönden sosyal devlet ise her ne kadar devletin ekonomiye müdahalesi sosyal devlete özgü bir durum değilse de, iktisadî müdahaleler devleti olarak tanımlanmaktadır²⁷⁶

Devletin sosyal nitelik kazanması ile vergilendirme ve dolayısıyla vergi hukuku yakın ilişki içerisinde. Klasik kabule göre vergilendirmeden beklenen, sadece, devlete ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını sağlamaktan ibaret iken, daha sonra iktisadî ve sosyal hayatta meydana gelen değişimler vergilerin iktisadî ve sosyal bir kısım hedeflere ulaşmak için de etkili bir araç olarak kullanılabileceğini ortaya çıkarmıştır. Sosyal devlette bir yandan sosyal adalete ve gelirin ve servetin yeniden dağıtılmasına, öte yandan da plânlı kalkınmaya yönelik vergi tedbirleri önem kazanmaktadır. Bu yönüyle vergilerden beklenen temel fonksiyonları malî, iktisadî ve sosyal olarak üçe ayırmak mümkündür²⁷⁷. Vergilendirmenin sosyal amacı kısaca gelir dengesizliğini azaltmak, vatandaşın refah seviyesini yükseltmek amaçlı kalkınmaya yönelik iktisadî tedbirler almaktır²⁷⁸. Bu anlayışın temelinde vergilendirme konusunda tarafsızlığı ön plana çıkaran liberal anlayışın yetersiz kalması, âdil gelir dağılımına ulaşma arzusunun ön plana çıkması yatmaktadır²⁷⁹. Bu hususta devlet, yüksek gelir sahiplerinden daha fazla oranda aldığı geliri, geliri olmayanlara veya daha az gelir sahiplerine sosyal yardım veya başka hizmetler adı

²⁷⁴ Ayferi Göze, **Sosyal Devlet Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, (Sosyal Devlet), s.98-99; Özbudun, s. 135; Gözübüyük, s. 163; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 90; O. Şimşek, s. 215; Karakoç, Denetim, ss. 157-158; Gözler, s. 206; Tekbaş, Yargısal Denetim, s.203; Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan, Cilt: 12, 2010, (Basım Yılı: 2012), ss. 132-191, (İlkeler), s. 129; Orçun Avcı, **Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 119.

²⁷⁵ Çağan, Demokratik Sosyal, s. 144.

²⁷⁶ Göze, Sosyal Devlet, s. 63.

²⁷⁷ Çağan, Demokratik Sosyal, s. 145; Nami Çağan, “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan**, Ankara, Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, (T.C. Anayasası), s. 79; Yusuf Karakoç, **Sosyal Maliye**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1995, (Sosyal), s. 64 vd. Ayrıca bkz. Göker, Yönlendirici, s. 20-31.

²⁷⁸ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 126; Erdem ve Diğerleri, s. 132; Şenyüz ve Diğerleri, s. 131-132; Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2019, s. 101; Yusuf Karakoç, **Kamu Maliyesi Ders Notları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, (Kamu Maliyesi), s. 89.

²⁷⁹ Ezgi Sevinçhan, **Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Malî Hukuk) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2014, s. 46-47.

altında aktarabilmektedir²⁸⁰. Ancak bu amacın gerçekleşmesine yönelik vergi miktarı yüksek gelir veya malvarlığı sahipleri üzerinde katlanılamaz boyutlara gelirse, bu durumda aşırı vergilendirme ile vatandaşların mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahale söz konusu olacaktır²⁸¹.

5. Laiklik İlkesi, Din ve Vicdan Hürriyeti ve Ölçülülük

Anayasa'nın 2'nci maddesine göre; *“Türkiye Cumhuriyeti (...) demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”* Laiklik, Anayasa'da tanımlanmamış olmakla birlikte, kavram içtihat ve öğreti tarafından devlete yüklediği negatif edimler üzerinden tanımlanmaktadır. Buna göre laik devlet kısaca yapısı, hukuk kuralları ve değerleri dini kurallara bağlı olmayan, resmi bir dini bulunmayan, farklı din ve inançlara karşı eşit mesafede duran, yurttaşları arasında dinine dayalı bir ayrımcılık uygulamayan, herkesin istediği dini seçmekte veya herhangi bir dini seçmemekte serbest olduğu bir devleti ifade eder. Laikliğin bir yönü din ve devlet işlerinin ayrılığı

²⁸⁰ Her ne kadar daha çok kazanandan daha çok vergi alınması genel kabul gören uygulama olsa da, devletler son yıllarda küreselleşmenin etkisiyle servet vergilerini ve yabancı yatırım kazançları üzerinden alınan vergileri azaltma veya tamamen kaldırma yoluna gitmeyi tercih etmektedirler (Sevinçhan, s. 47).

²⁸¹ Ayrıntılarına aşağıda yer verileceği üzere bu noktada yapılan güncel tartışmalardan biri “Değerli Konut Vergisi” adı ile değeri 5.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan mesken niteliğindeki taşınmazlara getirilen vergidir. Söz konusu verginin emlak vergisine ek olarak getirilmesi sonucu aynı vergi konusunun birden fazla kez vergilendirilmesine yol açması, bir kimsenin sahip olduğu taşınmazların toplam değeri değil tek bir emlak esas alındığından tam olarak serveti esas alan bir vergilendirme olmadığı, varlık vergisi benzeri bir vergilendirmenin söz konusu olduğu gerekçeleriyle eleştirilmekteydi. Eleştiriler için bkz. Doğrusöz, Bumin; “Varlık Vergisi gibi Değerli Konut Vergisi”, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/varlik-vergisi-gibi-degerli-konut-vergisi/456128>, 02.01.2020); Bingöl, Ozan; “Değerli Konut Vergisinde Turpun Büyüğü Heybede!”, (<https://vergiyedair.com/2019/12/20/degerli-konut-vergisinde-turpun-buyugu-heybede>, 02.01.2020); Ahmet Ozansoy, “Değerli Konutlardan 'Değersiz' Konut Vergisi de Alınacak”, (<https://t24.com.tr>, 02.01.2020); Hasan Doğan, “Türkiye’de Yeni Vergi Paketinde Bulunan Değerli Konut Vergisi ile Fransa’daki Taşınmaz Mal Varlığı Üzerine Verginin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, Yıl:39, Ocak 2020, ss. 105-111; Uzunoğlu, Nihat; “7194 sayılı Kanunla Getirilen Değerli Konut Vergisi Hakkında Değerlendirmeler”, (Vergi Dünyası Dergisi, S. 461, Y.39, Ocak 2020, ss. 112-120); M. Emek Kurt, “Değerli Konut Vergisine İlişkin Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, 39, Ocak 2020. Oldukça tartışılan bu düzenlemeye yöneltlen eleştirilerin çoğunlukla haklı olduğunu söylemek gerekir. Söz konusu düzenlemenin beş tane 4.000.000 Türk lirası değerinde konutu olan kimselere vergi yükü getirmeyip bir tane 5.000.000 Türk lirası değerinde konutu olan kimseyi yüksek tutarda vergilendirmesi serveti olanın değil konutu olanın vergilendirilmesi sonucunu doğurmakta, dilim usulüne değil, sınıf usulüne göre vergilendirme yolu tercih edildiğinden konut değerinin 1.000 TL fazla olması kişiye iki katı fazla vergi ödemek sonucu doğurabilmekteydi. Bu eleştiriler Meclis tarafından da haklı görülerek söz konusu düzenleme yeniden gözden geçirilmiş, dilim usulüne göre vergilendirme sistemine geçilmiş, yürürlüğü ertelenmiş, tek taşınmazı olanlar hakkında uygulanmama kararı alınmıştır.

iken diğer yanı din hürriyetidir²⁸². Anayasa'nın "Din ve Vicdan Hürriyeti" başlıklı 24'üncü maddesine göre;

"Herkes, vicdan, dini inanç ve kanaat hürriyetine sahiptir 14 üncü madde hükümlerine aykırı olmamak şartıyla ibadet, dinî âyin ve törenler serbesttir. Kimse, ibadete, dinî âyin ve törenlere katılmaya, dinî inanç ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz; dinî inanç ve kanaatlerinden dolayı kınanamaz ve suçlanamaz.

(...)

Kimse, Devletin sosyal, ekonomik, siyasi veya hukuki temel düzenini kısmen de olsa, din kurallarına dayandırma veya siyasi veya kişisel çıkar yahut nüfuz sağlama amacıyla her ne suretle olursa olsun dini veya din duygularını yahut dince kutsal sayılan şeyleri istismar edemez ve kötüye kullanamaz".

Laik bir devlette, laikliğin gereği olan din hürriyeti tanınmış ve güvence altına alınmış olmalıdır²⁸³. Anayasa'nın 24'üncü maddesinin vergi hukukuna ilişkin başlıca yansıması, devletin vergilendirme konusunda bütün dinlere ve inançlara eşit mesafede durması, farklı din veya inanç mensupları arasında teşvik veya ağırlaştırma yoluyla bir ayrımcılığa girmemesi noktasındadır²⁸⁴. Bu bağlamda devletin laikliğe veya din hürriyetine vergilerle müdahale etmesi durumu çoğunlukla Alman hukukunda yer alan kilise vergisi²⁸⁵ uygulamasında olduğu gibi eşitlik (diğer bir ifadeyle ayrımcılığa uğramama hakkı) üzerinden tartışılmaktadır. Nitekim bir dinin mensuplarına vergi mükellefiyeti getirilmesi veya tam tersi bir dinin mensuplarına vergi teşvikinde bulunulması diğer dinlerin mensuplarının ya da herhangi bir dine

²⁸² Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, s. 80; Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 166.

²⁸³ Din hürriyeti (özgürlüğü), öğretilde inanç ve ibadet hürriyeti olarak ikiye ayrılmaktadır. İnanç hürriyeti kişinin istediği dini seçebilmesi veya herhangi bir dini seçmeme hakkına sahip olması anlamına gelirken, ibadet hürriyeti ise seçtiği dinin gereklerini yerine getirebilme, ayin ve törenlerini serbestçe gerçekleştirebilmesi olarak tanımlanmaktadır. bkz. Gözler, Türk Anayasa Hukuku, ss. 166-172.

²⁸⁴ Furtun, s. 1003-1004; Billur Yaltı, "İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi** Özel Sayı, Prof. Dr. Nur CENTEL'e Armağan, Yıl: 2013, Cilt: 19, Sayı: 2, ss. 429-452, (İbadethane Bağışları), ss. 439-440; Yıldırım Taylar, "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı**, Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan, Cilt: 4, İzmir 2015, (Birey ve Vergi), ss. 4969-4970.

²⁸⁵ Söz konusu vergi uygulamasında, sadece belli bir din mensuplarından vergi alınması durumunun günümüz anayasa sisteminde eşitlik ilkesi yanında vergi adaleti ilkesini de zedelediği düşünülmektedir, (Joachim Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", Çev. Funda Başaran, **Anayasal Malî Düzen**, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 6). Weimar Anayasası'ndan mevcut Federal Alman Anayasasına kamu tüzel kişiliği niteliği taşıyan dini cemaatlere vergi toplama yetkisi tanınması ve diğer imtiyazlar, dini cemaatlerin serbestliklerini ve devletten bağımsızlığını güçlendirdiği gerekçesiyle desteklense de bu imtiyazlarda uygulama eşitliğinin tam olarak sağlanamadığı hususu eleştirilmektedir. (Bkz. Lang, Çev. Funda Başaran, s. 7-8).

mensup olmayanların ayrımcılığa uğramama hakkına ölçüsüz müdahale niteliği taşıyacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan “Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, **imam**, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri”nin gelir vergisinden istisna edilmesine yönelik düzenleme bu çerçevede tartışılan düzenlemelerden biridir. Söz konusu düzenlemede sadece “imam”²⁸⁶ ibaresine yer verilmesi devletin farklı dinler arasında ayırım yaptığı sonucuna götürmektedir²⁸⁷. Her ne kadar köy kanununda, ihtiyar heyetinin topladığı paralarla imamlara ödeme yapılması düzenlendiği için bu hükümde de sadece imamlardan bahsedildiği düşünülse de en azından kanunda lafzî eşitliği sağlamak için “din adamlarına” şeklinde değiştirilmesi, laiklik ve ayrımcılığa uğramama hakkı açısından yerinde olacaktır. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinde yer “cami” ibaresi de²⁸⁸, benzer yönde düzenlemede “ibadethane”²⁸⁹ olarak değiştirilmek suretiyle laiklik ilkesine daha uygun hale getirilmiştir²⁹⁰.

²⁸⁶ Türk Dil Kurumunun Türkçe Sözlüğüne göre imam sözcüğünün kelime anlamı; öncelikle cemaate namaz kıldırان kimse, Müslümanlıkta mezhep kuran kimse olarak belirtilmekle birlikte “En önde bulunan kimse, önder” anlamına da yer verilmektedir. Ancak Müslümanlıktan başka dinlerin din adamları için imam tâbirinin kullanılması alışlagelmiş değildir. Bu nedenle düzenlemenin diğer din adamlarını da kapsayacak şekilde kullanıldığı düşünülmemektedir.

²⁸⁷ Bkz. Furtun, s, 1005.

²⁸⁸ Gelir Vergisi Kanunu (4369 sayılı Kanunun 46 ncı maddesiyle değişmeden önceki şekli) (3239 sayılı Kanunun 63'üncü maddesiyle değişen bent) “Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler veya köylere bağışlanan okul, cami, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt, huzurevi ve sağlık tesislerinin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin, faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar. (www.gib.gov.tr/node/85468, 28.11.2018).

²⁸⁹ Gelir Vergisi Kanunu madde 89: Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir: (...)

5. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tâbi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin

(6) ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının (6525 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük; 27.02.2014) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

²⁹⁰ Bkz. Furtun, ss. 1006-1007; Taylar, Birey ve Vergi, s. 4969. Her ne kadar “ibadethane” şeklinde geniş bir kavram kullanılsa da, Türk Hukuku'nda “ibadethane” kavramının tartışmalı, belirsiz ve sadece belirli din ve mezhepler için sınırlı olması nedeniyle, ibadethanelere yönelik bu indirimin

Vergi hukuku alanında, kamu yararı amacıyla dinî bazı hususlara vergi kolaylıkları tanınması²⁹¹ veya vergi kanunlarının bazı dinî unsurlar barındırması²⁹² birçok ülkede rastlanılan bir uygulamadır. Ancak özellikle vergi kolaylıklarının, dinler arasında ya da inananlar ile inanmayanlar arasında ayrımcılığa dönüşmeyecek ölçüde olması gerekmektedir. Vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerini ihlâl edecek ölçüye ulaşan bir vergi kolaylığı şüphesiz ki başkalarının ayrımcılığa uğramama hakkına “gereklilik ve orantılılık” ölçütlerini ihlâl edecek şekilde müdahale oluşturacaktır. Bunun yanında devlet harcamalarına kaynak oluşturmak, piyasadan para çekerek enflasyonu frenlemek, savaş sırasında artan karaborsayı ve stokçuluğu önlemek ve bu faaliyetleri gerçekleştiren kişilerin aşırı kârını azaltmak amacı ile çıkarılan 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanunu da her ne kadar mevzuatında dini ve milli bir ayrıma gitmese de gayrimüslimler açısından yarattığı ölçüsüz ayrımcılık nedeniyle bugün hala tartışılmaktadır. Söz konusu verginin mükelleflerinin büyük çoğunluğunu ve vergi mükellefiyetini nakden yerine getiremediği için çalışma kamplarına gönderilenlerin tamamını gayrimüslim veya yabancı kişilerin oluşturması, bu vergi uygulanırken Türk ve Müslümanlar lehine ayrımcılık uygulandığı yönünde görüşlerin ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir²⁹³.

Bunun yanında devlet harcamalarından birinin askerî harcamalar olması vicdanî sebeplerle vergi reddi de Alman literatüründe vicdan hürriyeti açısından tartışılmaktadır²⁹⁴. Ancak Alman içtihadı, mükellefe kendi vicdanî kanaatiyle

ayrımcılığa uğramama hakkına aykırı ve eşitliğe uymayan bir düzenleme olduğu yönünde eleştiri için bkz. Yaltı, İbadethane Bağışları, s. 439 vd.

²⁹¹ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 70’inci maddesinde haczedilemeyecek mallar arasında “borçlunun ibadete mahsus kitap ve eşyasının” (m.70/2) sayılması, Belediye Gelirleri Kanunu’nun 36’ncı maddesinde yer alan “Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethanelerde tüketilen elektrik ve havagazının tüketim vergisinden istisna olduğu” (m.36/2), Emlâk Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinde “Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ile bunların müstemilatının bina vergisinden muaf olduğu” (m.4/g) yönündeki düzenlemeler, kamu yararına hizmet eden, herhangi bir din açısından ayrıcalık oluşturmayan, laiklik ve eşitlik ilkelerine uygun düzenlemeler olarak değerlendirilmektedir (Bkz. Furtun, s. 1009-1010; Taylar, Birey ve Vergi, s. 4970).

²⁹² Alman hukukunda din hürriyeti ve vergi hukuku denildiğinde akla “kilise vergisi”, “kilise vergisi stopajı”, gelmektedir. (Bkz. Hey, in Tipke ve Lang, s. 114, Rz. 187).

²⁹³ Bkz. Furtun, s. 1013, dn. 21; Ahmet Aslan, **Türk Hukukunda Bedeni Vergiler**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 80-92. Bu görüş ayrıca CHP grup toplantısında Başbakan Şükrü Saraçoğlu’nun sarf ettiği “*Bu kanun aynı zamanda bir devrim kanunudur. Bize ekonomik bağımsızlığımızı kazandıracak bir fırsat karşındayız. Piyasamıza egemen olacak yabancıları böylece ortadan kaldırarak Türk piyasasını Türklerin eline vereceğiz*” sözlerini de referans göstermektedir (Bkz. Aslan, s. 91).

²⁹⁴ Hey, in Tipke ve Lang, s. 114, Rz. 187.

bağdaşmayan askeri amaçları finanse etmeye yönelik vergileri vicdan hürriyetine dayanarak reddetme hakkı tanımamaktadır. Bu içtihat parlamentonun bütçe planlamadaki yegâne yetkisiyle gerekçelendirilmektedir²⁹⁵. Bu görüşe göre Federal Alman Anayasası'nın 110'uncu maddesi ile tanınan bütçe hakkı/yetkisi din ve vicdan hürriyetinin koruma kapsamının sınırını oluşturmaktadır²⁹⁶. Türk hukuku açısından bakıldığında da, kamu gelir ve giderlerine ilişkin bütçe yapma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisine aittir. Ayrıca vergi gelirinde karşılıksızlık esastır. Verginin birebir karşılığı söz konusu olmadığı için mükellefin belirli bir kamu harcamasına yönelecek vergiyi vicdanî sebeplerle ödemekten kaçınması mümkün değildir.

6. Mülkiyet Hakkı ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

Vergilendirme, kişinin mülkiyet hakkına devlet eliyle kamu yararına dayanarak yapılan müdahale olduğundan²⁹⁷, vergilendirme yetkisine dayanılarak konulan her vergi ve vergi idaresinin yapmış olduğu her işlem vergi mükellefinin malvarlığına üzerinde sonuçlar doğurmaktadır. Bu noktada mükelleflerin mülkiyet hakkının ve bu hakkın vergilendirme yoluyla sınırlandırılmasının sınırları her zaman vergi hukukunun konusu olmuştur.

Mülkiyet hakkı en basit tanımıyla kişinin özel mal edinebilmesi hakkıdır. Bu hak, hem Anayasa hem de Türkiye'nin taraf olduğu devletlerarası andlaşmalarla korunmaktadır. Mülkiyet hakkının ölçülülük ilkesiyle ilişkisi bu hakkın vergilendirme yoluyla sınırlandırma aşamasında ortaya çıkmaktadır. Nitekim Anayasa'nın temel hakların sınırlandırılmasına ilişkin hükümler içeren 13'üncü maddesi uyarınca; *“temel hak ve özgürlükler, 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.”*,

²⁹⁵ BFH BStBl. 1992, 303; BVerfG, NJW 1993, 455. (Hey, in Tipke ve Lang, s. 114, Rz. 187, dn. 6).

²⁹⁶ Hey, in Tipke ve Lang, s. 114, Rz. 187.

²⁹⁷ Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, ss. 516; Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 103; Taylar, Birey ve Vergilendirme, s. 4957; Gedik, Vergi Ödevi, s. 147.

Anayasa Mahkemesi ölçülülük ilkesi ile mülkiyet hakkının sınırlandırılması arasındaki ilişkiyi şu şekilde ifade etmiştir²⁹⁸;

“Anılan madde uyarınca temel hak ve özgürlükler, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaksızın Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa’ya uygun düşebilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir”

1982 Anayasası’nın mülkiyet hakkını düzenleyen 35’inci maddesi ise herkesin miras ve mülkiyet hakkına sahip olduğunu belirttikten sonra bu hakların kamu yararıyla ve kanunla sınırlandırılabilceğini ve toplum yararına aykırı olarak kullanılamayacağını ifade etmiştir²⁹⁹. Mülkiyet hakkının niteliği, kapsamı ve sınırlandırılma sebepleri açısından 1982 Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Sözleşme’ye ek 1 No.’lu Protokolün 1’inci maddesi arasında önemli benzerlikler bulunmaktadır³⁰⁰. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne uygun olup olmadığını incelerken, müdahalede kamu yararı amacı gözetilip gözetilmediği, müdahalenin (yerel hukukta) hukukî bir düzenlemeye dayanıp dayanmadığı ve son olarak ölçülü olup olmadığı yönünde bir değerlendirme yapmaktadır³⁰¹.

1982 Anayasasında vergilerin kanunla konulup değiştirileceği ve kaldırılacağını düzenlediğinden, vergi hukuku özelinde düşünüldüğünde Anayasa’nın

²⁹⁸ Any M., A.N.A, 20.09.2017 tarih ve Baş. 2014/109 numaralı kararı, RG., 25/10/2017-30221.

²⁹⁹ Anayasa’nın 43, 44, 46, 47, 63, 73, 167 ve 168’inci maddelerinin dolaylı olarak mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin maddeler olduğu yönünde bkz. Suat Şimşek, “Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri ve Şartları Açısından 1982 Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz -I”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:1, 2010, ss. 181-228, (Karşılaştırmalı Analiz), ss. 183-184.

³⁰⁰ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne ek 1 No.lu Protokol’ün 1’inci maddesi şu şekildedir: *“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve kanunda belirtilen şartlara ve devletlerarası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri kanunları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez. ”

³⁰¹ Örnek için bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Anheuser-Busch Inc. - Portekiz kararı, Başvuru No. 73049/01, 11.01.2007, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78981,-13.07.2019>); Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hakobyan ve Amirkhanyan – Ermenistan kararı, Başvuru No. 14156/07, 17.10.2019, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-196605,17.12.2019>), Konu hakkında açıklama için bkz. Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, ss. 516-520; Gümüşkaya, s. 87 vd.; Burcu Demirbaş Aksüt, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012, (Vergilendirme), s. 35 vd.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine göre mülkiyet hakkına ilişkin daha fazla koruma içerdiği düşünülmektedir³⁰². Ancak bu koruma sadece vergilerin kanunla konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi açısından geçerli değildir, aynı zamanda tahsil sürecinde de mülkiyet hakkına riayet edilmesi gerekmektedir. Nitekim vergilerin tahsil aşamasında da vergi idaresi kamu alacağını tahsile yetkili idare olarak gerek kamu alacağına yönelik güvence önlemlerinin gerekse de cebren tahsil işlemlerinin uygulanması aşamasında mükellefin malvarlığına müdahale etmektedir. Bu aşamada idarenin mülkiyet hakkına saygı göstererek, hukuka aykırı ölçüsüz müdahalelerden kaçınması gerekmektedir. Bunun yanında vergi yargılaması sürecinde verilecek kararlarda da mülkiyet hakkının sürekli göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Vergi hukukuna ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi önüne gerek bireysel başvuru yoluyla götürülen uyuşmazlıklar gerekse somut-soyut norm denetimi yoluyla götürülen kanun hükümleri büyük çoğunlukla mülkiyet hakkı ihlallerine ilişkindir. Bu uyuşmazlıklardan biri olan, fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz işletilmemesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlâl edildiğine ilişkin iddia Anayasa Mahkemesi tarafından haklı bulunmuş; bu durumun mükellefin ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edecek nitelikte aşırı ve haksız bir yüke maruz bırakıldığı sonucuna ulaşılmıştır³⁰³. Söz konusu kararda, Anayasa'nın 35'inci maddesinin gereği olarak, kişisel mülkiyetlere yalnızca kamu menfaatinin bir gereği olarak sadece kanunun öngördüğü usullerle el konulabileceğini; ayrıca ölçülülük ilkesinin gereği olarak kişileri mülklerinden mahrum bırakmak suretiyle sağlanacak kamu yararı ile bu mahrumiyetin mülkiyet hakkı sahibine yükleyeceği zarar arasında âdil bir dengenin gözetilmesi gerekliliği belirtilmektedir³⁰⁴.

Mahkeme, kıyı bankacılığı sistemine yatırılan mevduat üzerinden elde edilen faiz gelirin vergiye tabi tutulmasına ilişkin verdiği kararda ise başvurucunun mülkiyet hakkına, kıyı bankacılığından elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesi yoluyla yapılan müdahalenin, kamu yararına sağlayacağı faydayla bu müdahalenin başvuru açısından sebep olacağı zarar arasında orantılılık testine başvurmuş ve âdil

³⁰² Aynı yönde bkz. Any M. Türkiye İş Bankası A. Ş., 12.11. 2014 tarih ve Baş. 2014/6192 numaralı kararı, § 42; Any M., A.N.A, 20.09.2017 tarih ve Baş. 2014/109 numaralı kararı, RG., 25/10/2017-30221, §64).

³⁰³ Any M., Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş., 25.02.2015 tarih ve Baş. 2013\28 numaralı kararı, RG. 27/5/2015-29368.

³⁰⁴ Bkz. Any M., Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş kararı, § 43.

dengeinin bozulmadığı sonucuna ulaşmıştır³⁰⁵.

7. Özel Hayatın Gizliliği, Kişisel Verilerin Korunması ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

Sosyal bir varlık olan insan, özel hayatını, aile hayatını, konutunu ve haberleşmesini istediği gibi düzenleyebilmek hak ve yetkisine sahiptir. Özel hayat başlığı altında ifade edilebilecek bu haklar Anayasa ve devletlerarası andlaşmalarla düzenlenmiş ve korunmuş durumdadır³⁰⁶. Özel hayatın gizliliği hakkı bağımsız bir hak olarak öncelikle İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde düzenlenmiştir. Buna göre; *“Kimsenin özel hayatına, ailesine konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak karışamaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin bu gibi karışma ve saldırılara karşı kanun tarafından korunmaya hakkı vardır.”* Türk Anayasası da özel hayatın gizliliği başlığı altında özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunmasını 20'nci maddesiyle koruma altına almaktadır³⁰⁷.

Kişisel veri kavramı 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nda³⁰⁸. “kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi” (KVKK m.2) olarak tanımlanmaktadır. Kanuna göre; kişisel verilerin korunması hakkı, kişilere kendisiyle ilgi bilgi işlenip işlenmediği, işlenmişse buna

³⁰⁵ Any M. Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy, 06.04.2017 tarih ve Baş. 2014/12080 numaralı kararı, (www.kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Basvurular/tr/pdf/2014-12080.pdf, - 30.02.2019).

³⁰⁶ Halil Kalabalık, **İnsan Hakları Hukuku**, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 427; Avcı, s. 135.

³⁰⁷ “Madde 20 – Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. (Mülga üçüncü cümle: 3/10/2001-4709/5 md.)

(Değişik fıkra: 3/10/2001-4709/5 md.) Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur.

Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/2 md.) Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”

³⁰⁸ RG. 07.04.2016-29677

ilişkin bilgi talep etme, bu bilgiler aktarıldıysa aktarılan kişiler ve veriler hakkında bilgi edinilmesi, şartları oluştuysa bu bilgilerin silinmesini talep etme hakkı gibi haklar tanımaktadır (KVKK m.11)³⁰⁹.

Vergi hukukunda, özellikle vergi idaresinin denetim yollarını kullandığı durumlarda mükelleflerin özel hayatına müdahale etmesi söz konusu olmaktadır. Şüphesiz ki, vergi kanunlarını uygulamakla yükümlü ve yetkili olan vergi idaresi kişilerin malî güçlerini ortaya çıkarabilmek için belirli ölçülerde onların malî alana ilişkin özel hayatlarına girmek zorunda kalmaktadır. Nitekim, özel hayat bazı yönleriyle iktisadî hususlar içerebilir ve bu hususlar vergiyi doğuran olayın veya vergi matrahının tespitinde gerekli nitelikler taşıyabilmektedir. Ancak vergi idaresi bu yönde mevcut yetkisini yalnızca vergiyi doğuran olayın veya vergi matrahının net ve eksiksiz tespitine yetecek ölçüde, kendisine tanınan yetkinin amacıyla orantılı olacak ölçüde kullanılmalıdır. Aksi takdirde vergi idaresinin eylem ve işlemleri mükellefin özel alanına müdahale niteliği taşır.

Özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması hususları, aşağıda değinileceği üzere mükellefin denetlenmesi, vergi mahremiyeti ve vergi borçlarını ödemeyenlerin ilânı noktalarında önem taşımaktadır³¹⁰. Bunun yanında vergi işlemlerine ilişkin bilgilerin otomatik değişimi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele kapsamında kişisel verilerin işlenmesi yine kişisel verilerin korunması açısından ölçülülük sınırlarına dikkat edilmesi gereken hususlardandır. Bilgilerin otomatik değişimi, vergi idarelerinin yetkilerinin ülke sınırını aşan kişi, varlık ya da işlemler söz konusu olduğunda yetersiz kalması durumunda, vergi kaybının önlenmesi için diğer ülke vergi idareleriyle işbirliği yapma durumudur. Bu işbirliği çerçevesinde mükelleflerin gelirleri ve işlemleri hakkında birtakım bilgiler kaynak ülkeden ikametgah ülkesinin idaresine sistematik olarak aktarılır³¹¹. Ülkemizin Vergisel Konularda Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimi Standardı'nı desteklemesi ve bilgi değişimi için taahhütte bulunması küreselleşme sebebiyle yaygınlaşan

³⁰⁹ Bu kanunda, kara paranın aklanması ve malî suçların araştırılması ile ilgili olarak devletin yürüttüğü faaliyetler çerçevesinde işlenen veriler tam istisna; kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve malî konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve malî çıkarlarının korunması için gerekli olması ise kısmî istisna kapsamına alınmıştır. Bkz. KVKK m. 28.

³¹⁰ Konu hakkında ayrıntılı bilgi; İkinci bölümde yer alan Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Ölçülülük İlkesi, Üçüncü bölümde yer alan Denetim Yollarının Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi ile Vergi Borcunu Ödemeyenlerin İlânı ve Ölçülülük İlkesi başlıklarında yer almaktadır.

³¹¹ Leyla Ateş, "Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı, Cilt:2, 2015, s. 667.

offshore vergi kaçakçılığıyla mücadele edilebilmesi amacını gerçekleştirmeye elverişli bir adımdır. Ancak bu uygulama da tam olarak hukukî zemine oturtulmaya muhtaçtır³¹².

Avrupa Adalet Divanı *Puskar* kararında³¹³ kişisel verilerin işlenmesi hususunda önemli tespitlerde bulunmuş, ölçülülük ilkesini açıkça ön plana çıkarmıştır Mahkeme, Slovakya'nın malî idarelerinin vergi kaçakçılığıyla mücadele etme amacıyla şirket yöneticilerinin isimlerinin, vergi kimlik numaralarının, ilişkili oldukları şirketlerin isimlerini “ön adam listesi” adı altında bir listede kayıt altına almasına ilişkin bir davada, amaç ile araç arasında bir ölçülülük değerlendirmesi yapmıştır. Mahkeme; vergi toplamak ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için liste hazırlanması yetkisinin ulusal bir düzenlemeye dayanması gerektiğini ve kamusal önemli ekonomik ve finansal çıkar için gerekli ve orantılılık gözetilerek uygulanması gerektiğini belirtmiştir³¹⁴.

Bilindiği üzere Türk hukukunda da sahte fatura düzenlediği ya da kullandığı düşünülen vergi mükelleflerinin kod listesine alınması ve bu kod listelerinin yayınlanması, mükellefin ticaret yaptığı (mal sattığı) kişilere KDV iadesi almak istediklerinde “*mal veya hizmet satın aldığınız mükellefin sahte fatura düzenlediği/kullandığı tespit edilmiştir*” şeklinde bir bildirim yapılması söz konusudur. İdarenin bu şekilde veri kaydı ve bildirimde bulunma yetkisinin açıkça kanuna dayanması, bu yetkinin ölçülülük ilkesinin gerekleri göz ardı edilmeden kullanılması gerekmektedir³¹⁵. Ancak sahte belge ile mücadele edilmesi kapsamında farklı yöntemlere başvurulabilecekken, idarenin kişi haklarına yoğun müdahale eden bu yöntemi kullanmasının gereklilik ölçütüne aykırılık oluşturduğu düşünülmektedir. Bu uygulamada mükellefin kişisel verilerinin işlenmesi söz konusu olduğu gibi, ticarî

³¹² Ateş, ss. 666- 667.

³¹³ Avrupa Adalet Divanı *Puskar* Kararı, C-73/ 16, 27.09.2017, (<http://curia.europa.eu/juris/document>, 08.01.2020). Kararın ayrıntılı açıklaması ve yorumu için bkz. Arzu Kalyon, “Vergi Kaçakçılığını Kontrol Etme Bağlamında Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin *Puskar* Kararı ve Türk Hukuku Bakımından Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, Yıl: 39, Ocak 2020, ss. 24-28).

³¹⁴ § 43, 62, 96, 116. Benzer yönde Bkz. Avrupa Adalet Divanı *Bara* ve diğerleri kararı, C- 201/14, 01.01.2015, § 39, (<http://curia.europa.eu/juris/document>, 08.01.2020,).

³¹⁵ Aynı yönde bkz. Funda Töralp, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, **Anayasadan Malî ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 163-182, s. 171; Bekir Baykara, “Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine” (Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte), <http://www.bekirbaykara.av.tr>, (10.01.2019); Kalyon, 27-28.

itibarının zedelenmesinden dolayı diğer işletmelerle iş yapması zora girecek ve çalışma özgürlüğüne müdahale edilmiş olacaktır. Bu nedenle mükelleflerin itiraz haklarını da kullanabilmeleri için verilerinin bu listelerde kayıt altına alındığından haberdar olmaları gerekmektedir³¹⁶. Bunun dışında ölçülülük değerlendirmesinin de yapılabilmesi için kod listesine alınma, Danıştay'ın eski içtihadının aksine hukukî sonuç doğuran kesin ve yürütülmesi zorunlu bir hukukî işlem olarak kabul edilmeli ve bu işlemin iptali talebiyle dava açılabilmesi kabul edilmelidir³¹⁷. Nitekim bir işlemin kesin olması ile ifade edilen, o işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için uyulması gereken idarî usûlün son aşamasının tamamlanmış olması; başka bir makamın onayına ihtiyaç duymamasıdır. Yürütülmesi zorunlu olma ile ifade edilen ise, işlemin hukuk düzeninde ya da uygulandığı kişi ya da kişilerin hukukunda değişiklik meydana getirmesidir³¹⁸. Kod listesine alınma işleminin başka bir makamın onayına ihtiyaç duymaksızın kişilerin hukuk dünyasında değişiklik yarattığı yadsınamaz bir gerçektir.

³¹⁶ Benzer yönde bkz. Kalyon, ss. 27-28.

³¹⁷ Danıştay önceki içtihadında bu listelere karşı dava açılmayacağını kabul etmekten, bu yöndeki içtihadını 2011 yılında değiştirmiştir. Bkz. “Şirketin unvanının listeye yazıldığı tarihte henüz davacı hakkında icraî nitelikte nihai bir işlem tesis edilmemiş olup, listeye ilgili ileri sürülebilecek hukuka aykırılıklar; ancak kesin ve yürütülmesi gerekli nihai işlemin tesis edilmesi halinde bu işlemin iptali istemiyle açılacak idarî davada, bu işlemle birlikte ve onun sebep unsuru olarak hukuka uygunluk denetimine tâbi tutulabilir. Dava konusu işlemin iptal edilmesine gerekçe gösterilen tarhiyatın yargı kararıyla kaldırılması durumunda davacının unvanının idare tarafından listeden çıkarılacağı da şüphesizdir. Listeye alınma işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığından, bu listeden silinme istemiyle yapılan başvurunun reddi yolundaki işlem idarî davaya konu edilmemelidir.” (Dş. 3.D. 21.11.2006 tarih ve E. E. 2006/1968, K. 2006/302, kazancı içtihat bankası, 10.01.2019). “Davacı şirket, mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak kayıtlarına yansıttığı faturaları düzenleyen kişi hakkındaki tespitlerden hareketle kod listesine alınmış ise de; gerek davalı idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde sınıflandırılmalarına olanak sağlayan yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa’da da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile sözü edilen listede davacının adına da yer verilmiş olması nedeniyle bu liste davacı açısından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğini kazanmıştır. Bu nedenle, gerçeğe aykırı fatura kullandığından bahisle Kod listesine alınması işlemine karşı açılan davanın esasın incelenmesi gerekir.” (Dş. 3.D., 24.10.2011 tarih ve E. 2009/6111, K. 2011/6209, kazancı içtihat bankası, 10.01.2019).

³¹⁸ Tan, s. 810; Yusuf Karakoç, “Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukukî Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 246, Şubat 2002, ss. 138-149, (Tahsil), s. 145; Candan, İdarî Yargılama, 581.

8. Ailenin Korunması ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

Toplumun en küçük yapı taşı olan, evlilik ile kurulduğu kabul edilen “aile”³¹⁹ kavramı hukukun ortak bir öznesi olarak gerek milli gerek devletlerarası hukuk kurallarıyla korunan önemli bir değerdir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenen ailenin korunmasına yönelik 41’inci maddesine göre;

“Aile, Türk toplumunun temelidir ve eşler arasında eşitliğe dayanır. Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilatı kurar. Her çocuk, korunma ve bakımdan yararlanma, yüksek yararına açıkça aykırı olmadıkça, ana ve babasıyla kişisel ve doğrudan ilişki kurma ve sürdürme hakkına sahiptir. Devlet, her türlü istismara ve şiddete karşı çocukları koruyucu tedbirleri alır.”

Aile kavramı anayasal korumanın yanında Türkiye’nin taraf olduğu İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi³²⁰, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi³²¹, Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme³²² gibi birçok uluslararası sözleşmenin de koruması altındadır.

Aile, hukukî bir kavram olarak vergi hukuku bakımından da önem taşımaktadır. Öncelikle ailenin, sahip olduğu ortak gelir ve harcamaları nedeniyle başlı başına ödeme gücüne sahip bir vergi birimi olarak kabul edilerek vergilendirilir

³¹⁹ Aile kavramının tanımı hukuk sistemlerinin tanımın yapıldığı zamandaki kabullerine göre değişmektedir. Bu nedenle aile birliği her ne kadar devletlerarası hukuk kuralları ile de korunsun da aile kavramının bütün hukuk sistemlerince geçerli genel bir tanımının yapılması mümkün değildir.

³²⁰ 10 Aralık 1958 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 16’ncı maddesine göre; “*Yetişkin her erkeğin ve kadının, ırk, yurttaşlık veya din bakımlarından herhangi bir kısıtlamaya uğramaksızın evlenme ve aile kurmaya hakkı vardır. Evlenme sözleşmesi, ancak evleneceklerin özgür ve tam iradeleriyle yapılır. Aile, toplumun, doğal ve temel unsurudur, toplum ve devlet tarafından korunur.*” (Tam metin için bkz. http://www.un.org/en/udhrbook/pdf/udhr_booklet_en_web.pdf, 01.12.2018)

³²¹ 4 Kasım 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin, özel hayatın ve ailenin korunması başlıklı 8’inci maddesine göre; “*Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak milli güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda, zorunlu olan ölçüde ve kanunla düzenlenmiş olmak koşuluyla söz konusu olabilir.*”

³²² 16 Aralık 1966 tarihli Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme’nin 10’uncu maddesinin ilk fıkrasına göre; “*Toplumun doğal ve temel birimi olan aileye, özellikle ailenin kurulması için ve aileye bağımlı çocukların bakım ve eğitiminden sorumlu oldukları sürece, en geniş koruma ve yardımın yapılması gerektiğini kabul ederler. Evlenme, buna istekli olan eşlerin hür rızası ile olmalıdır.*” (<http://mfa.gov.tr>, 01.12.2018)

vergilendirilemeyeceği; vergilendirilecekse nasıl vergilendirileceği hususu Türk öğretisinde olduğu gibi birçok ülke vergi hukuku öğretisinde tartışmalı bir husustur³²³. Vergi matrahının şahsa özgülenmesi hususu her ne kadar bugün itibar gören usûl olsa da ailenin vergilendirmesi, ortak vergilendirme usulleri birçok ülkenin geçmişinde yer almaktadır³²⁴. Ancak bu sistem; aile beyanının artan oranlı bir vergileme sisteminde eşler evli olmasaydı ödeyecekleri vergiden daha fazla vergi ödemelerine sebebiyet vermesi, bunun sonucunda kadınların iş hayatından çekilmek istemeleri, evli kadının gelirinin erkek eşe aitmiş gibi psikolojik etki bırakması³²⁵ gibi gerekçelerle modern hukuk sistemlerinde kabul edilmeyen bir yöntem olarak nitelendirilmiş ve terkedilmiştir. Ancak bir vergilendirme birimi olarak kabul edilemese de aile ve ailenin vergilendirilmesinin vergi hukukundaki önemi büyüktür. Federal Alman Anayasa Mahkemesi kararlarında da değinildiği üzere ailenin korunması kavramı hem ayrımcılık yasağı hem de teşvik emri içeren bir kavramdır³²⁶. Bu iki fonksiyon da doğrudan vergi hukukuyla ve tez konusu özelinde vergilendirmede eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ile teşvik hükümlerinin ölçülülüğü ve aile ferdi olmayanların ayrımcılığa uğramama hakkına ölçülü müdahale kavramıyla ilişkilendirilebilir.

Vergi mükellefleri aynı gelir düzeyine sahip olmalarına rağmen aile durumlarına bağlı olarak aynı malî güce sahip olmayabilirler. Bu sebeple malî güce göre vergilendirme ilkesine riayet etmekle yükümlü olan devlet, kişilerin ailevi durumlarını da dikkate almalıdır³²⁷. Alman Federal Anayasal Mahkemesi aile vergilendirilmesinde vergi adaletinin sağlanmasını üç kurala dayandırmaktadır. Bunlar; şahsî vergilendirme, vergi mükellefinin kendisi ve ailesinin ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek asgari geçim haddinin vergi dışı bırakılması, mükellefin zorunlu

³²³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Hey, in Tipke ve Lang, s. 107, Rz. 163; s. 108, Rz. 164; Billur Yaltı Soydan, “Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi – I (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 81, 1998, (Aile Vergilendirmesi I), ss. 95-98; Lang, Çev. Funda Başaran, ss. 26-29; Eda Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, (Aile), ss. 19-24, 79-94.

³²⁴ Ayrıntılı açıklama için bkz. Yaltı Soydan, Aile Vergilendirmesi-I, ss. 96-97; Özdiler Küçük, Aile, ss. 79-94.

³²⁵ Usulün sakıncalı yanları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Yaltı Soydan, Aile Vergilendirmesi-I, ss. 99-100.

³²⁶ BVerfGE 6, 55 (76), (Hey, in Tipke ve Lang, s. 106, Rz. 162).

³²⁷ Hey, in Tipke ve Lang, s. 106, Rz. 162; Özgür Saygın, **Vergi Mevzuatında Mükellef Yararı**, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2019, ss. 28-29.

bakım yükümlülüklerinin gerçeğe uygun olarak hesaplanmasıdır³²⁸. Türk vergi hukuku açısından Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretlilere uygulanan asgarî geçim indirimi uygulaması³²⁹ ödeme gücüne ulaşmada aile durumunun dikkate alınması örneğini oluştururken; hizmet erbabına evlenme sebebiyle yardım, çocuk zamları gibi aile açısından gelir oluşturan bazı ücretlerin vergi istisnası kapsamına alınmış olması; aile fertlerinin bir kısmından emsal kira bedeli uygulanmaması gibi düzenlemeler de ailenin korunması yönünden olumlu düzenlemelerdir³³⁰. Bunlar dışında yine malvarlığının miras ve bağış yoluyla aileden kişiler arasında el değişmesinin daha düşük oranlarda vergiye tâbi tutulması da aile malvarlığını vergi sorumluluğu taşımaktan korumaktadır³³¹.

İstisna, muafiyet veya indirim şekillerinde verilen bu teşviklerin belirtilen hedefi gerçekleştirmeye yetecek ölçüyü aşmaması ve *evli olanlarla evli olmayanlar arasında aşırı eşitsizlik yaratmaması* gerekmektedir³³². Bunun ölçütünü ne yazık ki net olarak ortaya koymak mümkün değildir. Bu durumda ölçülülük ilkesine uygunluk ancak somut düzenlemenin amaç- araç ilişkisi incelenerek ortaya konulabilir. Örneğin vergi hukuku sistemimizde yer alan asgari geçim indiriminin, evli ve bakmakla yükümlü olduğu çocuğu olan ücretli için daha fazla uygulanmasının, bekâr, çocuğu olmayan ücretli aleyhine bir eşitsizlik yarattığı açık olmakla birlikte bu eşitsizlik esasen farklı durumda olanlara farklı muamele etmeyi haklı kılan nisbî eşitliği sağlamak içindir. İndirim oranları arasındaki fark da dikkate alındığında düzenlemenin ölçüsüz bir eşitsizlik yaratmadığı düşünülmektedir. Burada her ne kadar resmi evlilikler dışında diğer birlikte yaşama şekillerinin kapsam dışı

³²⁸ Hey, in Tipke ve Lang, s. 110, Rz. 169; Lang, Çev. Funda Başaran, ss. 26-27.

³²⁹ “*Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5’idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır*” (GVK. m. 32).

³³⁰ Bkz. Erdem ve diğerleri, s. 196; Taylar, Birey ve Vergi, s. 4972; Ö. Saygın, ss. 30-44.

³³¹ Hey, in Tipke ve Lang, s. 110, Rz. 170.

³³² Alman Federal Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında kanunî ayrıcalıklarda bulunulurken özellikle evli olanlarla olmayanlar arasında olmak üzere; evlilik dışında diğer birlikte yaşama formlarına karşı da ayrımcılık yapılmaması gerektiğini ifade etmektedir. Bkz. BVerfGE 67,168 (195 f.); BVerfGE 69,188 (205 f.) Buna karşılık “belirli, spesifik bir hukukî ayrımı” çiftlerin durumlarını kötüleştirmiyorsa kabul etmektedir. Anayasal güvence altındaki evlilik ve aile ilişkilerinde, evli olan-olmayan, aile olan-olmayanlar arasındaki ayrımcılık yasağı; teşvik zorunluluğunun aynadaki aksi gibidir. Bkz. BVerfGE 107, 205 (215 f.) Ayrıca bkz. Hey, in Tipke ve Lang, s. 109, Rz. 166.

tutulmasına dayalı eşitsizlik tartışmaları mevcut olsa da hayat arkadaşlıkları ile resmî evlilikler arasındaki ayrım kanun koyucunun takdirindedir. Vergi hukukunda malî güç ortaya konulurken diğer birlikte yaşama şekillerinin de göz önünde bulundurulması, kanun koyucunun evlilik dışı veya aynı cinsiyette birlikte yaşayanların gelir gider ortaklıklarını evlilik olarak kabul edip etmesi hususundaki takdirine bağlıdır ve bu tartışma vergi hukukunda eşitliğin değil, genel eşitliğin konusudur³³³. Bunun yanında evlilik dışı birlikte yaşayanlar ile evlilerin durumunu bir tutmanın, vergiden kaçınmalara ve (birlikte yaşayanların takibini gerektirdiği için) başka sorunların doğmasına sebebiyet verebileceğini göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

9. Çalışma Hürriyeti ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

Çalışma özgürlüğü Anayasa'nın 48'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.”* Çalışma hürriyeti genellikle çalışma hakkıyla birlikte düzenlemelere konu edilen bir özgürlüktür³³⁴. Çalışma hakkının, çalışma özgürlüğüne uygulamada değer kazandıran onun bir uzantısı olarak onu tamamlayan bir hak olduğu kabul edilmektedir³³⁵. 1982 Anayasası'nın 48'inci maddesi *“herkes dilediği alanda çalışma hürriyetine (...) sahiptir”* demek suretiyle çalışma özgürlüğünü düzenlerken, 49'uncu maddesinde

“Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir.

Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır.”

şeklinde düzenlemesiyle çalışma hakkını sosyal bir hak olarak düzenlemektedir.

Konumuz açısından önem taşıyan husus Anayasa'nın 48'inci maddesinde

³³³ Hey, in Tipke ve Lang, s. 109, Rz. 166-168. Mükellefler arasında farklı muameleyi haklaştıracak objektif farklılıklar bulunması halinde düzenlemelerin ayrımcı olmayacağı yönünde bkz. Nuray Aşçı Akıncı, **Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, (Ayrımcılık), s. 410, Bahçeci, Takip, s. 94.

³³⁴ Örneğin İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin 23'üncü maddesinde *“Her şahsın çalışmaya, işini serbestçe seçmeye, âdil ve elverişli çalışma şartlarına ve işsizlikten korunmaya hakkı vardır.”* demek suretiyle iki kavram birlikte düzenlenmiştir.

³³⁵ Demir, Fevzi; “Çalışma Hakkı Kavramı ve Hukukî Niteliği”, (<http://www.sosyalhaklar.net/2014/bildiriler/demir.pdf>), (03.07.2018).

düzenlenen çalışma hürriyeti ve devletin vergilendirme yoluyla çalışma hürriyetine bir müdahalede bulunup bulunmadığıdır. Bu husus genellikle çalışma hürriyetinin bir alt unsuru ve aynı zamanda tamamlayıcısı olan meslek seçme ve mesleğini icra etme hakları açısından göz önünde bulundurulmaktadır. Her ne kadar vergi kanunları meslek seçimine ve o mesleğin icrasına ilişkin hükümler içermese de vergilendirme bir mesleğin icrasında büyük öneme sahiptir. Nitekim bir mesleğin seçilmesi ve bir meslek faaliyetinin devam edebilmesi o meslekten edinilen maddi menfaatle, kazançla doğrudan ilgilidir. Dolayısıyla kazanç getiren meslekî faaliyetlerden alınan tüm vergiler çalışma özgürlüğü ile ilgilidir³³⁶. Ancak vergiyi çalışma özgürlüğüne bir müdahale olarak görmek için Federal Alman Anayasa Mahkemesi'nin içtihadında da belirtildiği üzere³³⁷ vergi veya harçlar bir mesleğin icrasıyla yakından ilişkili olmalı ve objektif olarak o mesleğe yönelmelidir³³⁸. Bu durumda verginin, o mesleğin icrasına bir müdahale olduğunu kabul ederek somut olaya göre bir ölçülülük değerlendirmesi yapmak gerekmektedir.

Çalışma özgürlüğünün ölçülü sınırlandırılması hususu yönlendirici vergiler açısından büyük önem arz eder. Örneğin işsizliğin artması sonucu, genç nüfusa yeni iş imkânlarının oluşturulması amacıyla emekli olmuş kişilerin yeniden bir iş yapmaları durumunda normale göre daha ağır gelir vergisi ödemek zorunda bırakılmaları³³⁹ durumunda bu yönlendirici amaç ile araç arasında ölçülülük denetimi yapılması gerekmektedir. Eğer bir düzenleme caydırma amacından daha çok yasaklamaya varan bir vergi yükü getiriyorsa bu düzenleme ölçülülük ilkesine aykırı kabul edilmelidir. Bu açıdan vergi bir iktisadî faaliyetin, bir mesleğin icrasını imkânsız hale getirecek şekilde düzenlenirse, meslek ve dolayısıyla çalışma özgürlüğüne ölçüsüz bir müdahale olarak nitelendirilir³⁴⁰.

Anayasa Mahkemesi hayat standardı esasına yönelik düzenleme getiren Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga geçici 32'nci maddesine yönelik vermiş olduğu kararında bu hususu açıkça ifade etmektedir. Mahkemeye göre; "*Ağır vergi koşulları, kişileri,*

³³⁶ Hey, in Tipke/ Lang, ss. 114-115.

³³⁷ BVerfGE 98, 106, (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 19.08.2019).

³³⁸ Hey, in Tipke ve Lang, s. 115.

³³⁹ Örneğe ilişkin değerlendirme için Bkz. Göker, Yönlendirici, 42-43.

³⁴⁰ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 171; Hey, in Tipke ve Lang, s. 115; Töralp, s. 177; Taylar, Birey ve Vergi, ss. 4973-4974. Aynı yönde bkz. BVerfGE 31,8, (23), (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 19.09.2019).

*temel hak ve özgürlüklerden birini oluşturan çalışma hakkından yoksun kılacak bu tür bir yasal düzenleme, hukuk devleti ilkesine ters düşer ve Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen demokratik toplum düzeninin gerekleriyle de bağdaşamaz*³⁴¹. Söz konusu düzenleme Anayasa Mahkemesinin bu iptal kararından sonra, 15.12.1990 gün ve 3689 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 35'inci madde ile yeniden varlık kazanmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi, maddenin hayat standardı temel ve ek gösterge tutarlarından düşülecek gelirlere ilişkin 3'üncü fıkrasını da yine çalışma hakkına ilişkin 49'uncu maddeyi de kapsayan Anayasaya aykırılıklar içerdiği gerekçesiyle Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir³⁴².

10. Âdil Yargılanma Hakkı ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

Âdil yargılanma hakkı kavramı, gerekleri olarak kabul edilen alt unsurlarından yola çıkılarak; dava açma hakkını da içinde barındıran, kişilerin tarafsız ve bağımsız bir mahkeme tarafından, uyuşmazlığın tarafları arasında bir fark gözetilmeksizin hakkaniyete uygun olarak, aleni bir biçimde, makûl sürede yargılanmasını garanti altına alan bir haklar bütünü olarak tanımlanabilir³⁴³. Hem Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi hem de Anayasa Mahkemesi, hakkın sınırlı olarak

³⁴¹ “Ayrıca, hayat standardı göstergelerinin Bakanlar Kurulu'nca, artırılarak uygulanabileceği olasılığı gözönüne alınırsa, varsayıma dayanan "götürü gelirlerin" yüksek boyutlara ulaşacağı, verginin gerçek gelirle olan ilişkisinin büsbütün yiteceği kendiliğinden ortaya çıkar. Bu durum ise; şimdiki vergilendirilmiş gelirleri ya da vergi dışı bırakılan gelirleri ile geçinemeyen ve yaşantılarını sürdürebilmek için ek gelir elde etmek veya başka amaçlarla mesleklerini yapmak isteyen serbest meslek mensupları; emekli memur, doktor, diş hekimi, mühendis, avukat, malî müşavir gibi kimseleri, ya güçleri ötesinde vergi ödemek ya da meslek yaşamlarına son vermek gibi bir seçimle karşı karşıya bırakmış olacaktır.” (Any M. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42, RG. 06.04.1990-20484).

³⁴² “Devlet, kişinin çalışma hakkını kullanabilmesi için iş alanında gerekli önlemleri alacak ve sınırlamaları kaldırarak görevini yerine getirecek, bireyde çalışarak topluma yük olmaktan kurtulacaktır.

Vergi ödeme, kişiyi çalışmaktan vazgeçiren bir yakınma nedeni olmamalıdır. Tersine durumda yükümlüyü çalışmaktan alıkoyan vergiler çalışma hak ve özgürlüğünü ortadan kaldırır. Yaşadığı hayat düzeyini sağlayan açıklanabilir-kanıtlanabilir başka geliri bulunmasına karşın bu gelirlerin bir kısmını göz önüne almayan "hayat standardı esası" yükümlülere güçleri dışında vergi ödemek bu sebeple de meslek yaşamlarına son vermek gibi bir sonuca götürür. Bu nedenle dava konusu fıkra, Anayasa'nın 49. maddesine aykırıdır.” (Any M. 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43, RG. 23.07.1992-21293)

³⁴³ Tanımlar için bkz. Sibel İnceoğlu, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Âdil Yargılanma Hakkı**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, ss. 4-7; Billur Yaltı Soydan, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Âdil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, ss. 85-102, (Uygulanabilirlik), ss. 87-88; Gözübüyük ve Gölcüklü, AİHS, s. 266; Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar ve Rifat Murat Önok, **İnsan Hakları El Kitabı**, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 227.

tanımlanmasının hakkın daralması sonucunu doğurabileceği endişesiyle hakkı sınırlı olarak tanımlamak yerine, önlerindeki uyuşmazlığın özelliklerine göre hakkın temel unsurlarını belirterek bunlar üzerinden nitelendirme yapmaktadır³⁴⁴.

Türk Hukuku'nda her ne kadar “*âdil yargılanma hakkı*” ibaresi Anayasa'ya 2001 yılında 4709 sayılı Kanunla getirilen Anayasa değişikliğiyle dâhil edilmiş olsa da “*yargısız ceza olmaz ilkesi*” ve “*bağımsız hâkim güvencesi*” gibi alt unsurlarla Cumhuriyet öncesi dönemde de korunan hak, 1924 Anayasası'ndan beri yine alt unsurları ile anayasal güvence altındadır³⁴⁵. 2001 değişiklikleri âdil yargılanma hakkı ibaresinin açıkça Anayasaya dahil edilmesi³⁴⁶ dışında temel haklara ilişkin sınırlamaları daraltan 13'üncü maddenin değiştirilmesi³⁴⁷ açısından da önem arz etmektedir.

Âdil yargılanma hakkının vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yargılamaları kapsayıp kapsamadığı hususu ise, 1982 Anayasası açısından olmasa da³⁴⁸ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından farklı kararlara konu edilmiş olan tartışmalı bir durumdur. Bu tartışma, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin, 6'ncı maddesinde yer

³⁴⁴ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2006, (Yükümlünün Hakları), s. 80; Gülnur Erdoğan, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s. 216, Mehmet Cengiz Uzun, “Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 235, 2008, ss.187-206, s. 198, Hüseyin Turan, “Âdil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki Yeri ve Önemi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, s. 216.

³⁴⁵ 1982 Anayasası öncesi hakkın düzenlenmesine için bkz. Emine Sevcan Uçan, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Âdil Yargılanma Hakkı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2013, s. 14-19.

³⁴⁶ “*Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile âdil yargılanma hakkına sahiptir.*”

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.”

36'ncı madde dışında, 90'ncı maddenin de âdil yargılanma hakkı bakımından özel bir önemi bulunmaktadır. Şöyle ki 90'ncı maddenin 5'inci fıkrası uyarınca; “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*” Âdil yargılanma hakkı da bünyesinde birçok temel hakkı barındıran bir haklar bloğu olması münasebetiyle 90'ncı maddenin getirdiği bu korumadan yararlanmaktadır. Özellikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Birleşmiş Milletler Medenî ve Siyasal Haklar Sözleşmesi gibi âdil yargılanma hakkına önem veren sözleşmelerin Türkiye tarafından usulüne uygun olarak imzalandığı göz önünde tutulacak olursa, âdil yargılanma hakkına 90'ncı madde ile de bir koruma getirildiği açıktır.

³⁴⁷ Değişiklik Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine paralel genel sınırlama nedenleri içermemekte, sadece ölçülülük ilkesi açıkça belirtilmektedir (Erdoğan, s. 26).

³⁴⁸ Nitekim, Âdil Yargılanma hakkını düzenleyen Anayasa'nın 36'ncı maddesinde davalar arasında özel hukuk uyuşmazlıkları ve idarî yargı uyuşmazlıkları arasında bir ayrım gözetilmemiştir.

alan ve sözleşmenin otonom kavramlarından kabul edilen “*medeni hak ve yükümlülük veya suç isnadı*” ifadesinden kaynaklanmaktadır. Sözleşme metninde sadece medeni hak ve yükümlülükler ve suç isnadına ilişkin yargılamalardan bahsedilmiş olması idarî yargıda âdil yargılanma hakkının uygulanıp uygulanmayacağı konusunda belirsizlik yaratmış; bu belirsizliğin giderilmesi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadına kalmıştır. Genel çerçevede bakıldığında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin, kamu hukukuna dâhil bir alan olarak gördüğü vergi ödevine ilişkin uyuşmazlıkları sözleşmenin altıncı maddesi kapsamı dışında tuttuğu görülmektedir. Ancak vergilendirme işlemi şayet özel bir hak veya yükümlülük üzerinde doğrudan sonuç doğuruyorsa veyahut vergi aslına ilişkin bir uyuşmazlık vergi cezasıyla birlikte dava konusu ediliyorsa, bu durumda Sözleşme’nin 6’ncı maddesi uygulanmakta, bu tür uyuşmazlıklar âdil yargılanma hakkının kapsamında görülmektedir. Bu çerçevede Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan maddi zararın giderilmesini amaçlayan tazminat talepleri³⁴⁹, vergi iade talepleri³⁵⁰ gibi talepleri içeren davaları altıncı maddenin kapsamı içerisinde görmektedir. Her ne kadar vergi hukukuna ilişkin anlaşmazlıklardan doğan tazmin taleplerinin âdil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi ilk bakışta mahkemenin eski içtihadından döndüğü gibi bir izlenim yaratsa da³⁵¹, esasen mahkemenin vergi konulması veya vergi tarhiyatı gibi işlemlere karşı açılan davaları 6’ncı madde kapsamında kabul etmediği içtihadı hala sabittir³⁵².

“*Suç isnadı*” kavramının ne olduğu, idarî cezaların dayandırıldığı eylemlerin suç isnadı olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği hususunda da tartışmalar mevcuttur. Medeni hak ve yükümlülük kavramının olduğu kadar suç isnadı kavramının içeriği de mahkeme içtihadına konu edilmiştir. Nitekim vergi suçlarına

³⁴⁹ Editions Periscope- Fransa kararında, yargılama idare mahkemesi tarafından yapılmış olmasına karşın, başvuru şirketin davada ihlâl edildiğini ileri sürdüğü haklarının nitelik itibarıyla maddi haklar sınıfına girmesi sebebiyle, uyuşmazlık medenî bir hakka dayalı olarak nitelendirilmektedir. Karar için bkz. <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57790>.

³⁵⁰ The National & Provincial Building Society ve diğerleri - Birleşik Krallık kararında söz konusu vergi iade talebinin parasal bir hak olduğu ve özel haklar sınıfına girdiği sonucuna varılmaktadır. Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi The National & Provincial Building Society ve diğerleri- Birleşik Krallık kararı, Başvuru No. 21319/93- 21449/93- 21675/93, 23.10.1997, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58109>), (24.11.2017)

³⁵¹ Billur Yaltı Soydan, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Âdil Yargılanma Hakkı – I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:143, 2000, ss.151- 177, (Âdil Yargılanma-I), s.158.

³⁵² Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 272; Uzun, s. 200; Yaltı Soydan, Âdil Yargılanma Hakkı-1, s.158; Uçan, s. 33.

ilişkin yargılamaların âdil yargılanma hakkının koruması kapsamına gireceği kesin olmakla birlikte, vergi kabahati olarak adlandırılan vergi kanunlarına aykırılıklara ilişkin suçlamaların “suç isnadı” kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda netlik bulunmamaktadır. Bu noktada mahkeme tıpkı “medenî hak ve yükümlülükler” kavramının içeriğinin belirlenmesinde olduğu gibi “suç isnadı” kavramının da içeriği belirlerken otonom yorumda bulunmuş; diğer bir ifadeyle iç hukuktaki sınıflandırmalar ne olursa olsun bir müeyyideye ilişkin yargılamanın 6’ncı maddenin kapsamına girip girmediği konusunda kendine özgü bir içtihat geliştirmiştir³⁵³. Bu içtihadı vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımlara uygulayan mahkeme, vergi kabahatlerinin suç isnadı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği noktasında olumlu karar vererek, para cezası içeren ve idare tarafından uygulanan vergi cezalarını bir suç isnadı olarak değerlendirmiş bu cezalara ilişkin yargılama süreçlerinin 6’ncı maddenin uygulama alanı içerisinde olduğuna hükmetmiştir³⁵⁴. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne göre idarî vergi cezasını suç isnadı niteliğinde değerlendirebilmek için, öncelikle yaptırım Genel Vergi Kanunu gibi bir kanunda düzenlenmeli ve genel nitelikte olup tüm vergi mükelleflerine uygulanmalıdır. İkincisi, vergi cezalarının öncelikli amacı eksik vergiyi tahsil etmek, malî zararı tazmin etmek değil cezalandırma yoluyla tekrar suç işlenmesini önlemek olmalıdır. Üçüncüsü, cezalar hem önleyici hem de cezalandırıcı amacı olan bir genel kural çerçevesinde, belirli ağırlıkta olmalıdır³⁵⁵.

Âdil yargılanma hakkının ölçülülük ilkesi ile bağlantısının çift yönlü olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Birincisi, âdil bir yargılama, ölçülülük denetimi için bir zorunluluk ve gerekliliktir. Temel hakların korunması için bu

³⁵³ Mahkeme bir idarî cezaya konu isnadın suç isnadı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği noktasında literatüre “Engel kriterleri” olarak geçen bir ölçüt uygulamıştır. Bu değerlendirme askeri disiplin cezalarını konu alan Engel davasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin müeyyidenin cezaî nitelik taşıyıp taşımadığını belirlerken ortaya koyduğu ve sonraki kararlarında da kendisine sıkça atıf yapılan üç ölçütten oluşmaktadır. Buna göre Mahkeme, suçun ulusal hukuktaki sınıflandırılması, suçun niteliği ve cezanın niteliği ve ağırlığına göre bir değerlendirmede bulunmaktadır. Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Engel ve Diğerleri-Hollanda, Baş. No. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, (www.hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57479), (01.12.2017)

³⁵⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bendenoun- Fransa, Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994, (http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57863), (01.12.2017), Kararın Türkçe çevirisi ve ayrıntılı bilgi için bkz. Yaltı Soydan, Âdil Yargılanma Hakkı-1, ss.162- 165; Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 91, Uçan, ss. 42- 44.

³⁵⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bendenoun- Fransa, Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994, (http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57863), (01.12.2017).

haklara devlet tarafından yapılan müdahalelerin ölçülülüğünü değerlendirecek bir âdil yargılama mekanizması mutlaka kurulmuş olmalıdır. Bu husus Anayasa Mahkemesi'nin vergi uyuşmazlığına ilişkin bir bireysel başvuru kararında şu şekilde ifade edilmiştir:

“Mülkiyet hakkına kamu otoriteleri tarafından yapılan müdahaleye ilişkin hukuka aykırılık iddialarının öne sürülebileceği idarî veya yargısal birtakım hukukî mekanizmaların var olup olmadığı ve bu mekanizmaların keyfiliğe karşı güvenceler içerecek araçlarla donatılıp donatılmadığı hususu, müdahalenin ölçülülüğünün değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulacak bir unsurdur. Bu bağlamda bu tür mekanizmanın hiç oluşturulmaması veya keyfiliği önleyecek nitelikte olmaması durumunda müdahalenin ölçülü olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Ayrıca bu çerçevede oluşturulan idarî veya yargısal mekanizmalar kapsamında uygulanan hukuk kurallarının belirsiz olması ya da öngörülebilirlik kriterini taşınamaması durumunda da ölçülülük ilkesinin zedelenmesi söz konusu olabilir.”³⁵⁶

İkinci bağlantı ise, âdil yargılanma hakkının alt unsurlarını oluşturan haklara getirilen kısıtlamaların, kısıtlama amacı için gerekli ve âdil bir denge içerisinde olması gerekliliği konusunda kurulabilir. Adil yargılanma hakkı mutlak dokunulmaz bir hak değildir. Dolayısıyla devlet tarafından, hakkın çeşitli sebeplerle kısıtlanması gündeme gelebilmektedir³⁵⁷. Çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak değinileceği üzere bu hususta özellikle mahkemeye başvurma hakkının kısıtlanması sonucunu doğuran yargılama giderleri, haksız çıkma zammı ve dava açma süreleri gibi hususlar akla gelmektedir. Âdil yargılanma hakkına müdahale olarak nitelendirilebilecek bu kurumlar şayet meşrû amaçlarını aşan ağırlıkta iseler, söz konusu kurumları âdil yargılanma hakkına yapılan ölçsüz müdahaleler olarak nitelendirmek gerekmektedir³⁵⁸.

³⁵⁶ Any M., A.N.A., 20.09.2017 gün ve Baş. 2014/109 numaralı kararı (www.kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, 12.08.2018).

³⁵⁷ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 278; Tezcan ve diğerleri, s. 332; Pınar, Hukukî Dinlenilme, s. 4358.

³⁵⁸ Konunun değerlendirilmesi için bkz. Çalışmanın Üçüncü bölümünde yer alan “Vergi İdaresinin Eylem ve İşlemlerinin Denetlenmesi ve Ölçülülük İlkesi”.

C. İlkenin Diğer Vergi Hukuku İlkeleriyle Olan İlişkisi

1. Vergi ve Vergi Cezalarının Kanunîliği İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

Batılı demokrasilerde Anayasacılık hareketlerinin temelini oluşturan temel anayasal ilkelerden olan vergilerin kanunîliği ilkesi, temsilsiz/ kanunsuz vergi olmaz anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır³⁵⁹. Söz konusu ilke uyarınca, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi halk tarafından seçilen parlamento üyelerince kanun adı verilen yasama tasarrufu aracılığı ile kullanılabilir³⁶⁰. Bu ilkenin temel amacı, kişi hak ve özgürlüklerine önemli bir müdahale niteliğinde olan vergilendirmede idarenin keyfiliklerinin önlenmesidir³⁶¹. Verginin kanunîliği ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” ilkesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir³⁶².

Vergilerin kanunîliği ilkesi Türk Anayasalarında 1876 yılından beri varlığını korumuştur. 1876 Tarihli Kanun-ı Esasî’nin³⁶³ 96’ncı maddesi “*Tekâlifî Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve tahsil olunamaz*”, 1924 Tarihli Teşkilâtı Esâsiye Kanunu’nun³⁶⁴ ilk metninin 85’inci maddesi “*vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir*” şeklinde idi³⁶⁵. İlke 1961 Anayasasında “*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.*” şeklinde yer alırken, halen yürürlükte bulunan 1982 Anayasası’nda “*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” ifadesiyle korunmaktadır. Anayasa’nın 73’üncü maddesi vergilerin kanunîliği ilkesini açıkça ortaya koymakla birlikte, Anayasa’nın 2’nci maddesinde yer alan hukuk devleti ibaresi, 6’ncı maddesinde yer alan “egemenliğin kayıtsız şartsız Millete ait olduğu” ve hatta 153’üncü maddede yer alan mahkemenin kanun koyucu yerine

³⁵⁹ Karakoç, İlkeler, s. 1264; Karakoç, Denetim, s. 130-131; Rençber, Vergi Kabahatleri, s. 183; Avcı, s. 117.

³⁶⁰ Karakoç, İlkeler, s. 1264.

³⁶¹ Karakoç, İlkeler, s. 1265.

³⁶² Karakoç, Genel Vergi, s. 998; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2019, (Vergi Hukuku), s. 43; Selim Kaneti ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 55; Gök, Dava Açma, s. 410.

³⁶³ 7 Zilhicce 1293 (1876), 1. Tertip Düstur C. 4, s. 4-20 (www.anayasa.tbmm.gov.tr, 21.08.2017).

³⁶⁴ 20.4.1924 tarih ve 491 sayılı Teşkilâtı Esasiye Kanunu, (RG. 24.5.1924-71).

³⁶⁵ 1924 Anayasası’nın biri 1945 yılında yayınlanan iki metni mevcuttur. Günümüz Türkçesi’ne daha yakın olan 1945 metni ise; “*Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır*” şeklindedir.

geçemeyeceği hükümleri de kanunîlik ilkesiyle ilişkilendirilebilir³⁶⁶

Vergi suç ve cezalarının kanunîliğinin Anayasal dayanağını ise Anayasanın suç ve cezada kanunîliği düzenleyen 38'inci maddesi oluşturur³⁶⁷. Buna göre,

“Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.”

Vergi kabahatleri içinse kanunîlik ilkesi daha esnek yorumlanmaktadır. Nitekim Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre,

“Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşullar bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir” (KabK.m.4/1, 2).

Kabahatler Kanunu'na göre, kanunun genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağından Kabahatler Kanunu'nun bu hükümleri vergi kabahatleri bakımından da geçerlidir. Ancak, kanunî olan her şeyin hukukî olmadığı göz önünde bulundurularak şunu söylemek gerekir ki; vergi hukuku gibi bir alanda vergi kabahatlerinin belirlenmesi bakımından, idareye düzenleme yetkisi verilmesi kanuna uygun olsa da hukukî ve doğru değildir³⁶⁸.

Vergi ve vergi suç ve cezalarının kanunîliği hususunun ölçülülük ilkesi ile bağlantısı kanunîlik ilkesinin istisnası olarak idareye takdir yetkisi verildiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu durumlarda Anayasa Mahkemesi idareye verilen takdir yetkisini bir çeşit gereklilik ve orantılılık denetimine tabi tutmaktadır. Örneğin, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası; vergi, resim, harç

³⁶⁶ Karakoç, İlkeler, s. 1265.

³⁶⁷ Benzer hüküm Türk Ceza Kanunu'nda da mevcuttur. Buna göre; “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez./İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz./Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulamasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz” (TCK.m.2/I-III). Bu hüküm Türk Ceza Kanunu'nun “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” şeklindeki beşinci maddesi dolayısıyla vergi cezaları için de geçerlidir.

³⁶⁸ Vergi kabahatleri alanında da kanunîlik ilkesinin sıkı bir şekilde uygulanması, idarenin genel düzenleyici işlemleriyle kabahat düzenlenmemesi gerektiği yönünde görüşü için bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1278.

ve benzeri malî yükümlüklerin kanunla konulacağını, değiştirileceğini ve kaldırılacağını düzenlemekteyken 4'üncü fıkra ise değişiklikten önce³⁶⁹ Bakanlar Kurulu'na şu an Cumhurbaşkanına belirli durumlarla sınırlı bir yetki vermektedir. Buna göre, “*Vergi, resim harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” Bu hükme dayanılarak getirilen kanunî düzenlemelerin ölçülülük denetimine tabi tutulduğuna sıkça rastlanılmaktadır. Nitekim hükmün getiriliş amacı ekonominin esnek ve çabuk ilerleyen yapısına, yasama organının yavaşlığı nedeniyle müdahale edememesinin doğurabileceği zararın önlenmesidir³⁷⁰. Daha sonra detaylı olarak değinileceği üzere, bu amacı aşan orantısız, aşırı yetki devirleri kaynağını kanundan alsa dâhi kanunîlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir³⁷¹.

2. Vergi Adaleti ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi

a. Genel Olarak Vergi Adaleti Kavramı

Adalet ve dolayısıyla vergi adaleti soyut ve kişiden kişiye, toplumdan topluma değişen subjektif bir kavram olup, sınırlarını ve unsurlarını net bir şekilde ortaya koyarak bu kavramı tanımlamak mümkün değildir³⁷². Vergi adaleti kavramı, kamu gelirlerinin finanse edilmesi için malî araç olarak kullanılan verginin kişiler arasında nasıl dağıtılacağı sorununa ilişkindir. Vergi adaletinin sağlanması, verginin

³⁶⁹ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, bu fıkra da yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁷⁰ Selim Kaneti, “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt: 31, Sayı:1, Nisan 1984, (Anayasal Temeller), s. 32; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 174.

³⁷¹ (...) Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'nden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir.

İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır. (Any M., 16.1.2003 tarih ve E. 2001/36, K. 2003/3, RG., 21.11.2003-25296).

³⁷² Bkz. Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 209; Karakoç, Denetim, s. 166; Karakoç, İlkeler, s. 1285; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 114; Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 220; Söyler, Adalet, s. 32; Uğur Bulut, “Vergi Adaleti İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, Ed. Yusuf Karakoç, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2017, ss. 255-311, (Vergi Adaleti), s. 256.

adaletli dağıtılması anlamına gelmektedir³⁷³.

Aristo adaleti denkleştirici ve dağıtıcı adalet olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutmaktadır. Buna göre, dağıtıcı adalet eşit olmayan, ayırıcı özellikleri bulunan kişiler arasında ayırım gözetmeyi meşrû kılarken³⁷⁴; denkleştirici adalet dağıtıcı adalet ile kurulmak istenen denge bozulduğunda devreye girerek, meşrû ayrımı reddedip kişilerin eşit işleme tâbi tutulmasını ifade eder³⁷⁵. Bu kavramlar vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde, herkesin gelirine göre vergi ödemesini ifade eden *malî güce göre vergilendirme* kavramı dağıtıcı adalet anlayışıyla benzerlik göstermektedir. Vergi yükünün dağıtımında esas alınan diğer bir kavram olan *fayda (yararlanma) prensibi*, ise bir kamu hizmetinden yararlanacak olanların, o kamu hizmetinden yararlanmaları nisbetinde vergi ödemesi gerektiğini ifade eder³⁷⁶.

Bugün çoğunlukla kabul edilen verginin malî güce göre alınması gerektiğidir. Malî güce göre vergilendirme kavramı “vergide eşitlik” kavramı ile doğrudan ilişki halindedir³⁷⁷. Nitekim vergide adaletin sağlanması yatay ve dikey eşitliği sağlamakla mümkündür. Diğer bir ifadeyle vergi hukukunda eşitlik ilkesi, vergi adaletinin sağlanmasının bir gereği olarak verginin malî güce göre alınması gerektiği şeklinde tezahür eder³⁷⁸. Anayasa’nın 10’uncu maddesine göre, “*Herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayrımı gözetilmeksizin, kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.*” Bu itibarla aynı durumda olan kişilerin devlete karşı hak ve yükümlülükler bakımından eşit konumda olması Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Bu eşitliğin kamu maliyesi açısından

³⁷³ Karakoç, İlkeler, s. 1285; Kaneti ve diğerleri, s. 54; Pehlivan, s. 148; Söyler, Adalet, s. 33.

³⁷⁴ Karakoç, İlkeler, s. 1285; Atay, s. 61; Aslan ve Şenyüz, s. 21; Kalabalık ve Erdem, s. 71; Bulut, s. 257.

³⁷⁵ Karakoç, İlkeler, s. 1285; Atay, s. 60-61; Aslan ve Şenyüz, s. 22; Kalabalık ve Erdem, s. 71; Bulut, s. 257.

³⁷⁶ Karakoç, İlkeler, s. 1285; Karakoç, Kamu Maliyesi, ss. 91-92; Pehlivan, s. 155; Bulut, s. 260.

³⁷⁷ Saban, Vergi Hukuku, s. 53; Pehlivan, s. 153. Anayasa Mahkemesi de eşitlik ilkesini tek başına ele almamakta, malî güce göre vergilendirmeye ulaşmak için aracı bir kurum olarak nitelendirmektedir. (Şafak Ertan Çomaklı ve Mehmet Gödekli, **Vergilemede Anayasal Prensibler**, Savaş Yayınevi, Erzurum, 2011, s. 55). Federal Alman Anayasa Mahkemesi kararlarında da vergi adaleti ilkesi, Alman Anayasası’nın 3’üncü maddesiyle koruma altına alınan genel eşitlik ilkesinden çıkarılmaktadır. (Klaus Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, Sayı: I, 2. Auflage, Otto Schmidt Verlag, Köln, 2000, (Die Steuerrechtsordnungs I), s. 479 vd.; Hey, in Tipke ve Lang, s. 73, Rz. 40).

³⁷⁸ Öncel ve diğerleri, ss. 61-62; Wolfgang Schön, “Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit“, (Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, **Herausgegeben von Rudolf Mellinghoff**, Wolfgang Schön, Hermann- Ulrich Viskorf, Otto Schmidt Verlag, Köln 2011, (Subvention), s. 189; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 210; Karakoç, İlkeler, s. 1285; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 115; Bulut, s. 260.

anlamı, vergi kanunları önünde eşitliktir³⁷⁹. Eşitlik ilkesi genellik ilkesi ile birlikte geleneksel vergi adaleti ilkelerindendir ve vergilendirmenin genel olması eşit olmasının da ön şartıdır³⁸⁰.

b. Vergi Adaletinin Yerine Getirilmesinde Ölçülülük Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda vergi adaletinin gereği olarak vergilendirmede eşitlik kavramı ele alınırken yatay eşitlik ve dikey eşitlik olmak üzere iki tür eşitlikten bahsedilmektedir. Yatay eşitlik, vergilendirme bakımından benzer durumda olan kişilerden aynı miktarda vergi alınmasını³⁸¹; dikey eşitlik ise, vergilendirme bakımından değişik şartlara sahip olan kişilerin, farklı vergilendirilmesini ifade etmektedir³⁸². Hukuk devleti kavramının bir alt ilkesi olarak da ifade edilebilecek, geniş anlamda kanun önünde eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki karşılığını oluşturan eşit vergilendirme ilkesi, vergilerin, vatandaşlar arasında din, dil, ırk, cinsiyet ve siyasî düşünce ayırımı yapılmadan konulmasını ve alınmasını ifade etmektedir³⁸³. Ancak eşit vergilendirme, aynı vergilendirme şartlarına, malî duruma sahip olan kişiler arasında söz konusu bir kavramdır. Nitekim farklı malî durumda olan kişilerden aynı oranda vergi alınması bir gereklilik olduğu gibi buna aykırı uygulamalar da eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Kanun koyucu anayasal ilkelere uymak şartıyla gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesinde konu, miktar ve niteliklerine göre değişik ölçütler getirebilir. Bunun dışında siyasal, sosyal nedenlerle bazı muafiyet ve istisnalar kabul edilebilir. Malî güce göre vergilendirme ve mükelleflerin eşitliği kural olmakla birlikte³⁸⁴, devlet iktisadî, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ve vergi tekniğine ilişkin bazı kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirme yoluna gidebilir³⁸⁵. Ancak bu düzenlemeler gereklilik ve

³⁷⁹ Kumrulu, Anayasal Temel, s. 156; Pehlivan, s. 152.

³⁸⁰ Çağan, Demokratik Sosyal, s. 139; Öncel ve diğerleri, s. 40-41; Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, (Gelir), s. 28.

³⁸¹ Bu husus vergilerin genelliği ile de eş anlamı olarak kullanılmaktadır. Bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1285; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 115.

³⁸² Kumrulu, Anayasal Temel, s. 157; Karakoç, Kamu Maliyesi, ss. 115-116.

³⁸³ Çağan, Demokratik Sosyal, s. 138.

³⁸⁴ Mükelleflerin eşitliği kavramı için bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1285-1286.

³⁸⁵ Çağan, Demokratik Sosyal, s. 138. Türkiye’de geniş uygulama alanı bulan muafiyet ve istisnalar yerine gerçekten ekonomik ve sosyal açıdan korunması gereken kesimlere yönelik düzenlemelere gidilmesi gerektiği yönünde bkz. Söyler, Adalet, s. 37.

elverişlilik yönünden yerinde değilse, bu durumda eşitlik bazı kimseler lehine ve diğer kimseler aleyhine bozulmuş olacaktır³⁸⁶.

Vergi teşvikleri açısından eşitlik ilkesinin ihlâl edilip edilmediğinin denetimi, tespiti net değildir. Federal Alman Anayasa Mahkemesi enerji vergisi³⁸⁷ ve veraset vergisine³⁸⁸ ilişkin vermiş olduğu kararlarında, vergi teşviklerinin vergilendirmede eşitlik kavramı açısından denetim ölçütlerini keyfilik yasağı, tutarlılık ve malî güce göre vergilendirme olarak ortaya koymaktadır. Buna göre her geliş güzel amaç vergi yükünün dengeli ve eşit dağıtılması kuralına müdahale edilmesini haklı göstermez. Bu yüzden genel olarak temel haklara yapılan müdahaleler için geçerli olan elverişlilik, gereklilik ve uygunluk denetimine vergi teşviklerinin eşitlik ilkesine müdahalesi açısından da başvurulacaktır³⁸⁹. Ayrımcı muamele, bu istisnaların temelleri akla uymayan, gereklilik unsuru taşımayan, takdir yetkisinin keyfiliğe dönüştüğü ve ilgisiz durumlar için orantısız olarak düzenlenmesinde söz konusu olmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Lindsay kararında evli ve evli olmayan çiftlerin farklı vergilendirilmesini gereklilik ve takdir marjı kıstasları açısından değerlendirerek eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmadığı sonucuna ulaşmıştır. Kararda evli kadınların çalışmaya teşvik edilmesi için böyle bir düzenlemeye gidilmesi gelirin ana kaynağı olan erkekle kadın arasında yapılan pozitif bir ayrımcılık olarak değerlendirilmiştir³⁹⁰. Durum evli ve evli olmayan çiftler arasındaki eşitsizlik açısından irdelendiğinde ise, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin devletin takdir marjına Anayasa ile korunan hak ve ilkelerden daha büyük ağırlık verdiğini söylemek mümkündür³⁹¹.

³⁸⁶ Schön, Subvention, s. 189 -190.

³⁸⁷ BVerfGE 110, 274, (293), (Rainer Wernsmann, **Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem**, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen, 2005, s. 220).

³⁸⁸ BVerfGE 117, 1 (31 ve 69), (Schön, Subvention, s. 191).

³⁸⁹ Schön, Subvention, s. 199.

³⁹⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Lindsay- Birleşik Krallık kararı, Başvuru No. 11089/84, 11.11. 1986, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-538>), (13.03.2017). Alman Anayasa Mahkemesi de bu karara atıfta bulunarak, kadınlara pozitif yönde yapılacak ayrımın iki cins arasında eşitliğin sağlanması, ailenin anayasal anlamda korunması ve evli kadının çalışma hayatına kazandırılması için gerekli olduğu, çiftlerin birlikte vergilendirilmesinin (ailenin bir birim olarak erkek üzerinden vergilendirilmesinin) ise Anayasanın 6'ncı maddesinin birinci fıkrasını ihlâl ettiği yönünde karar vermiştir. Bkz. BVerfGE 55, 17.01.1957, (Rolim, s. 72, dn.130; Victor Thuronyi, **Comparative Tax Law**, Kluwer Law International, 2003, s. 93).

³⁹¹ Rolim, s. 71-72.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, İsveç'e karşı açılan bir davada Finlandiya'da yaşayıp İsveç'te yarı zamanlı çalışan Darby'nin İsveç'te resmî ikamet edenlerin yararlandığı Kilise vergisi istisnasından yararlandırılmamasını, kanun gerekçesinin olaydaki gibi farklı muamelenin amacını net olarak ortaya koyamadığı gerekçesiyle ayrımcılık yasağına aykırı bulmuştur³⁹². Mahkeme burada ölçülülük ilkesi bakımından yaptığı değerlendirmede derine girmemekle birlikte, farklılığın makûl nedeninin belirtilmediğini söyleyerek gereklilik açısından bir değerlendirme yapmıştır³⁹³.

Anayasa Mahkemesi de motorlu taşıtlar vergisine ilişkin bir hükmün iptali nedeniyle ortaya çıkan ve uygulanmakta olan ekonomik program hedeflerini tehlikeye düşüren gelir kaybının telafisi amacıyla getirildiği ifade edilen ek motorlu taşıtlar vergisi yükü getiren düzenlemeyi eşitlik açısından değerlendirirken, ölçülülük testi uygulamış ve gelir kaybının telafisini olağanüstü şartların zorunlu kıldığı bir neden olarak kabul etmemiştir³⁹⁴.

Devlet tarafından tanınan vergi avantajlarının, hangi noktada eşitliği ihlâl edici boyuta ulaştığının ölçütünün belirlenmesi oldukça zordur. Alman öğretisinde belli bir amaç için getirilen muafiyet, istisna ve indirim ya da tam tersi daha ağır vergi yükü gibi vergisel farklılıkların ancak devletin anayasal başka ödevinin gerektirdiği durumlarda söz konusu olabileceği ifade edilmektedir. Buna göre devlet, anayasal koruma altında olan eşitlik ilkesine ancak yine sosyal devlet ilkesi, ailenin, makroekonomik dengenin veya çevrenin korunması gibi anayasal bir ödevi nedeniyle müdahale edilebilecektir³⁹⁵. Müdahalenin ölçülülüğü değerlendirilirken, vergi avantajından fayda sağlayan mükellef ile sağlayamayan mükellef arasındaki fark net

³⁹² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Darby- İsveç Kararı, Başvuru No. 11581/85, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57642>), (13.03.2017). Ayrıntılı açıklama için bkz. Rolim, s. 78-79. Doğrudan vergi hukukunu ilgilendirmemekle birlikte, Mahkemenin eşitlik ilkesine ilişkin değerlendirme yaparken ölçülülük ilkesi kıstaslarını açıkça uyguladığı bir diğer kararında, belli bir büyüklüğün altında arazi maliklerinin arazileri üzerindeki avlanma haklarını yerel avcılık derneklerine devretmesini hükme bağlayarak küçük arazi sahipleri ile büyük arazi sahipleri arasında yaratılan farklılığı meşrû amaç ile araç arasında makûl dengenin bulunmaması nedeniyle eşitlik ilkesinin ihlâli olarak değerlendirmiştir. Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Chassagnou- Fransa Kararı, Başvuru No. 25088/94, 28331/95 ve 28443/95, 29.04.1999, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58288>), (13.03.2017).

³⁹³ Teşvik nedeninin kanun koyucu tarafından özellikle somut ve açık olarak gerekçelendirilerek, bir temele oturtulması gerektiği yönünde bkz. Dieter Birk, **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen**, Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, (Leistungsfähigkeitsprinzip), s. 244 vd.; Schön, Subvention, s. 201.

³⁹⁴ Bkz. Any M. 07.10.2003 tarih ve E. 2003/73, K. 2003/86, RG. 20.12.2005- 26029.

³⁹⁵ Bkz. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, s. 244 vd.; Schön, Subvention, s. 200.

olarak ortaya konmalı, eşitlik ilkesinin ölçüsüzce ihlâl edildiği noktasında şüpheyi düşülürse vergi yükünün eşit dağıtım ilkesine öncelik tanınmalıdır³⁹⁶. Diğer bir ifadeyle, ölçülülük denetiminin verimli olarak kullanılması için, kanun koyucunun vergi farklılığı getirmekteki amacını, bu norm ile gerçekleştirmek istediği hedef arasındaki ilişkiyi net olarak belirtmesi gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin önüne götürülen davalarda, amaç ve araç arasında uygunluk değerlendirmesi yapması ancak bu şekilde mümkün olacaktır.



³⁹⁶ “Sonuçta bu konuda, temel haklar alanında yapılan tüm değerlendirmeler gibi bir karar unsuru söz konusudur. Ancak bu denetimi yasaklamamakta, sadece belirlenen ölçütlere temkinli bir yaklaşımı gerektirmektedir. Şüphe durumunda, ölçüt parametrelerinin keyfilğine engel olmak için vergi yükünün eşit dağıtım lehine karar verilmelidir.” Schön, Subvention, s. 201.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİ CEZA NORMLARINDA ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

I. GENEL ÇERÇEVE

Vergi hukukunda ölçülülük ilkesine uygunluk, hem vergi ve vergi ceza düzenlemelerinin hem de bu düzenlemelerde yer verilen vergilendirme/ cezalandırma ve bunların tahsili sürecinin ölçülü olması anlamına gelmektedir. Esasen ölçülülük ilkesinin vergi hukukundaki uygulama alanı düşünüldüğünde ilk olarak akla gelen vergi miktarının ölçülülüğü; diğer bir ifadeyle malî gücü aşmayan, mülkiyet hakkının sınırlandırılmasında aşırılığa kaçmayan bir vergi sistemidir. Nitekim devletin vergilendirme yetkisinin sınırsız olmadığı ve bu yetkinin sınırlarını çizen en önemli hususun insan hakları olduğu tartışması çok eskiye dayanmaktadır. Hatta tarihî süreçte ilk demokrasi mücadelesinin vergilendirme alanında başladığı ifade edilmektedir³⁹⁷. Sınırsız olmayan vergilendirme yetkisini kullanan devlete vergi toplama yetkisi tanıyan bir hukukî düzenlemenin meşrûyetinin bir şartı da bu hükmün ölçülülük ilkesine uygunluğudur³⁹⁸. Vergilendirme yetkisi devlet tarafından malî, sosyal ve iktisadî amaçlarla kullanılmaktadır. Diğer bir ifadeyle malî, sosyal ve iktisadî amaçları bulunmaktadır³⁹⁹. Bu amaçları aşacak şekilde mükellef haklarına ağır müdahaleler ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Benzer şekilde devletin cezalandırma yetkisinin de sınırsız olmadığı, aşırıya kaçmayan âdil bir cezalandırma sisteminin gerekliliği de yine hukuk öğretisinde oldukça eski bir tartışmadır⁴⁰⁰. Nitekim ceza hukuku birçok temel hak ve hürriyete

³⁹⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 14.

³⁹⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yerleşmiş içtihadı da sözleşme hükmünden hareketle, mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla yapılan müdahalelerin kanunîlik ilkesine uygun olmasını, meşrû bir amaç gütmesini ve gerçekleşmesi beklenen amaçla araç arasında makûl bir orantı olmasını aramaktadır.

³⁹⁹ Vergilendirmenin malî amacı, kamu mal ve hizmetlerinin üretilmesi ve Devletin Anayasada yer alan görevlerinin yerine getirilmesi için kamu geliri elde etmektir, (Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 123-125; Pehlivan, s. 100; Erdem ve diğerleri, s. 126-127, 130-131; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 86-87). Vergilemenin sosyal amacı, âdil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımını sağlamaktır (Bkz. Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 126; Pehlivan, s. 101; Erdem ve diğerleri, ss. 131-134; Mutluer ve Dayanç, Vergi Genel, s. 55; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 86-87). Vergilemenin iktisadî amacı ise, optimal kaynak dağılımı ile iktisadî büyüme ve istikrârı sağlamaktır (Pehlivan, s. 101; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 88).

⁴⁰⁰ 1215 tarihli Magna Carta dahi cezaların ölçülülüğü konusunda hüküm içermektedir. Buna göre "Özgür bir adam önemsiz bir suç için ancak suçuyla ölçülü bir para cezasıyla cezalandırılır, ciddi

müdahaleyi gerektiren bir hukuk dalıdır ve bu müdahalelerin ölçülü olması gerekliliği kesindir. Bu husus hürriyeti bağlayıcı cezalar için katî suretle kabul edildiği gibi ayrıntısına aşağıda yer verileceği üzere adli ve idarî para cezaları ve disiplin cezaları için de söz konusu olacaktır. Bu doğrultuda vergi ceza hukuku da mülkiyet hakkı, kişi hürriyeti, özel hayatın gizliliği, hak arama hürriyeti gibi birçok kişi hak ve hürriyetine müdahalede bulunan bir alan olduğundan şüphesiz ki ölçülülük ilkesi vergi ceza hukukunda da daima göz önünde bulundurulması gereken bir ilke olmalıdır.

Çalışmanın ikinci bölümünü oluşturan bu bölümde öncelikle vergi mükellefiyeti getiren düzenlemelerin ölçülülük ilkesi açısından değerlendirilmesi üzerinde durulmakta; daha sonra vergi ceza yükü içeren düzenlemeler incelenerek, özellikle aşırı cezalandırma kapsamına girdiği düşünülen düzenlemelere alternatif düzenleme önerilerine yer verilmektedir.

II. VERGİ DÜZENLEMELERİNDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

A. Vergi Miktarının Belirlenmesinde Ölçülülük İlkesi

1. Genel Olarak

Vergi hukukunda ölçülülük kavramı daha çok malî güce göre vergilendirme, vergilendirmede adalet kavramlarıyla birlikte değerlendirilmekte, özellikle mülkiyet hakkına bir müdahale aracı olarak vergi oranının/ miktarının belirlenmesi konusunda ölçülülük ilkesi üzerinde durulmaktadır. Vergiyi belirleyen bir düzenlemenin mülkiyet hakkına haksız müdahale oluşturmayacak şekilde ölçülü olması, aşırılık içermemesi gerekmektedir. Malî gücün hangi durumlarda aşılmış sayılacağı ve bir vergi miktarının hangi durumlarda aşırılık sınırları içerisine girdiğinin tespiti ise, kolay değildir. Bu noktada verginin konusuna, hitap ettiği mükellef grubuna ve ülkenin iktisadî şartlarına göre bir değerlendirme yapılması gerekmektedir.

bir suç işlemişse de hayatından mahrum bırakacak kadar ağır değildir” (Akt. Craig Lerner, “Does The Magna Carta Embody A Proportionality Principle?”, **George Mason University Civil Rights Law Journal**, Cilt: 25, Sayı: 3, 2015, s. 295-297).

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına yol açan vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin belirsiz olması veya öngörülebilir olmaması durumunda da ölçülülük ilkesinin zedelenmesi söz konusu olabilmektedir. Nitekim keyfi ve ölçüsüz bir vergilendirmeye karşı mükellefi koruyan araçlardan biri de vergi düzenlemelerinin belirli olması, takdirî ve sınırsız ölçülere yer vermemesi, diğer bir ifadeyle mükellefin hukukî güvenliğini garanti altına almasıdır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında kanunların belirlediği sınırlar içinde Cumhurbaşkanı'na (eski metinde Bakanlar Kurulu'na) verilen değişiklik yapma yetkisinin de bu ölçütler dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir. Bu çerçevede ekonominin değişen şartlarına uyum sağlamak, hızlı müdahale etmek için verilen bu yetkinin bu amacı aşacak şekilde kullanılması ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bu itibarla bu bölümde vergi miktarının belirlenmesinde ölçülülük ilkesi başlığı altında, vergi miktarlarının ölçülülüğü- makûl vergilendirme konusu yanında Cumhurbaşkanı ve Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan vergi miktarının belirlenmesinde etkili olan düzenleyici işlem yapma yetkisinin ölçülülük ilkesi açısından değerlendirilmesine de yer verilmektedir.

2. Bir Orantılılık Kıstası Olarak Malî Güce Göre ve Makûl Vergilendirme

a. Genel Olarak

Vergilendirmede temel amaç kamu hizmetlerinin maddi kaynağını oluşturan kamu gelirlerini elde etmektir. Vergilendirmenin kamu giderlerinin karşılanması açısından elverişli bir araç olduğu açıktır ancak vergilendirmeye ilişkin yapılacak ölçülülük denetiminde ilkeye aykırılıklar en çok orantılılık ölçütünde olmak üzere orantılılık ve gereklilik ölçütlerinde ortaya çıkmaktadır. Vergi oranları konusunda yapılacak orantılık denetiminin esas noktasını malî güç oluşturmakta ve kişilere malî güçleri üzerinde veya malî güçlerini dikkate almaksızın vergi yüklemek orantılılık ölçütü açısından ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁴⁰¹.

⁴⁰¹ Aynı yönde bkz. Taylar, Vergi Ziyai, s. 148.

Malî güce göre vergilendirme en basit tanımıyla kişilerin iktisadî ve şahsî durumları göz önüne alınarak vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu ölçüte göre kanun koyucu vergi koyarken mükelleflerin iktisadî ve şahsî durumlarını göz önüne almalıdır⁴⁰². Malî güce göre vergilendirme aynı zamanda gelir ve servet eşitsizliklerini azaltmak suretiyle sosyal devletin vergi adaleti ilkesini de oluşturmaktadır⁴⁰³.

Anayasa'nın vergi ödevine ilişkin 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında herkesin "malî gücüne göre" vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmektedir. Anayasa'da ve vergi kanunlarında malî gücün tanımı yapılmamış ve malî gücün hangi göstergelere göre belirleneceğinden de bahsedilmemiştir. Ancak malî güce göre vergilendirme ilkesi, kaynağı çok eskiye dayanan "yükün malî güce göre eşit dağılımı" ve "dikey eşitliğin sağlanması gerektiği" düşüncelerinin bir ürünüdür⁴⁰⁴ ve kişilerin iktisadî ve şahsî durumları göz önüne alınarak vergilendirilmesini ifade etmektedir⁴⁰⁵. Bu doğrultuda vergi mükellefinin malî gücüne göre vergilendirilebilmesi için gerçek gelirinin tesbit edilmesi gerekmektedir⁴⁰⁶.

⁴⁰² Bkz. Erdem ve diğerleri, s. 184; Karakoç, Denetim, ss. 174-175; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 116; Başaran Yavaşlar, Gelir, s. 44-45, 159. "(...) *Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.*" (Any.M, 31.10.2013 gün ve E. 2013/72, K. 2013/126, RG., 24.01.2014-28892).

⁴⁰³ Doğan Şenyüz, "İşyeri Kira Gelirlerinin Beyan Durumu ve Vergi Yükünün Ölçülülük ve Eşitlik İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:112, 2014, ss. 9-28, (Kira Gelirleri), s. 14.

⁴⁰⁴ Erdem ve diğerleri, s. 190; Başaran Yavaşlar, Gelir, s. 44; Funda Başaran, "Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Malî Güçle Orantılı Olması İlkesinin Doğal Bir Sonucu Mudur?", **Prof. Dr. Adnan Tezel'e Armağan**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, İstanbul, 2000, (Artan Oranlı), s. 91; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 116; Uluatam, s. 286.

⁴⁰⁵ Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 192; Öncel ve diğerleri, s. 61; Kaneti ve diğerleri, s. 50; Başaran Yavaşlar, Gelir, s. 44-46; Saban, Vergi Hukuku, s. 53; Karakoç, İlkeler, s. 1286; Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 231; Tekbaş, İlkeler, s. 159; Gedik, Vergi Ödevi, s. 143; Avcı, s. 121.

⁴⁰⁶ "...Vergi yükümlüsünün malî gücüne göre vergilendirilebilmesi için, gerçek gelirinin saptanması gerekir. Hayat standardı esasının temel nedeni, gerçek gelirin bulunmasına yardımcı yöntem olmasıdır. Bu yöntemle göre saptanan tutarın gerçek gelire (malî güce) olabildiğince yaklaştırılabilmesi için yükümlünün belli bir gelir tutarının karinesi sayılan "yaşam düzeyi"ni başka gelirlerle sağladığını kanıtlamasına olanak vermesi gerekir. Oysa dava konusu kural vergilendirilmiş ya da vergi dışı bırakılmış bir çok geliri açıklama nedeni olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle yükümlünün kendisine, eşine ve çocuklarına ilişkin vergilendirilmiş gelirin yalnız hayat standardı ek gösterge tutarının açıklanmasında kullanılması, temel göstergelerin açıklanmasında kullanılamaması ve yine yükümlünün kendisine ait emekli, dul ve yetim aylıklarının temel gösterge tutarının açıklanmasında kullanılabilmesi, eşine ve çocuklarına ilişkin bu gelirlerin temel göstergelerin açıklanmasında kullanılamaması, vergiye tâbi olmayan bu gelirlerin dolaylı olarak yeniden vergilendirilmesi sonucunu da doğurmaktadır. Açıklama ve kanıtlama olanağına tam olarak yer vermeyen bu kural "malî güce göre vergi ödeme" ilkesine aykırı düşmektedir. Fıkranın bu durumuyla, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen malî güce

Bu başlık altında malî güce göre vergilendirme yanında “makûl vergilendirme” diye bir kavramdan da bahsedilme gereği duyulmuştur. Vergi adaleti kavramıyla birlikte değerlendirebileceğimiz “makul vergi” kavramı, malî güce göre vergilendirmenin bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Bu kavramla birlikte “malî güce göre vergilendirme” kavramı klasik tanımı olan az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınması gereği yanında verginin makul düzeyde olması ve aşırılığa kaçmamasını da karşılayan geniş bir tanıma kavuşmaktadır. Bu itibarla aşırı vergilendirme kavramı da çalışmada hem malî güce göre alınmayan hem de makûllük kıstasını karşılamayan vergilendirmeyi ifade eden bir kavram olarak kullanılmaktadır.

b. Malî Gücün Göstergeleri

aa. Genel Olarak

Anayasa’nın vergi ödevine ilişkin 73’üncü maddesinin ilk fıkrasında herkesin “malî gücüne göre” vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmektedir. Ancak Anayasa’da malî gücün tanımı yapılmadığı gibi malî gücün hangi göstergelere göre belirleneceğinden de bahsedilmemiştir. Vergi mükellefinin malî gücüne göre vergilendirilebilmesi için gerçek gelirin tesbit edilmesi ayrıca verginin konusu, matrahı ve oranının da malî güce uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir⁴⁰⁷.

Anayasa’da tanımı yapılmamış malî güç kavramı vergi ödeme gücünü ortaya koyan iktisadî değerler toplamı olarak ifade edilmekte, bu iktisadî değerler gelir,

göre vergilendirme amacına ulaşılması mümkün değildir. Öte yandan, bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni saymamak "vergide adalet" ilkesine de ters düşer. Gerçekten, iptali istenen fıkra, yükümlünün emekli, maluliyet, dul ya da yetim aylığı dışında hiçbir gelirin temel gösterge tutarından düşülmesine olanak vermemekte, ayrıca eşine, çocuklarına ya da bakmakla yükümlü olduğu kişilere ilişkin çeşitli gelirlerin gerek temel gerekse ek gösterge tutarlarından düşürülmesini engellemektedir. Açıklama olanağına tümüyle değil, kısmen yer veren bu biçimdeki "hayat standardı esası" Anayasa’nın 73. maddesine de aykırıdır...” (Any M., 12.11.1991 gün ve E. 1991/7, K. 1991/43, RG. 23.07.1992-21293).

⁴⁰⁷ Aynı yönde bkz. “...Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da alınacak vergi yükünün, vergilendirmenin âdaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir. Yasa’da yükümlülerin malî gücünün saptanmasında en az sakınca taşıyan bir yöntemle verginin konusunun net aktif olarak benimsenmesi, net aktifin tanımı ve saptanan vergi oranları verginin, âdaletli, dengeli ve malî güce göre alındığını göstermektedir...” (Any M., 13.07.1995 gün ve E. 1994/85, K. 1995/32, RG. 28.09.1996-22771).

servet ve harcama olarak belirlenmektedir⁴⁰⁸. Mali güç kavramı ile ödeme gücü kavramlarının gerek öğreti gerek Anayasa Mahkemesi tarafından aynı anlama gelecek şekilde kullanıldığı görülmektedir⁴⁰⁹. Ancak esasında kavramlar farklı anlamlar taşımaktadır. Nitekim, ödeme gücü kavramı, nakden ödeyebilme kabiliyetini, indirim, muafiyet ve istisnalardan arda kalan kısmı; mali güç ise, gelir, servet ve harcamaların tamamını ifade etmektedir⁴¹⁰. Bu husus, 1961 Anayasası'nın Temsilciler Meclisi'nde görüşülmesi sırasında da dile getirilmiştir. Bedii Feyzioğlu'nun, malî güce göre vergilendirme yerine ödeme gücüne göre vergilendirilme kavramının Anayasada kullanılmasını önermesi sonucunda ödeme gücü kavramının malî güç kavramından daha dar olduğu, ödeme gücüne göre vergilendirme tabirinin kullanılmasının servet vergilerini kapsam dışına atmak sonucu doğuracağı kanaatine varılmıştır⁴¹¹.

Malî güç tespit edilirken gelir- servet ve harcama unsurları birlikte değerlendirilmelidir. Nitekim vergi alınırken yalnızca gelirin esas alınması durumunda, vergi ödenebilecek malî gücün dayanağı sayılabilecek servet unsurları dikkate alınmamış olacaktır. Sadece harcama esas alınsa, harcamaları aynı ancak gelir ve servetleri farklı kişilerin durumları değerlendirilemeyecektir. Yalnızca servet unsuruna dayalı bir vergi uygulanırsa da servetin değerlendirilmesi ve matrahın belirlenmesi bakımından çeşitli sorunlarla karşılaşılacağı gibi kazancını servete dönüştürmemiş kişilerin malî gücü oranında vergilendirilmesi mümkün olmayacaktır. Bu itibarla vergilendirme bakımından tek kaynağın esas alınmasının haksızlıklara sebebiyet vereceği açıktır ve vergilendirmede üç unsurun birlikte değerlendirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Gelirden alınan vergi, gelirin elde edilmesi sebebiyle; servetten alınan vergi, gelirin tasarruf haline dönüştürülmesi,

⁴⁰⁸ Bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1286; Karakoç, Kamu Maliyesi, ss. 116; Erdem ve diğerleri, s. 191; Pehlivan, s. 156.

⁴⁰⁹ Bkz. Oytun Canyaş ve İ. Erdem Seçilmiş. "Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013, s. 307; Any M. 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42 sayılı kararı, RG. 06.04.1990-20484; Any M. 27.09.2006 tarih ve E. 2002/ 133, K. 2006/91 sayılı kararı, RG. 9.12.2006-26371). Kavramların birbiri yerine geçecek şekilde kullanılmasının teorik olarak yanlış olsa da, realitede tüm vergilerin gelirler üzerinden ödenmesi sebebiyle doğru bir yaklaşım olduğu yönünde bkz. Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 302.

⁴¹⁰ Bu ayrıma ilişkin değerli düşüncelerini Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programına ait "Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri" derslerinde paylaştan hocam Prof. Dr. Yusuf Karakoç'a teşekkür ederim.

⁴¹¹ Bkz. Kazım Öztürk, **T.C. Anayasası**, Cilt: 2, Mad.1-75, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1966, ss. 2205-2209.

biriktirilmesi; harcamadan alınan vergi ise gelirin harcanması nedeniyle alınmaktadır⁴¹².

bb. Gelir

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarı olarak tanımlanmaktadır. Öğretide gelir kavramının açıklanmasında *kaynak kuramı* ve *saî artış kuramı* olmak üzere iki temel kuram esas alınmaktadır. Öncülüğünü Georg von Schanz'ın yaptığı saî artış kuramı bir diğer adıyla geniş anlamda gelir yaklaşımı, kişilerin belirli bir zaman diliminde elde ettikleri bütün kazançların toplamıdır ve bu teoriye göre gelir, bir vergileme döneminde bir kimsenin tüketimine ayırdığı harcamalar ile servetinde meydana gelen artışın toplamıdır⁴¹³. Alman iktisatçı Von Hermann tarafından ortaya atılan kaynak kuramına göre ise, gelir belirli bir kaynaktan, üretim faaliyetlerinin üretim sürecinde yarattıkları düzenli ayni ve nakdi gelirlerdir⁴¹⁴. Gelir üzerinden alınan vergiler mükellefin şahsî ve ailevî durumunu dikkate aldıklarından daha âdil bir vergi olma özelliğini taşır. Nitekim, vergi adaletine ulaşma yolları olarak görülen muafiyet ve istisnaların, en az geçim indiriminin, artan oranlı tarifenin uygulanmasına imkân vermektedirler⁴¹⁵.

⁴¹² Bkz. Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, (Kamu Maliyesi), s. 227-232; Öncel ve diğerleri, s. 242; Karakoç, Kamu Maliyesi, ss. 116-117. Anayasa Mahkemesi de kararlarında bu üç unsuru malî gücün göstergeleri olarak ele almakla birlikte servet yerine sermaye ibaresini de kullandığı olmuştur. Örneğin bkz. "...Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Malî güce göre vergilendirme, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir." (Any M., 31.10.2013 gün ve E. 2013/ 41, K. 2013/124, RG., 28.12.2013-28865).

⁴¹³ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, 7. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 285; Şenyüz ve diğerleri, Vergi Sistemi, s. 3; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 139; Yıldırım, s. 224; Uluatam, s. 319.

⁴¹⁴ Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 106.

⁴¹⁵ Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 139. Ayrıca bkz. Mutluer ve Dayanç, Vergi Genel, s. 68.

cc. Servet

Bir gerçek veya tüzel kişinin belli bir zamanda malvarlığına dâhil bütün ekonomik değerleri toplamına servet denir. Genel olarak servet gelirin malvarlığına dönüştürülmüş, harcanmayıp biriktirilmiş şeklidir⁴¹⁶. Servet gelir getirebilir veya getirmeyebilir. Gelir getiren servet, gelirden bağımsız bir malî gücü temsil etmektedir ve servetin malî gücü göstermesi gelir getirme şartına bağlı değildir. Servet vergilerinin kamu gelirleri içindeki payı düşük olmakla birlikte, servetin malî güce uygun olarak vergilendirilmesi yatay ve dikey adaletin sağlanması amacı gütmektedir⁴¹⁷.

dd. Harcama- Tüketim- Gider

Bir gelirin veya servetin harcanması da gelir ve servetin elde edilmesinde olduğu gibi malî gücün belirlenmesinde bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Nitekim gelir ve servet vergilerinde hem kayıt dışılık ile gayri meşrû hem de çeşitli istisna ve muafiyetlerle meşrû bir şekilde vergiden kaçınma imkânı arttığından kişinin malî gücüne tam olarak ulaşılammaktadır⁴¹⁸. Tüketimi ölçüt alan gayri şahsî vergiler sınıfına giren tüketim vergilerinde, mükelleflerin malî gücü dikkate alınmaksızın tüketim, üretim ve değişim gibi olayların vergilendirildiği ifade edilmekteyse de⁴¹⁹, harcamanın malî gücün bir parçası olduğu dikkate alındığında bu vergi türleri de bir anlamda malî güce- ödeme gücüne göre alınmaktadır⁴²⁰.

c. Malî Güce Ulaşmada Kullanılan Araçlar

Vergi ödeme gücünün tam olarak belirlenmesi olanağı bulunmamakla birlikte, gelir üzerinden vergi alındığında, vergi ödeme gücünün belirlenebilmesi

⁴¹⁶ Erdem ve diğerleri, ss. 303-304; Uğur Yiğit, **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Malî Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.103; Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Malî Güç**, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2010, (Malî Güç), s. 109; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 144.

⁴¹⁷ Erdem ve diğerleri, s. 303; Yiğit, s.103; Budak, Malî Güç, s. 109.

⁴¹⁸ Budak, Malî Güç, s. 112.

⁴¹⁹ Budak, Malî Güç, s. 113.

⁴²⁰ Karakoç, İlkeler, s. 1286; Karakoç, Kamu Maliyesi, ss. 153-154.

bakımından çeşitli indirim, muafiyet ve istisnalardan⁴²¹ ayrıca ayırma kuramı, artan oranlı vergilendirme gibi araçlardan yararlanılmaktadır⁴²².

Malî güce göre vergilendirme denildiğinde esas itibariyle herkesin kendisini ve bakmakla yükümlü olduğu kimseleri geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu servet veya elde ettiği gelire göre vergi ödemesi anlaşılmalıdır. Bu anlayışın kabulüyle asgari geçim indirimi denilen, kişinin kendisine ve bakmakla yükümlü olduğu eşi ve çocuklarına ilişkin olarak asgari düzeyde hayati ihtiyaçlarını karşılayacak gelirin vergi dışı bırakılması uygulaması birçok ülke tarafından kabul edilmiştir. Asgari geçim indirimi, mükelleflerin vergi ödeme gücünün, asgari geçim haddinden sonra kalan gelir dilimi üzerinden başladığını kabul eder⁴²³.

Ayırma kuramı ise, emek gelirlerinden sermaye gelirlerine oranla daha az vergi alınmasını ifade etmektedir⁴²⁴. Ancak bu ilke günümüzde önemini yitirmiş bulunmaktadır. Nitekim ilkenin katı olarak uygulanmasının sermayenin biriktirilip piyasaya sokulamamasına ve dolayısıyla istihdamın azalmasına sebebiyet verme riskini barındırmaktadır⁴²⁵.

Vergilendirmede malî güce ulaşmada kullanılan ölçütlerden bir diğeri olan artan oranlı vergilendirme, gelirin miktarı ve dolayısıyla vergi matrahı arttıkça, bu matraha uygulanacak oranların da yükselmesini ifade etmektedir. Ayrıntısına daha sonra yer verileceği üzere, bu yöntemin vergi sisteminin daha karışık hale gelmesine yol açtığı, vergi uyumunu güçleştirdiği ve gelirin gizlenmesine sebebiyet verdiği gerekçeleriyle yerindeliği konusunda tartışmalar mevcuttur⁴²⁶. Buna rağmen söz

⁴²¹ Vergileme tekniği araçları olan indirim, istisna ve muafiyetler malî güce göre vergilendirmenin sağlanması, gelir dengesizliklerinin önlenmesi gibi sosyal amaçlar yanında ekonominin hareketlendirilmesi, belli bölgelere yatırım yapılmasının teşvik edilmesi gibi iktisadî amaçlarla da düzenlenmiş olabilmektedir.

⁴²² Anayasa Mahkemesi 1995 tarihli kararında bu hususu şöyle ifade etmiştir; “73. maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.” (Any.M. 18.07.1995 gün ve E. 1995/7, K. 1995/35, RG., 09.01.1997-22872).

⁴²³ Bkz. Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 234; Erdem ve diğerleri, s. 197; Pehlivan, s. 157; Mutluer ve Dayanç, Vergi Genel, s. 73; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 117.

⁴²⁴ Bkz. Pehlivan, s. 160; Erdem ve diğerleri, s. 203; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 117.

⁴²⁵ Bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1287.

⁴²⁶ Açıklamalar için bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1287; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 139-140; Erdem ve diğerleri, s. 208-210; Mutluer ve Dayanç, Vergi Genel, s. 69; Canan Sancar ve Mehmet Şentürk, “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Alışkanlıkları Bakımından Değerlendirilmesi:

konusu yöntemin Almanya⁴²⁷, İngiltere⁴²⁸, Fransa⁴²⁹ ve İtalya⁴³⁰ gibi gelişmiş ülkelerde de malî güce ulaşmak için ölçüt olarak kullanıldığı görülmektedir.

ç. Vergilendirmede Ölçülülük İhlali Olarak Aşırı Vergilendirme

aa. Aşırı Vergilendirme Kavramı

Aşırı vergilendirme kişinin ödeme gücünü aşan, kendisini ve varsa ticarî hayatını zora sokan vergilendirmedir ve böyle bir vergilendirme, ölçülülük kısıtı açısından değerlendirildiğinde ölçüsüz ve mükellefin mülkiyet hakkını ihlâl eder niteliktedir. Hem çeşitli ülkelerin anayasal denetim organları⁴³¹ hem de Avrupa Adalet Divanı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından aşırı vergilendirme iddialarında ölçülülük denetimi yapılarak devletin vergilendirme alanındaki yetkisine müdahale edildiği gözlemlenmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergilendirme açısından devlete geniş takdir marjı tanımaktadır. Ancak demokratik bir toplumda gerekli olmayan, kişilerin yararı ile toplumun genel yararı arasında denge kurmayan ölçüsüz vergilendirmeye de müdahale etmektedir⁴³². Mahkeme öncelikle mülkiyet hakkına yapılan

Türkiye Örneği” **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı, Türk Dünyası Kırgız Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sayı: 28, Makale No: 19, Ocak-Şubat, 2012, ss. 3, 8-9.

⁴²⁷ Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 32a, (Einkommensteuergesetz (EStG) § 32a Einkommensteuertarif, www.gesetze-im-internet.de, 21.01.2019).

⁴²⁸ www.gov.uk/income-tax-rates, (21.01.2019).

⁴²⁹ www.french-property.com/guides/france/finance-taxation, (21.01.2019).

⁴³⁰ www.taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Individual-Taxes-on-personal-income, (21.01.2019).

⁴³¹ Federal Alman Anayasa Mahkemesi aşırı vergilendirmeye karşı Federal Alman Anayasası’nın 12 I ve 14 I maddelerine dayanarak boğucu vergi yasağını diye adlandırdığı bir yasak getirmiştir. Bkz. BVerfGE 14, 221 (241); BVerfGE 19, 119 (128 f.); BVerfGE 23, 288 (315); BVerfGE 27, 111 (131); BVerfGE 30, 250 (271 f.); BVerfGE 50, 57 (105); BVerfGE 63, 343 (368); BVerfGE 68, 287 (310); BVerfGE 70, 219 (230); BVerfGE 78, 214 (230); BVerfGE 78, 232 (243); BVerfGE 82, 159 (190); BVerfGE 87, 153 (169); BVerfGE 95, 267 (300); BVerfGE 105, BVerfGE 17 (32); BVerfGE 108, 186 (223); 115, 97 (115), (www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen, 29.07.2017).

⁴³² Budak, Malî Güç, s. 137. Örneğin mahkeme, Jokela- Finlandiya davasında, kamulaştırma bedeli 115.000 FIM olarak takdir edilen taşınmaz için, verasete vergisine esas alınan değer 600.000 FIM olmasını, farklı usulî süreçlerde arazinin değerini belirleyecek organların makûl ve tutarlı yaklaşım göstermedikleri, mülk için belirlenen bedeller arasındaki farka ilişkin akla uygun bir açıklamanın yapılamamış olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlâl edildiği yönünde karar vermekle beraber devletin veraset vergisi tarhında kullandığı yöntem konusunda geniş takdir yetkisi bulunduğunu ve sınır aşımının söz konusu olmadığını da ayrıca belirtmiştir. Bkz. Avrupa

vergileendirme yoluyla yapılan müdahalenin hukukî bir zemine dayanıp dayanmadığını, daha sonra meşrû bir amaç güdüp gütmeydiğini ve son olarak sınırlama aracının meşrû amacı gerçekleştirmek için ölçülü olup olmadığı yönünden bir değerlendirme yapmaktadır. Mahkemenin 2014 tarihinde Macaristan hakkında vermiş olduğu kararında⁴³³ kıdem tazminatından alınan yüzde elli iki oranındaki verginin, Macaristan’da uygulanan gelir vergisi oranının üç katı tutarında olduğunu, devletin bütçe açığını düzeltmek amacına hizmet edildiği düşünüldüğünde dahi, vatandaşların büyük çoğunluğunun benzeri bir kamu külfetine katlanmak zorunda bırakılmadığı gerçeği karşısında müdahalenin ölçülü olmadığı dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlâl edildiği sonucuna ulaşmıştır. Ancak Mahkemenin vergileendirme konusunda devlete geniş takdir marjı bıraktığı yönündeki içtihadın değişmediği ancak makûl bir temelden yoksun ve keyfi vergileendirmelere müdahale edildiği de kararda ayrıca vurgulanmıştır⁴³⁴.

Federal Alman Anayasa Mahkemesi ise boğucu vergi (boğulma vergisi) olarak adlandırdığı aşırı vergileri şu şekilde tanımlamaktadır⁴³⁵.

“Her halükârda, vergi kanunları, Anayasa’nın Madde 2 I çerçevesinde, özgürlük kısıtlayıcı etkileri açısından ölçülmelidir. Bunun yanında, vergi kanunlarının, özellikle mülkiyet hukuku ve mesleki alanda (Any. m. 14 I; m. 12 I) kişiliğini serbestçe geliştirme hakkına müdahale ettiği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bir vergi kanununun “boğucu” etkiye sahip olmaması anlamına gelmektedir.” Buna rağmen, meşhur yarıyariya prensibi kararı⁴³⁶ (Halbteilungsgrundsatz) dışında Alman Federal Anayasa Mahkemesi denetimlerinde boğucu vergi kavramının teoride kaldığı; diğer bir ifadeyle, mahkemenin boğucu etkinin sınırını çok yüksek tuttuğu

İnsan Hakları Mahkemesi Jokela- Finlandiya kararı, Baş. No. 28856/95, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60466>), (E.T. 29.03.2017).

⁴³³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi N.K.M- Macaristan kararı, Baş. No. 66529/11, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60466>, 30.03.2017). Kararın ayrıntılı incelemesi için bkz. Burak Gemalmaz, “Malî Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Macaristan’a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 88, Sayı:2, 2014, Malî Güç, ss. 128-143.

⁴³⁴ Bkz. Hâkim Lorenzen, Raimondi ve Joçiene’in mütabık karşı görüş gerekçeleri.

⁴³⁵ BVerfGE 87, 153 (169). (Hey, in Tipke ve Lang, s. 113, Rz. 185).

⁴³⁶ Vergi hukukunda yarı yariya prensibi Alman Federal Anayasa Mahkemesi içtihadıyla oluşmuştur. Mahkeme tarafından 1995 yılında verilen karara göre; servetin vergileendirilmesinde ailenin kullanımına hizmet eden servet/varlık vergi dışı bırakılmalı ayrıca servet vergisi ve buna ilişkin diğer vergilerin toplamı olması gereken gelirin yarısını aşmamalıdır. BVerfGE 93, 121, LS 3. Konu hakkında ayrıca bkz. Lang, (Çev. Funda Başaran), s. 23-24.

görülmektedir⁴³⁷.

bb. Türk Vergi Hukuku'nda Aşırı Vergilendirme Açısından Başlıca Tartışmalı Durumlar

aaa. Genel Olarak

Hangi verginin malî gücü aşan, mükellefin kendisini veya ticarî hayatını zora sokan ölçüde olduğunu tespit etmek oldukça zordur. Her verginin konulma amacını da gözeterek ait olduğu ülkenin kendi şartlarında ve ilgilendirdiği mükellefler açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu başlık altında Türkiye’de aşırı vergilendirme yönünden tartışılan temel hususlara yer verilerek, bu değerlendirme yapılırken OECD ülkeleri örnekleri üzerinden karşılaştırmalarda da bulunmaktadır.

bbb. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Yüksekliği

aaaa. Genel Olarak

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin yüksekliği vergi adaleti ve orantılı vergilendirme açısından oldukça tartışmalıdır. Bu tartışmaların temelinde vergi gelirleri içerisinde harcamalardan alınan vergilere ait kısmın, gelirler üzerinden alınan vergilere oranla oldukça yüksek olması ve özellikle motorlu taşıt, alkollü içecek gibi ürünlerden alınan vergilerin oldukça yüksek olması yatmaktadır. Bu başlık altında söz konusu hususlara ilişkin karşılaştırmalı hukuk da örnek gösterilmek suretiyle tespitlerde bulunulmakta, ölçülülük ilkesi açısından sorun taşıyan bazı durumlar hakkında eleştirilere yer verilmektedir.

⁴³⁷ Hey, in Tipke ve Lang, s. 113, Rz. 185.

bbbb. Vergi Gelirleri İçerisinde Harcamalardan Alınan Vergilerin Payının Yüksekliği

Vergi hukukunda vergiler çeşitli ölçütler esas alınarak sınıflandırılmaktadır. Verginin kaynağını esas alan; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler sınıflandırmasının yanı sıra yine çok bilinen ve kullanılan bir sınıflandırma “dolaysız” ve “dolaylı” vergiler sınıflandırmasıdır. Bu ayırımda daha çok yansıma veya yansıtma ölçütünden hareket edilmektedir. Buna göre, vergiyi ödeyen mükellef, ödemiş olduğu bu vergiyi, birtakım düzenlemelerden yararlanarak (ekonomik) piyasa süreci içinde başka kişilere kısmen veya tamamen devredebiliyorsa; diğer bir ifadeyle vergi yükünü yansıtabiliyorsa, bu vergi dolaylı vergidir. Ancak ödemeyi yapan mükellef aynı zamanda vergi yükünü nihaî olarak taşıyan kişiye ödediği vergi dolaysız bir vergidir⁴³⁸. Bu doğrultuda gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalar (tüketim) üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergi olarak kabul edilmektedir⁴³⁹.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler; Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gümrük Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Konaklama Vergisi, (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi)⁴⁴⁰, Özel İletişim Vergisi olarak sıralanmaktadır⁴⁴¹. Bu vergiler, kapsamına göre genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri; uygulama şekline göre ise, toplu muamele vergisi, yayılı muamele vergisi ve Katma Değer Vergisi şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Yayılı muamele vergisinde, ilk

⁴³⁸ Erdem ve diğerleri, s. 172; Karakoç, Kamu Maliyesi, 135; Yıldırım Taylar, “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012, ss.435-467, (Özel Tüketim Vergisi), ss. 438- 439; Yıldırım, s. 226. Bunun dışında öğretide dolaylı- dolaysız vergi ayrımının ödeme gücünün göz önüne alınıp alınmadığı temeline dayandığı görüşüne de yer verilmektedir. Buna göre; gerçek ve tüzel kişi olan vergi mükellefinin ödeme güçlerini doğrudan ölçüt alan vergiler “dolaysız”, bu ödeme gücünü dolaylı olarak hedef alan vergiler “dolaylı” vergiler şeklinde tanımlanmaktadır. Bkz. Nazan Susam ve Nagihan Oktayer, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı:2, s. 112.

⁴³⁹ Erdem ve diğerleri, s. 176; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 135; Susam ve Oktayer, s. 112; Bulut, Vergi Adaleti, s. 268.

⁴⁴⁰ Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, her ne kadar 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nda düzenlenmesi gibi sebeplerle harcama vergileri başlığı altında sınıflandırılrsa da, klasik anlamda harcama vergisi değildir. Nitekim bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmamaktadır. Bunun yanında Damga Vergileri bazı eserlerde harcama vergisi başlığı altında sınıflandırılrsa da (Bkz. Pehlivan, s. 123), bu verginin hukukî muamele vergisi olarak tasnifi daha uygun görülmektedir (Bkz. Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 153).

⁴⁴¹ Sınıflandırmalar için bkz. Erdem ve diğerleri, s. 293; Pehlivan, s. 122; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 137;

üretimden nihaî tüketime kadar zincirin her bir halkası ayrı ayrı vergilendirilmekte; toplu muamele vergisinde ise, tek bir aşamada vergi alınmaktadır⁴⁴². Yayıllı muamele vergisi, bir malın her aşamada yeniden vergilendirilerek birden fazla kez vergilendirilmesine yol açtığından son aşamaya geldiğinde oldukça ağır bir vergi yüküne sebebiyet vermektedir⁴⁴³.

Bir malın üretimden tüketimine kadar geçirdiği aşamalarda ve el değiştirmesi sırasında alınan vergiler genel tüketim vergileri olarak adlandırılmaktayken; kanunla spesifik olarak belirtilen bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ise özel tüketim vergileri olarak nitelendirilmektedir⁴⁴⁴.

Genel tüketim vergisi niteliğindeki *Katma Değer Vergisi*, 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı kanunla vergi sistemimize katılan, 01.01.1985 tarihinden itibaren geçerli olan bir vergidir. Bu vergi, üretim ve dağıtım aşamalarının her birinden, malların ve hizmetlerin satışından alınan genel bir muamele vergisidir⁴⁴⁵. Bu vergiyi diğer muamele vergilerinden ayıran özellik, verginin her aşamada mala ya da hizmete eklenen değer diğer bir ifade ile "katma değer" üzerinden hesaplanmasıdır. *Özel Tüketim Vergisi* ise 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Kanun ile vergi sistemimize getirilmiş bir vergi türüdür. Bu vergi, genel tüketim vergilerinden farklı olarak belirli amaçları gerçekleştirmek üzere özel olarak seçilmiş mallar üzerinden alınmaktadır. *Özel Tüketim Vergisi*, sadece belirli mal grupları için söz konusu olan, tek aşamalı, genel tüketim vergisi olan *Katma Değer Vergisi*'ne nazaran daha az sayıda mükellefi ilgilendiren, yönetimi kolay bir vergi türüdür, bu vergi türü tüketime konu olan,

⁴⁴² Ayrıntılı bilgi için bkz. Pehlivan, ss. 131-135; Karakoç, Kamu Maliyesi, ss. 155-158

⁴⁴³ Malın her bir aşamada yeniden vergilendirilerek vergi yükünün gittikçe büyümesi öğretide "çığ vergisi" kavramı kullanılarak ifade edilmektedir. Bkz. Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 156.

⁴⁴⁴ Erdem ve diğerleri, s. 329; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 154; Taylar, *Özel Tüketim Vergisi*, s. 439; Müslüm Turan ve Müge Turan, **En Son Değişikliklerle Özel Tüketim Vergisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, ss. 27-28. Bir malın *Özel Tüketim Vergisi*'nin konusuna girmesi için *Özel Tüketim Vergisi Kanunu*'na ekli cetvelde yer almasının yanında, Kanunun düzenlediği iktisadî aşamada olması gerekmektedir. Nitekim, bazı mallar imalat veya ithalat aşamasında bu vergiye tabi tutulurken, bazı mallar ilk iktisap aşamasında bu verginin konusunu oluşturmaktadır (Turan ve Turan, s. 27).

⁴⁴⁵ Erdem ve diğerleri, s. 321; Şenyüz ve diğerleri, *Vergi Sistemi*, s. 255; Karakoç, Kamu Maliyesi, ss. 158-159; Avcı, s. 74; Yıldırım, s. 246. *Katma Değer Vergisinin* hukuk sistemimizce kabulünden önce üretim aşamasını kapsayan toplu muamele vergileri uygulanmaktaydı. Bu vergiler, üretim üzerine yoğunlaşmaları nedeniyle sanayi ve firmalar üzerinde baskı yaratmakta, kaynak dağılımını olumsuz yönde etkilemekte ve finansman sıkıntısına ve vergi kaçakçılığına başvurulmasına neden olmaktaydı. Bunun yanında üretime yoğunlaşan bu vergiler aracılığıyla verginin tüketim üzerindeki etkisinden yeterli ölçüde faydalanılamamaktaydı. Bu vergi sisteminde, sanayi üzerinde yoğunlaşan vasıtalı vergilerin yükünün ileri kademelere kaydırılarak, gelir ve kurumlar vergilerinin etki alanı dışında kalan vergi potansiyelini de harcamalar sırasında vergilendirerek vergi gelirlerini artırmak gerekliliği doğmuştur, (Çolak, s. 13).

tüketicinin sağlığına ve çevreye zarar verdiği düşünülen spesifik mallara da odaklanmaktadır⁴⁴⁶.

Verginin konusu, bu vergiyi düzenleyen 4760 sayılı Kanuna ekli I, II, III ve IV sayılı listelerdeki malların teslimi, ilk iktisabı, ithalatı veya müzayede yoluyla satışdır. Bu vergide genel tüketim vergisi olan Katma Değer Vergisindeki üretimi ve üretimdeki firmaların örgütlenişini sarsmadan ve gelir dağılımını bozmadan yüksek miktarda gelir toplama amacının yanı sıra sosyal faydası olmayan, hatta zararlı olduğu düşünülen bazı mal veya mal gruplarının vergilendirilmesi amacı da mevcuttur⁴⁴⁷.

Gayrişahsî vergilerden olan tüketim vergileri malî gücü esas alan, ayırma kuramı veya artan oranlılık gibi yöntemlere göre belirlenen vergiler olmadıkları için vergi adaletini sağlamamakla eleştirilmekte, bir ülkede bu vergilerden elde edilen vergi gelirlerinin yüksekliği gelişmemişlik göstergesi olarak kabul edilmektedir⁴⁴⁸. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) verilerine göre, Türkiye'nin mal ve hizmet harcamalarından aldığı vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı 1965 yılında yüzde 55 civarındayken, bu oran 1981 yılında yüzde 24'e kadar düşmüştür. 1982 yılında başlayan artış, 1989-1992 arasında küçük düşüşler olsa da durdurulamamıştır⁴⁴⁹. Türk vergi sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergiler, 2018 yılında toplam vergi gelirinin yaklaşık yüzde 65'ini oluşturmaktadır. Vergi geliri tahsilatının yüzde olarak dağılımına yer verilen 2020 yılı Bütçe Kanunu Gerekçesinde, 2018 yılı Gelir Vergisinin toplam tahsil edilen vergiler içindeki oranı yüzde 20,3; Kurumlar Vergisi oranı yüzde 11,9 olarak gösterilmişken, dahilde alınan

⁴⁴⁶ Benzer tanımlar için bkz. Erdem ve diğerleri, s. 328; Şenyüz ve diğerleri, Vergi Sistemi, s. 323; Budak, Malî Güç, s. 257; Taylar, Özel Tüketim Vergisi, ss. 438-439; Hasan Yavuz, "Otomobil Alımında Özel Tüketim Vergisinin Etkisi ve ÖTV Bilinci", **International Journal of Eurasia Social Sciences**, Cilt: 8, Sayı: 26, s. 376; Ulvi Sandalcı ve İnci Sandalcı, "Türkiye'de Günah Vergileri Kapsamında Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Etkinliği", **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Aralık 2018, Cilt: 4, Sayı:4, s. 4-5; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 167-168; Avcı, ss. 79-80; Ayşe Elif Yıldırım, "Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, 2015, Sayı: 1, ss. 223, 225. Ancak özel tüketim vergisi kullanılması zorunlu lüks sayılamayacak bazı malları dahi (çıtır tırnak makası, cam seramiğinden sofa ve mutfak eşyası vs.) kapsamına almış olması nedeniyle bugün adeta bir genel tüketim vergisine dönüşmüştür. Aynı yönde bkz. Taylar, Özel Tüketim Vergisi, s. 440; Yıldırım, s. 247.

⁴⁴⁷ Taylar, Özel Tüketim Vergisi, s. 440; Sandalcı ve Sandalcı, s. 2.

⁴⁴⁸ Nurettin Bilici, "Verginizi Dolaylı mı Alırsınız? Dolaysız mı?", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Ekim 2006, ss. 79-82, (Dolaylı), ss.81-82; Bulut, Vergi Adaleti, s.520; Susam ve Oktayer, s. 112. Ayrıca krş. Erdem ve diğerleri, s. 176-178. Ayrıca bkz. Söyler, Adalet, ss. 37-38.

⁴⁴⁹ OECD istatistikleri yalnızca dahilde alınan mal ve hizmet vergilerini esas almaktadır.

mal ve hizmet vergileri oranı yüzde 40,6; uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin oranı ise yüzde 19,7 olarak belirtilmiştir⁴⁵⁰. Dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranının OECD ülkeleri ortalamasının üzerinde olması dikkat çekmektedir⁴⁵¹. Bunun nedeni gelir üzerinden alınan vergilerin zamanında ve eksiksiz toplanamaması nedeniyle bu gelir ihtiyacının kayıtlı ekonominin daha yüksek oranda olduğu harcama vergilerine aktarılmasıdır. Diğer bir ifadeyle, kazanırken çeşitli sebeplerle vergilendirilemeyen mükellef harcarken vergilendirilmektedir.

Türk vergi sisteminde gelir vergilerinin kayıp ve kaçığa yer bırakmayacak şekilde tahsil edilmesi, vergi uyumunun artırılması durumunda bu sorunun önüne geçileceği; dolaylı vergilere eğilimin azalacağı tahmin edilmektedir. Ayrıca farklılaştırılmış oran ve negatif gelir vergisi uygulaması yoluyla, harcamalar üzerinden alınan vergilerde adaletsiz sayılabilecek yanların giderilmesi mümkündür⁴⁵². Ancak olması gereken, belirli bir kesimin yaptığı hukuka aykırılığın sonucu oluşan gelir açığını tüm mükellefler üzerinde paylaşmak yerine; vergi denetimlerinin artırılması, toplumda vergi ahlakının yerleşmesine ilişkin faaliyetlerin artırılması ile vergi oranlarını makûl seviyelerde tutma gibi yöntemlerle vergi kayıp ve kaçığına engel olunmasıdır⁴⁵³. Nitekim, vergi kayıp ve kaçığı kaynaklı oluşan gelir kaybını, harcama vergilerini artırma yoluyla tazmin etmenin ölçülü bir vergilendirme olmadığı, aşırı vergilendirme olduğu düşünülmektedir.

bbbb. Bazı Ürünlerden Alınan Harcama Vergisi Oranlarının Yüksekliği

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplanılan toplam gelir içerisindeki payı dışında harcama vergilerinin oranlarının yüksekliği de yine aşırı vergilendirme çerçevesinde tartışmalıdır. Dolaylı vergilerden olan Katma Değer Vergisi'nin oranı

⁴⁵⁰ www.ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/11/2020_Yili_Butce_Gerekcesi.pdf, (11.01.2020). Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri oranının 2018 yılında yüzde dörtlük bir düşüş göstermesi dikkat çekmektedir.

⁴⁵¹ Bu oran 2018 yılında Türkiye için yaklaşık yüzde 40,6 olarak belirtilmişken OECD ortalaması yüzde 32,5 civarındadır. Avrupa Birliği ülkelerinden olan Almanya'da bu oran 26,4; Belçika'da 24,3; Hollanda'da 29,2 olarak belirtilmiştir. (<https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart>, (11.01.2020).

⁴⁵² Yusuf Karakoç, "Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi", **Anayasadan Malî ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2012, ss. 83-98, (Vergi Ödevi), s. 89; Demirbaş Aksüt, Sosyal Devlet, s. 226.

⁴⁵³ Benzer yönde bkz. Bulut, Vergi Adaleti, s.

OECD ortalamasının altında olmakla birlikte⁴⁵⁴ aşırı vergilendirme açısından esas tartışmalar bilhassa tütün ve alkol ürünleri, akaryakıt ve otomotiv sektöründeki yüksek özel tüketim vergileri açısından yapılmaktadır. Bu noktada her bir ürün üzerindeki özel tüketim vergisinin konulma amacı ve oranların yüksekliğinin bu amacı gerçekleştirmek konusunda bir aşırılık barındırıp barındırmadığı noktasında, benzer ülke uygulamalarına da göz atmak suretiyle bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Özel tüketim vergisinin artan kamu kamu harcamalarının finansmanı için devlete gelir sağlamak ana amacının yanında, ithalatı kontrol altına almak ve bu yolla cari açık sorununu bir nebze rahatlatmak, belli mal ve hizmete yönelik kişilerin malî gücünü aşan ölçüdeki aşırı talebi kontrol altında tutmak veya bu talebin yönünü değiştirmek, sağlık sorunlarının ve buna bağlı cari sağlık harcamalarının artmasına ve toplumsal huzurun bozulmasına yol açan malların talebini azaltmak gibi amaçları da bulunmaktadır⁴⁵⁵.

OECD tarafından 2017 verilerine göre hazırlanan listelerde, Türkiye’de kurşunsuz benzinden alınan verginin, kurşunsuz benzinin birim fiyatının yüzde 58’ine⁴⁵⁶; motorin üzerinden alınan verginin birim motorin fiyatının 51,2’sine⁴⁵⁷; sigaradan alınan verginin ortalama sigara paket fiyatının yüzde 82,39’una⁴⁵⁸ denk geldiği tespit edilmiştir.

OECD tarafından yayınlanan oranlara bakıldığında, akaryakıt sektöründeki vergi oranlarının OECD ortalamasının birkaç puan üzerinde olmakla birlikte Avrupa Birliği ülkelerinden pek de farklı olmadığı göze çarpmaktadır. Sigara üzerinden alınan vergi ise OECD ortalamasının yaklaşık 10 puan üzerinde seyretmektedir. Dünyada kişi başına düşen sigara miktarının fazlalığı itibarıyla 25’inci⁴⁵⁹ sırada

⁴⁵⁴ OECD ortalaması 2018 yılı için yüzde 19,3 olarak hesaplanmıştır (www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm, (11.01.2020).

⁴⁵⁵ Taylar, Özel Tüketim Vergisi, s. 440; Yavuz, s. 376;

⁴⁵⁶ Bu oran, Belçika’da yüzde 59,9; Danimarka’da yüzde 60,7; Fransa’da yüzde 63,9; Almanya’da yüzde 63,6 olarak belirtilmişken, OECD ortalaması yüzde 55,1 olarak hesaplanmaktadır (www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/, (11.01.2020).

⁴⁵⁷ Bu oran, Belçika’da yüzde 56,1; Danimarka’da yüzde 52,9; Fransa’da yüzde 59,9; Almanya’da yüzde 55; Amerika Birleşik Devletleri’nde 20,2 olarak belirtilmişken, OECD ortalaması yüzde 49 olarak hesaplanmaktadır (www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/, (11.01.2020).

⁴⁵⁸ Bu oran, Belçika’da yüzde 77,53; Danimarka’da yüzde 74,75; Fransa’da 80,3; Almanya’da 70,39; Amerika Birleşik Devletleri’nde 43,01 olarak belirtilmişken, OECD ortalaması yüzde 73,62 olarak hesaplanmaktadır (www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/, (11.01.2020).

⁴⁵⁹ www.en.wikipedia.org/wiki/List_of_countries_by_cigarette_consumption_per_capita, (16.01.2020). Ancak ülkemizde kaçak sigara kullanımının yaygınlığı göz önünde tutulduğunda bu sıralamada daha önde olduğumuz düşünülmektedir.

olduğumuz ve ülkemizde sigaranın sağlığa zararından kaynaklanan cari sağlık harcamalarının yüksekliği düşünüldüğünde bu oranda bir vergilendirmeyi yalnızca kamu geliri elde etme amacıyla bağdaştırmak doğru gözükmemektedir. Elverişlilik unsuru açısından değerlendirildiğinde; yapılmış olan bir çalışmada sigara üzerinden alınan verginin sabit kaldığı yıllarda sigara tüketim miktarlarının sabit kalmadığı tespit edildiği için, tam olarak vergi miktarı ve tüketim arasında mutlak bir ters orantı sonucuna ulaşılamasa da, sigara üzerindeki vergi oranlarının düşük olduğu yıllarda sigara satış miktarının oldukça yüksek olduğu, buna karşılık vergi oranlarının artış gösterdiği yıllarda ise sigara tüketim miktarında azalma olduğu sonucuna ulaşılmıştır⁴⁶⁰. Bahsedilen bu çalışma vergi oranlarının caydırıcılık amacını gerçekleştirmek açısından elverişli olduğunu göstermektedir.

Sigara tüketimini azaltma ve pasif içiciliği önlemeye yönelik getirilen yasaklar ve sigara bıraktırmaya yönelik destekler de düşünüldüğünde devletin bu yönde birçok faaliyette bulunduğu ve bunu yönlendirici vergilerle de desteklediği açıktır. Diğer bir ifadeyle, devlet sigara kullanımını önlemeye veya en azından azaltmaya yönelik amacını yalnızca bu alanda yüksek vergi koyma aracını kullanarak gerçekleştirmeye çalışmamaktadır. Dünya Sağlık Örgütü tarafından da desteklenen birçok projeye⁴⁶¹ bu amacı gerçekleştirmeye yönelik ciddi adımlar atmakta, ölçülülük ilkesinin alt unsurlarından olan gereklilik yani daha hafif bir araçla amacı gerçekleştirememeye şartını da yerine getirmektedir. Bu yönde bir değerlendirme ve ülkemizin özel şartları bizi sigara üzerinde aşırı bir vergi olmadığı sonucuna ulaştırmaktadır. Ancak bununla birlikte, sigara ve alkol üzerinden alınan vergilerin ve dolayısıyla sigara ve alkol fiyatlarının yüksekliği durumunda kaçak sigara ve alkol kullanımının artacağı ve bu durumun hem ekonomi hem de toplum sağlığı açısından sorun teşkil edeceği hususu göz önünde bulundurulmalı; toplum sağlığını koruma meşrû amacına ulaşmak için konulan vergilerin tam tersi yönde sonuçlar doğurabileceği göz ardı edilmemeli ve bu yönde vergiler konulurken en azından OECD ortalaması gözetilmelidir.

Otomobiller üzerinden alınan vergi miktarı yine ölçülü vergilendirme açısından oldukça tartışılan bir husustur. Mevcut vergi sistemimizde motorlu taşıtlar

⁴⁶⁰ Sandalcı ve Sandalcı, s. 8-9.

⁴⁶¹ Dumansız hava sahası, ücretsiz sigarayı bıraktırma poliklinikleri, ücretsiz sigarayı bırakma danışma hattı, düz ve caydırıcı paket uygulaması bunlardan birkaçıdır.

üzerinden alınan vergiler, aracın motor hacmi yanında değeri de esas alınarak hesaplanmaktadır. Bu doğrultuda güncel (herhangi bir indirim dönemine denk gelmeyen) özel tüketim vergileri şu şekildedir⁴⁶²:

	Vergisiz Satış Tutarı	ÖTV
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'e kadar	85.000 TL'ye kadar	%45
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'e kadar	85.000 TL-130.000 TL	%50
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'e kadar	130.000 TL üzeri	%80
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ ile 2000 cm ³ arası	170.000 TL'ye kadar	%130
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ ile 2000 cm ³ arası	170.000 TL üzeri	%150
Motor silindir hacmi 2000 cm ³ üzeri	Tutar sınırı yok	%220

Görüldüğü üzere, motorlu taşıtlar üzerinden alınan özel tüketim vergisinin hesaplanmasında sadece aracın değeri değil motor silindir hacmi de dikkate alınmaktadır. Motor silindir hacmine göre vergilendirme küçük motorlu araçların tercihini teşvik edilmesi ve bu yolla karbon emisyonunun azaltılmasına dolaylı olarak hizmet etmektedir. Öğretide motor silindir hacmini dikkate alan motorlu taşıtlar vergisi de dahil olmak üzere bu değişen oranların, çevreyi koruma amacıyla çıkarılmadıkları, çevrenin korunmasına yönelik ortaya çıkabilecek faydaların ise tesadüf olduğu görüşleri mevcuttur⁴⁶³. Ancak elektrikli motorla çalışan otomobiller için düşük özel tüketim vergisi alınmasına yönelik düzenleme de düşünüldüğünde, motor hacmine göre vergi alınmasının çevrenin korunması amacı da gözettiği sonucuna ulaşılmaktadır⁴⁶⁴. Bu şekilde motor hacimlerine ve elektrikle çalışıp çalışmamalarına göre değişen vergi oranlarının uygulanması, çevrenin korunması temel amacı açısından elverişli, gerekli ve orantılı olduğu düşünülmektedir. Ancak Özel Tüketim Vergisi oranlarının aracın vergisiz değerlerinin üzerine çıkması, Katma Değer Vergisi matrahına Özel Tüketim Vergisinin de dahil edileceği düşünüldüğünde aşırı vergilendirme açısından sorun taşımaktadır. Bu noktada değer

⁴⁶² https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/30082020_II_sayili_liste.pdf (12.09.2020).

⁴⁶³ Yusuf Şahin, “Türk Vergi Sisteminin Çevresel Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 133, Ekim 1999, s. 131.

⁴⁶⁴ Bu araçların yüksek maliyetli olmaları nedeniyle sadece vergi teşvikinin yeterli olmadığı, Fransa örneğinde olduğu gibi aynı zamanda bir ödül sisteminin de getirilmesi gerektiği yönünde bkz. Ümit Süleyman Üstün, “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Âdil Olarak Düzenlenmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2012, ss. 153-190, (Motorlu Taşıtlar), s. 174.

olarak en üst sınıfta düzenlenmiş 1600- 2000 cm³ motor hacmi arasında ve 170000 TL değer üzerindeki bir taşıt için yüzde 110 oranında ÖTV ve buna ek olarak KDV tahsil edilmesi araç bedelinin bir buçuk katı kadar vergi ödenmesi anlamına gelmektedir ve bu durum malî güce uygun kabul edilse dahi makûl vergilendirme kıstası açısından tartışmaya açıktır.

Motorlu taşıtlar için getirilen vergiler açısından gelişmiş ülkelere göre çok yüksek oranlarda vergi yüküyle karşı karşıya olmamıza karşın, Avrupa Birliği ülkeleri arasında yer alan ortak gümrük uygulaması ve Almanya, Fransa gibi ülkelerin otomobil üretimindeki başarıları⁴⁶⁵ düşünüldüğünde; benzin, motorin veya sigarada olduğu gibi gelişmiş ülkelerle bir kıyaslama yapmak doğru gözükmemektedir. Buna karşın PWC tarafından yayınlanan küresel taşıt vergi rehberinde 42 ülkenin taşıtlar üzerinden aldığı vergiler incelendiğinde Türkiye'nin çevreci düzenlemelerde daima zirvede olan İskandinav ülkeleriyle ilk sıraları paylaştığını belirtmek gerekmektedir⁴⁶⁶. Ancak Türkiye'de motorlu taşıtlar üzerinden alınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin bu denli yüksek olmasının sebebi çevre kirliliğini önlemekten ziyade daha fazla gelir elde etmektir. Nitekim çevre kirliliğini önlemek için özel tüketim vergisinin yüksek tutulması, Türkiye gibi motorsuz taşıtlarla ulaşımın yaygın olmadığı, halkın bu yönde yeterince teşvik edilmediği; diğer bir ifadeyle, motorsuz ulaşım elverişliliğinin sağlanmadığı bir ülkede caydırıcılık taşımamakta, yalnızca ulaşım için motorlu taşıt kullanmak isteyen tüketiciyi daha düşük modellerde ve daha eski taşıtlara yönlendirmekte ve bu durum aksine çevre kirliliği de arttırmaktadır. Bu noktada vergilerin bu kadar yüksek olmasında devletin, gelirini tam ve zamanında beyan etmeyen mükellefi lüks tüketim sınıfındaki otomobili alırken vergilendirmek istemesi amacı ön plana çıkmaktadır. Buna karşın aynı dolaylı vergilerin gelir vergisi matrahını düşük gösterme ihtimali bulunmadığı için ya da vergi ahlâkı, cezaların caydırıcılığı gibi nedenlerle böyle bir yola başvurmak istemeyen mükellefleri de etkilediği ve onlar üzerinde haksız bir aşırı vergisel yükümlülük oluşturduğu göz önünde bulundurulmalı, bu alanda orantısız vergi koymaktan vazgeçilmelidir.

⁴⁶⁵ Nitekim yerel otomobil markalarının ağırlıklı kullanıldığı Amerika Birleşik Devletleri, Almanya ve Fransa taşıtlar üzerinden alınan vergiler konusunda en düşük orana sahiptirler. bkz. www.pwc.de/de/automobilindustrie/2019-global-automotive-tax-guide.pdf, 21.02.2020)

⁴⁶⁶ Bkz. www.pwc.de/de/automobilindustrie/2019-global-automotive-tax-guide.pdf, 21.02.2020

ccc. Katma Değer Vergisinin Matrahına Başka Vergilerin de Dahil Edilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereği katma değer vergisinin hesaplanmasında ödenen malî yükümlülükler de dikkate alındığından, katma değer vergisinin matrahına özel tüketim vergisi, damga vergisi, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca tahsil edilen yangın sigortası vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi gibi vergi, resim harç ve fonlar da girebilmektedir⁴⁶⁷. Özellikle katma değer vergisinin matrahına özel tüketim vergisinin de dahil edilmesi mükellefin ödemesi gereken verginin miktarını oldukça değiştirmektedir. Bu durum zaten eleştirilen özel tüketim vergisinin konusuna giren malların, ayrıca katma değer vergisinin de konusunu oluşturması yanında “*verginin vergisinin ödenmesi*” olarak mükellef aleyhine aşırı vergi yükü doğurması sebebiyle eleştirilmektedir. Bu husus, katma değer vergisinin genel felsefesiyle uyum sağlamayan bir kalem olan, devletin vergilendirme gücüne dayanan bir başka verginin katma değer vergisinin matrahına dahil edilmesinin Anayasanın 2'nci ve 73/2'nci maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne götürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi, özel tüketim vergisinin katma değer vergisi matrahına dahil edileceğini düzenleyen kanun hükmünün mükerrer vergilendirme ve aşırı vergi yükü doğurduğuna ilişkin Anayasa'ya aykırılık iddiasını devletlerarası hukukta da benzer düzenlemeler yer aldığı ve özel tüketim vergisinin o mal için yapılan giderlere dahil olduğu gerekçeleriyle reddetmiştir⁴⁶⁸. Ölçülülük açısından değerlendirildiğinde, sınırlamanın, gereklilik ve oranlilik ilkelerine uygun olduğunu söylemek güçtür. Yalnızca özel tüketim vergisi değil yukarıda sayılan devlete ödenen diğer malî değerlerin de üzerinden bir daha vergi alınmasının, devletin vergilendirme

⁴⁶⁷ “Matraha dahil olan unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
c) Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler. (Değişik bent: 17.01.2019 gün ve 7161 s. K. m.18)” (KDVK m. 24.)

⁴⁶⁸ Any.M., 25.12.2014 gün ve E. 2013/48, K. 2014/198 sayılı kararı, RG. 07.04.2015- 29319.

yetkisini aşırı kullanması anlamına geldiği düşünülmektedir⁴⁶⁹.

ççç. Geçmişe Etkili Vergilendirme

Kanunların geçmişe yürümezliği diğer adıyla geçmişe etki yasağı, kanunların, yürürlüğünden önceki olaylara uygulanamamalarını ifade etmektedir. Kural olarak kanunlar, yürürlüğe girdikleri andan sonra gerçekleşen hukukî durum, işlem veya olaylara uygulanmakta ve geçmişe etkili olarak uygulanmamaktadır. Kanunların geçmişe yürüme yasağı, vergilerin kanunîliği ilkesinin de gereği olarak vergi kanunları bakımından sıkı bir uygulama alanı bulmaktadır. Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi daha çok vergi hukukunda hukukî güvenlik ve kanunîlik ilkeleri başlıkları altında incelenmektedir. Nitekim, sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemlere yönelik vergi yükünün arttırılması, vergi mükellefi ve vergi sorumlularının, yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaptıkları ekonomik planlarını bozmakta, iktisadî ve ticarî hayatın gereği olan belirlilik ve istikrarı zarara uğratmaktadır⁴⁷⁰. Ancak her ne kadar geçmişe etkili vergilendirme yasağı hukukî güvenlik ve kanunîlik ilkeleriyle daha yakın ilişkiye sahipse de bu husus Anayasa Mahkemesi içtihatlarında da işaret edildiği üzere “aşırı vergi yükü” sorunu da doğurmaktadır. Özellikle gerçek geçmişe yürüme söz konusu olduğu durumlarda, bu uygulamanın mükellef üzerinde aşırı vergi yüküne sebebiyet verdiği, gereklilik ve orantılılık ölçütlerine aykırılık taşıdığı gündeme gelmektedir.

Türk Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında, geçmiş döneme ilişkin matrah üzerinden ek yüzde on oranında ekonomik denge vergisi alınmasını, bu çerçevede irdeleyerek, bu düzenlemenin temel hakları ihlâl edici nitelikte olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Mahkeme kararında getirilen %10 oranında ek vergi yükünün temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü

⁴⁶⁹ Özel tüketim vergisinin, katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi hususunda benzer görüş için bkz. Nas, s. 560-561; Mahcema Seyhan, “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Adaleti ve Ölçülülük İlkelerine Yaklaşımı (Katma Değer Vergisi Matrahına Özel Tüketim Vergisinin Dâhil Edilmesi Sorunu), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 334, Temmuz 2016, s. 47-48. Ayrıca bkz. Taylar, Özel Tüketim, s. 458.

⁴⁷⁰ Bu başlıkta yalnızca geçmişe dönük vergilendirmelerin aşırı vergi yükü doğurmasına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Konu hakkında ayrıntılı açıklamaya çalışmanın birinci bölümündeki “Hukukî Güvenlik İlkesi ve Ölçülülük İlkesi İlişkisi” başlığı altında yer verilmektedir.

aşan ölçüde olmadığını belirtmiştir⁴⁷¹. Yine mahkeme, bir başka kararında motorlu taşıtlar vergisine ilişkin olarak 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırıldığını, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmadığını belirtmektedir. Mahkeme bu durumun, vergi yükünün dengeli, âdil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek, Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırılık oluşturduğu yönünde karar vermiştir. Mahkeme kararında ayrıca düzenlemenin gerekçesinde yer alan amacına işaret ederek, “ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin” amacının, olağanüstü şartların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabul edilmeyeceğini de belirtmektedir⁴⁷².

ddd. Gelir Vergisi Oranlarının Yüksekliği ve Artan Oranlı Tarife Sistemi

Türk hukukunda gelir vergisi oranlarının yüksek olması ve artan oranlı tarife sisteminin tercih edilmesi de “aşırı vergi yükü doğurması” açısından eleştirilmektedir. Matrah üzerine tatbik edilecek yüzde nispetine “vergi oranı”; ödenmesi gereken vergi tutarının belirlenmesi için vergi matrahına uygulanan oran,

⁴⁷¹ “İtiraz gerekçesinde, geçmiş döneme ilişkin matrah üzerinden gelir vergisi alındıktan sonra aynı matrahtan %10 oranında ekonomik denge vergisi alınmasının mükerrer bir vergilendirme olduğu, mükellefin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği belirtilmektedir. Yükümlünün ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirildiği savını hukuk devleti ilkesi yönünden değerlendirirken, getirilen yükümlülüğün ağırlığına bakmak gerekecektir. Getirilen yükümlülüğün ağırlığı temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz hale getiriyorsa, Anayasa'ya aykırılıktan söz edilebilir.

Ekonomik denge vergisi, vergi yükü olarak gelir vergisine ek %10 oranında yükümlülük öngörmektedir. Bunun, temel hak ve özgürlükleri kullanılmaz ağırlıkta ve kişinin ödeme gücünü aşan ölçüde yük getirdiği söylenemez”. (Any M., 06.07.1995 tarih ve E. 1995/6, K. 1995/29, RG., 10.02.1996-22550).

⁴⁷² “Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. (...)

Yasa'nın iptali istenen 1. maddesiyle 2003 yılı içinde alınan motorlu taşıtlar vergisi aynı yıl içinde aynı miktarda ek vergi adı altında ikinci kez alınmaktadır. Oysa, 197 sayılı Yasa gereğince 2003 yılı için motorlu taşıtlar vergisinin Vergi Usul Kanunu'na göre yeniden değerlendirilme oranı uygulanmak suretiyle zaten güncelleştirilerek alınmaktadır. Güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum, vergi yükünün dengeli, âdil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.”, (Any M., 23.07.2003 tarih ve E. 2003/48, K. 2003/76, RG., 11.09.2004- 25580)

ölçü veya ölçü cetveline “vergi tarifesi” denilmektedir⁴⁷³. Vergi sistemlerinde tek oranlı, artan oranlı ve tersine artan oranlı olmak üzere üç tür vergi tarifesi uygulanabilmektedir⁴⁷⁴.

Türk hukukunda da uygulanmakta olan artan oranlı vergi tarifesi, vergi matrahı yükseldikçe bu miktara uygulanacak vergi oranının da yükseldiği bir tarife cetveli çeşididir⁴⁷⁵. Dikey adaleti sağlama amacıyla vergi mükelleflerinin gerçek vergi ödeme gücüne ulaşmak için vergi oranındaki artma ve azalmaya bağlı olarak vergi oranı değişmektedir. Bu yöntemin ideal bir vergi tarifesi olup olmadığına ilişkin lehte veya aleyhte görüşler mevcuttur. Lehte olan görüşler; toplumda sahip olunan malî güç yükseldikçe, vergi ödeme gücü de eşit oranlı bir şekilde değil, artan oranlı bir şekilde yükseldiği bu nedenle söz konusu sistemin dikey adaletle ulaşmakta en uygun yöntem olduğu ve vergi verimini oldukça arttırdığı⁴⁷⁶ yanında sosyal devlete ulaşmada önemli bir araç olduğu ve yüksek gelirlilerden alınan vergilerin kamu harcamaları yoluyla düşük gelirlilere transferi sağladığı hususlarına dayanmaktadır⁴⁷⁷. Aksi yönde görüşler ise, çok kazananın daha çok vergi alınması anlamına gelen bu yöntemin, vergi sisteminin daha karışık hale gelmesine yol açtığı, vergi uyumunu güçleştirdiği, daha aşağı dilimden vergilendirilmek isteyen mükellefin gelirini gizlemesine sebebiyet verdiği ve bu yolla ekonomiye müdahale edilmesinin piyasada var olan dengeyi bozacağı düşüncelerine dayanmaktadır⁴⁷⁸. Bu doğrultuda artan oranlı tarifesi vergi adaletine ulaşmanın aracı olarak değil, daha fazla kamu geliri elde etme amacının aracı olarak kullanıldığı ifade edilmektedir⁴⁷⁹.

Tüm eleştiriler dikkate alındığında, vergi oranı sabit tutulduğunda da malî gücü çok olanın daha fazla vergi ödeyeceği ve vergi oranının artan oranlı vergilendirme yöntemiyle yüzde kırka kadar çıkan çok yüksek oranlara ulaşmasının vergi kayıp ve kaçakını artıracak olduğu düşünüldüğünde, artan oranlı vergi sisteminin bu halinin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bunun yanında karşılaştırmalı

⁴⁷³ Erdem ve diğerleri, s. 153,221; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 107.

⁴⁷⁴ Erdem ve diğerleri, s. 222; Karakoç, Kamu Maliyesi, s. 107

⁴⁷⁵ Budak, Malî Güç, s. 134

⁴⁷⁶ Bkz. Erginay, s. 75.

⁴⁷⁷ Şenyüz, Kira Geliri, ss. 13-14.

⁴⁷⁸ Bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1287; Sancar ve Şentürk, ss. 3, 8-9.

⁴⁷⁹ Bkz. Karayılmazlar ve Güran, s. 155; Karakoç, Vergi Ödevi, s. 88-89.

hukukta örneklerine rastlandığı üzere⁴⁸⁰ vergi diliminin en alt basamağında yer alan en azından gerçek kişiler için vergi oranının sıfır olarak belirlenmesi, zaten açlık sınırının⁴⁸¹ altında gelir elde eden bir kesimin gelir vergisinden muaf tutulması ölçülü vergilendirme açısından yerinde olacaktır⁴⁸². Nitekim, her ne kadar Türkiye ekonomisi örnek gösterilen ülkelerin gerisindeyse de kamu geliri elde etme amacı hiçbir durumda açlık sınırının altında gelir elde eden kimselerin vergilendirilmesi açısından gerekli ve orantılı kabul edilemez.

eee. Kira Geliri Beyan Etme Sınırı

Malî güce göre vergilendirmeye engel olarak aşırı vergi yükü getiren bir diğer durum Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen gelirlerin kanunda belirtilen sınırı aşmaması durumunda mükellefin geliri istese de beyan edememesi ve bu durumda beyan edene göre daha fazla vergi ödeme sonucuyla karşılaşabilmesidir⁴⁸³. Nitekim bu durumda beyan edilen kira gelirlerinin gayrisafî tutardan giderler düşüldükten sonraki tutar üzerinden %15, beyan dışı bırakılan kira gelirlerinin ise brüt kira üzerinden %20 oranında vergilendirmesi söz konusu olmakta, daha fazla irat elde eden daha az, daha az irat elde eden daha fazla vergi yüküyle karşı karşıya

⁴⁸⁰ Almanya'da 9.408 avroya kadar (www.gesetze-im-internet.de, 20.02.2020), İngiltere'de 12.500 sterline kadar (www.gov.uk/income-tax-rates, 20.02.2020), Fransa'da 10.064 avroya kadar olan gelirler vergilendirilmemektedir (www.french-property.com/guides/france/finance-taxation, 20.02.2020).

⁴⁸¹ Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu tarafından yapılan araştırma uyarınca 2020 Ocak ayı sonucuna göre dört kişilik bir ailenin sağlıklı, dengeli ve yeterli beslenebilmesi için yapması gereken aylık gıda harcaması tutarı bir diğer adıyla açlık sınırı 2.219,45 TL olarak belirlenmiştir. (www.turkis.org.tr/OCAK-2020-ACLIK-VE-YOKSULLUK-SINIRI--d357751, 22.02.2020)

⁴⁸² Benzer yönde bkz. Budak, Malî Güç, s. 272. Asgari ücretin gelir vergisi kapsamı dışında

⁴⁸³ “Gelirin toplanması ve beyan

Madde 85 (Değişik: 22/7/1998 - 4369/44 md.)

Mükellefler 2 nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticarî, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır. (...)

Madde 86- (Değişik: 9/4/2003-4842/9 md.)

Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette; (...)

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (2.800 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.”

kalmaktadır⁴⁸⁴. Bazı durumlarda devletin bir kısım vergiden vazgeçmesi sonucunu doğuran beyanname dışında bırakmanın amacı vergilendirme tekniğinden kaynaklanan zorlukları ve vergi bürokrasisini ortadan kaldırmak, beyannamelerde sadeliği sağlamaktır. Ancak burada araç amaca hizmet etmemiş ve mükellef açısından daha fazla vergi yükü ortaya çıkmasına neden olmuştur⁴⁸⁵. Konu gayrimenkul sermaye iradı kapsamında elde edilen işyeri kiralalarının beyanına ilişkin düzenlemenin iptali talebiyle Anayasa Mahkemesi'nin önüne götürülmüş olmasına rağmen Mahkeme düzenlemeyi Anayasaya aykırı bulmamıştır⁴⁸⁶. Ancak, vergi dışı bırakmayla malî gücü az olanların vergi yüklerinin kanunî orandan daha düşük olması hedeflenmiştir ve bu amaç ile kullanılan araç arasında bir ölçüsüzlük bulunmamaktadır. Fakat, tevkifat oranının yüksekliği ile gelirin beyan dışı bırakılma mecburiyeti bir araya geldiğinde malî güce aykırı bir vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmede ölçülülüğün sağlanması açısından tevkifat oranının yeniden düzenlenmesi, beyana da izin veren bir düzenlemenin getirilmesi gerekmektedir⁴⁸⁷.

fff. Türk Hukuk Sistemine Yeni Getirilen Vergiler

05.12.2019 gün ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴⁸⁸ ile Türk Vergi Sistemine dijital hizmet vergisi, değerli konut vergisi ve konaklama vergisi olmak üzere üç yeni vergi türü dahil edilmiştir. Söz konusu bu vergiler temel haklara ölçsüz müdahale ettikleri yönünde eleştiriler aldıkları gibi aşırı vergilendirme açısından da eleştirilere tâbi tutulmaktadırlar.

*Dijital hizmet vergisi*⁴⁸⁹ internetten sağlanan hizmetlerin, yapılan reklamların diğer bir ifadeyle dijital ekonominin büyük boyutlara ulaşmasıyla birçok ülke

⁴⁸⁴ Çalışmada yapılan hesaplamada, işyeri kira geliri 20.000 TL olan A'nın 4.000 TL, 27.000 TL işyeri kira geliri olan B'nin ise 3.515 TL vergi ödeyeceği sonucuna ulaşmıştır. Bkz. Şenyüz, Kira Geliri, s. 18-19.

⁴⁸⁵ Şenyüz, Kira Geliri, s. 20.

⁴⁸⁶ Bkz. Any M. 15.6.2012 gün ve E. 2011/138, K. 2012/94, RG., 13.10.2012-28440).

⁴⁸⁷ Bkz. Şenyüz, Kira Geliri, s. 23-26.

⁴⁸⁸ RG. 07.12.2019- 30971.

⁴⁸⁹ Söz konusu verginin konusu kanun maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir:

"Verginin konusu

mevzuatında yer bulmaya başlayan bir vergi türüdür. Türk hukukuna yeni bir vergi türü olarak 2019 yılında dahil olan bu vergi, vergilerin kanunîliği⁴⁹⁰, malî güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine aykırı unsurlar barındırması nedeniyle eleştirileri de beraberinde getirmiştir. Bu eleştirilerden malî güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine ilişkin olanlar “ölçülü vergilendirme” açısından da önem taşımaktadır. Vergi matrahını elde edilen hasılatla eşitleyen bu vergi türünün, hizmetin sunulması ve bu hasılatın elde edilmesi ile ilgili giderleri vergi matrahından indirmemesi malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁴⁹¹. Giderleri dikkate almaksızın ciroyu esas alarak yapılan bir vergilendirmenin ölçülü olmadığı açıktır. Ayrıca bu vergi için belirlenen vergi oranının diğer ülke emsallerinden yüksek olarak belirlenmesi, rekabet dezavantajı yaratacağı ve hizmet sağlayıcılarının bu yükü verdikleri hizmetin ücretini artırarak tüketiciye yükleteceği noktasında malî güce

MADDE 1 – (1) Türkiye’de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tâbidir: Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil)

b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler

c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

(2) Birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tâbidir.”

⁴⁹⁰ Verginin konusunu düzenleyen birinci maddenin a bendinde “reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler”, b bendinde “uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil” ibarelerine yer verilmesi kanunilik ilkesinin bir alt unsuru kabul edilen belirlilik ilkesi açısından tartışılmaktadır. Bkz. Altan Rençber, “Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 376, Ocak 2020, ss. 27-36, (Dijital), s. 31; Yunus Emre Ülkü, “Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği: Genel ve Kapsamlı Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 379, Nisan 2020, s. 93. Bunun yanında ilgili kanunun 4’üncü maddesinde yer alan “Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.” ibaresi de kanunilik ilkesi açısından tartışmalıdır. Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, “Dijital Hizmet Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:377, Şubat 2020, (Dijital Hizmet), s. 15.

⁴⁹¹ Başaran Yavaşlar, Dijital hizmet, s. 16; Rençber, Dijital, s. 32; Ülkü, s. 94-95. Anayasa Mahkemesinin benzer yönde kararına göre, “Yükümlülerin 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarının verginin konusunun, matrahının belirlenmesinde esas alınması Anayasa’nın 73. maddesindeki, verginin herkesin malî gücüne göre alınması ilkesine aykırıdır. Bu nedenle, Net Aktif Vergisi’nin konusunun ve matrahının gayrisafi hâsılat olarak belirlendiği 5. ve 6. maddelerin bu yönden iptalleri gerekir.” (Any M., 13.7.1995 tarih ve E. 1994/85, K. 1995/32 sayılı kararı, R.G., 28.09.1996-22771).

göre vergilendirme açısından eleştirilmektedir⁴⁹². Söz konusu eleştirilerin haklı olduğunu ve söz konusu %7,5 vergi oranının makûl seviyeye çekilmesi sektör üzerindeki aşırı vergi yükünün ortadan kaldırılması açısından yerinde olacağını ifade etmek gerekmektedir. Bunların yanında dijital hizmet vergisine ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeyen mükelleflere ilişkin olarak uygulanan, vermiş oldukları hizmete erişimin engellenmesi yönündeki müeyyide de⁴⁹³ ayrımcı muamele olarak nitelendirilmektedir. Nitekim diğer mükellef grupları için söz konusu olmayan, işyeri kapatma cezası niteliğindeki bu cezanın mükellefin Türkiye’de ticarî hayatının sona ermesine sebebiyet verebilecek yoğun bir müdahale olduğu açıktır⁴⁹⁴. Bu müdahale, özellikle Dijital Hizmet Vergisi mükelleflerinin veya temsilcilerinin Türkiye’de bulunmadığı durumlar açısından verginin tahsili amacına elverişli olmasına karşın, gereklilik ve orantılılık kıstasları açısından tartışmaya açıktır.

⁴⁹² Bkz. Bingöl, www.vergiyedair.com/2019/10/24/dijital-hizmet-vergisi-gelior/ (29.02.2020), Habip Demirhan, “Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırmalı Analizi”, **The Journal of Social Science**, Cilt: 4, Sayı: 7, 2020, ss. 84-85; Deniz Şahin Duran, “Türkiye’nin Yeni Vergi Mimarısında Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmetler Vergisi”, **Uluslararası Yönetim, Ekonomi ve Politika Kongresi 2019 Güz İstanbul/TÜRKİYE** | 2-3 November 2019, ss. 666-682, (www.researchgate.net/profile/N_Tuba_Yilmaz_Soydan/publication/338791886_ULASTIRMA_PROBLEMINE_USTEL_SIMULASYON_TABANLI_OPTIMIZASYON_YAKLASIMI/inks/5e2aaf2d92851c3aadd52a3c/ULASTIRMA-PROBLEMINE-UeSTEL-SIMULASYON-TABANLI-OPTIMIZASYON-YAKLASIMI.pdf), (29.02.2020), s. 678; Rençber, Dijital, s. 30. Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır ve bu matraha uygulanacak vergi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir. Söz konusu düzenlemenin henüz kanunlaşmadığı dönemde TUSİAD da bu konuda yüksek vergi oranının olumsuzluğuna işaret eden bir açıklamada bulunmuştur; “Yeni teklif Türkiye’de hali hazırda vergi mükellefi olan yerleşik kişiler üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak ciddi maliyetler ve rekabet dezavantajı yaratırken, uluslararası şirketlerin Türkiye’ye yatırımlarının önünde önemli bir engel teşkil edecektir. Bu alanda daha yeni gelişmekte olan dijital ekosistemi ve KOB’lerimizin gelişimini ise olumsuz etkileyecektir. Dijital hizmet vergisinin makûl bir düzeye çekilmesi ve OECD’nin çözümü oluşana kadar geçici bir düzenleme olduğunun açıkça belirtilmesi faydalı olacaktır” (Akt. Duran, s. 678). Dijital ekonominin vergilendirmesi ülke örnekleri için bkz. Hüseyin Akkaya ve Adnan Gerçek. “OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 4, Sayı: 2, s. 172-180.

⁴⁹³ “(2) İlandan itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde, dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verilir ve bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Engelleme kararlarının gereği bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir. (7194 s.K. m. 7/2)

⁴⁹⁴ Benzer yönde bkz. Rençber, Dijital, s. 32. Yazar ayrıca söz konusu kapatma kararının, Twitter, Facebook gibi haberleşme amaçlarıyla da kullanılan sosyal medya programları için alınması halinde haber alma hakkı ve ifade özgürlüğüne de bir müdahale oluşturacağını da ifade etmektedir. Bkz. Rençber, Dijital, s. 33.

Dijital hizmet vergisi, aşırı vergilendirmenin bir görünümü olan çifte vergilendirmeyi de gündeme getirmektedir. Nitekim, Dijital Hizmet Vergisi mükelleflerinin Türkiye’de aynı zamanda Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi mükellefi olma ihtimalleri olma ihtimalleri yüksektir. Bu çerçevede Dijital Hizmet Vergisinin konusunu oluşturan hizmetlerden birinin ya da birden fazlasının sunulması kural olarak ticarî bir faaliyet kapsamında değerlendirilerek Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisinin de konusunu oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle aynı gelir üzerinden hem Dijital Hizmet Vergisi hem de Gelir Vergisi ya da Kurumlar Vergisi ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Kanun koyucu her ne kadar ödenen Dijital Hizmet Vergisi’nin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi’ne esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceğini düzenlemiş olsa da (7194 s. K. md.6, f.7), bu ödemenin ödenecek vergiden değil matrahtan düşürülmesi çifte vergilendirmeyi tam olarak önleyememektedir⁴⁹⁵.

Değerli konut vergisi ise 7194 sayılı Kanun ile hukuk sistemimize giren bir diğer vergidir. Değeri 5.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan mesken niteliğindeki taşınmazlara getirilen söz konusu verginin 7194 sayılı Kanun ile düzenlenen ilk halinin sınıf usulü vergilendirme sistemini benimsemesi sonucu konut değerinin 1500 lira dahi farklı olsa büyük farklılıkta vergi ödenmesine sebebiyet vermesi, emlak vergisine ek olarak getirilmesinin aynı vergi konusuna ilişkin birden fazla vergi ödenmesine sebebiyet vermesi nedenleriyle aşırı vergi yüküne sebep olduğu yönünde eleştirilmektedir⁴⁹⁶. Bu doğrultuda söz konusu vergi hakkında yeniden bir düzenlemeye gidilmiş, değerli konutların ilk 5.000.000 TL’si vergi kapsamından çıkarılarak dilim usulü vergilendirme yöntemine geçilmiş⁴⁹⁷; ayrıca tek konutu

⁴⁹⁵ Başaran Yavaşlar, Dijital Hizmet, s. 16; Ülkü, s. 95.

⁴⁹⁶ Bkz. Doğrusöz, www.dunya.com/kose-yazisi/varlik-vergisi-gibi-degerli-konut-vergisi/456128, 02.01.2020; Ozan Bingöl, “Değerli Konut Vergisinde Turpun Büyüğü Heybede!”, www.vergiyedair.com/2019/12/20/degerli-konut-vergisinde-turpun-buyugu-heybede, 02.01.2020; Ozansoy, www.t24.com.tr, 02.01.2020; Doğan, ss. 105-111; Nihat Uzunoğlu, “7194 sayılı Kanunla Getirilen Değerli Konut Vergisi Hakkında Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, Yıl: 39, Ocak 2020, ss. 112-120; Kurt, ss. 121-126; Başak, s. 64. İşyeri kapsamında taşınmazların verginin konusuna girmemesinin vergiyi amacından uzaklaştırdığı yönünde bkz. Mustafa Volkan Kuşçuoğlu, “Yapılan Son Değişikliklerle Değerli Konut Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 378, Mart 2020, s. 130; Levent Başak, “7194 Sayılı Kanun Kapsamında Değerli Konut Vergisi ve Dikkat Edilmesi Gereken Tereddütlü Bazı Hususların Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:377, Şubat 2020, s. 62, 64.

⁴⁹⁷ “(Ek:5/12/2019-7194/32 md.) (Değişik:14/2/2020-7221/18 md.)

Verginin matrahı, bina vergi değerinin 42 nci maddede yer alan tutarı aşan kısmıdır. Değerli konut vergisine tâbi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri;

olanlar mükellefiyet kapsamı dışına çıkarılmıştır. Söz konusu değişiklikler, mükellef üzerindeki aşırı vergi yükünün azaltılmış olması açısından yerinde olmuştur. Ancak matrah ve nisbet başlıklı ilgili kanun hükmüne değerli konut için ödenen emlak vergisinin vergi tutarından indirilmesi yönünde bir ibare eklenmesi düzenlemeyi ölçülülük ilkesine daha uygun hale getirecektir.

05.12.2019 gün ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Türk Vergi Sistemine getirilen bir diğer vergi ise *konaklama vergisidir*⁴⁹⁸. Söz konusu vergi Avrupa Birliğinde birçok ülkede otel vergisi, şehir vergisi, turizm vergisi gibi isimlerle toplanan, Türkiye’de 2004 yılından beri getirilmesi zaman zaman gündeme gelmiş bir vergidir. Söz konusu vergiye ilişkin kanun gerekçesinde⁴⁹⁹, “*merkezi yönetim veya yerel yönetimlerin katlandığı kamusal maliyetlerin bir kısmının finanse edilebilmesi amacı*” kaleme alınsa da, bu vergi, genel bütçe geliri olarak tahsil edileceğinden turizm merkezlerinin bulunduğu yerel yönetim birimlerinin maruz kaldığı olumsuz dışsalıkların ve üstlendiği ekstra

5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil)

5.000.000 TL’yi aşan kısmı için (Binde 3)

10.000.000 TL’ye kadar olanlar (bu tutar dahil)

7.500.000 TL’si için 7.500 TL, fazlası için (Binde 6)

10.000.000 TL’den fazla olanlar

10.000.000 TL’si için 22.500 TL, fazlası için (Binde 10) oranında vergilendirilir” (Emlâk Vergisi Kanunu m.44)

⁴⁹⁸ Madde 34 “Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) konaklama vergisine tâbidir. Geceleme hizmetinin; sağlıklı yaşam tesisleri, eğlence merkezleri gibi tesislerin bünyesinde sunulması, vergilendirmeye etki etmez.

Konaklama vergisinin mükellefi birinci fıkrada belirtilen hizmetleri sunanlardır.

Vergiye doğuran olay, birinci fıkrada belirtilen hizmetlerin sunulması ile meydana gelir.

Konaklama vergisinin matrahı, verginin konusuna giren hizmetler karşılığında, katma değer vergisi hariç, her ne suretle olursa olsun alınan veya bu hizmetler için borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır.

Konaklama vergisinin oranı % 2’dir. Cumhurbaşkanı, bu oranı bir katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, bu sınırlar içinde farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir.

Konaklama vergisi, konaklama tesislerince düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilir. Bu vergiden herhangi bir ad altında indirim yapılamaz. Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez.” Söz konusu vergiye ilişkin kanun hükmü incelendiğinde harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergi olduğu görülmektedir. Aynı yönde bkz. Ahmet Delibaş, “Konaklama Vergisinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 383, Ağustos 2020, s. 107. Ayrıca verginin yürürlük tarihi 01.01.2021 olarak güncellenmiştir. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/haberler/notlar/haberAciklayiciBilgiNotu27032020_1.pdf, 07.09.2020)

⁴⁹⁹ www.sayilikanuncom.files.wordpress.com/2019/11/7193-sayc4b1lc4b1-kanunun-gerekc3a7esi.pdf, 07.09.2020.

maliyetlerin doğrudan bu vergiyle karşılanması söz konusu değildir. Kanunun amacına uygun tahsil edilmesi için tahsil yetkisinin yerel yönetimlere bırakılması yerinde olacaktır⁵⁰⁰.

Ayrıca, yabancı ülke örnekleri incelendiğinde Türk hukukundan farklı olarak şehrin turist popülaritesine, otellerin yıldız/oda sayısına göre artan bir oran görülmektedir⁵⁰¹. Türk hukukunda bu yönde bir ayrıma gidilmemiş olması bu vergi türünde malî gücün ve bunun yanında tüm değerlerin matraha dahil edilmesi nedeniyle orantılılığın gözetilmediği ayrıca söz konusu verginin yerel idarelere aktarılmaması sebebiyle de turizmi geliştirme amacına hizmet etmediği yönünde eleştirilmektedir⁵⁰². Türkiye’de hizmet veren oteller düşünüldüğünde, butik otel olarak adlandırılan az sayıda odalı, yıldız kriterine sahip olmayan otellerin gecelik konaklama ücretlerinin daha yüksek olduğu ve yıldız sayısının tam olarak oda fiyatını ve dolayısıyla malî gücü yansıtmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bu nedenle konaklama bedeli üzerinden alınan verginin sabit oranlı olmasının malî güce göre vergilendirmeye daha fazla hizmet ettiği düşünülmektedir. Ancak yüzde ikilik bir oranın ek hizmetler de vergi matrahına dahil olduğundan ve herhangi bir üst sınırı bulunmadığından yabancı ülke uygulamalarına göre oldukça yüksek miktarlara ulaşabileceğini ifade etmek gerekmektedir⁵⁰³. Bu doğrultuda düzenlemeye bir üst sınır getirilmesi yanında kamu kurum ve kuruluşları tarafından işletilen misafirhane ve eğitim tesislerinde sunulan hizmetler açısından vergi istisnası düzenlenmesi⁵⁰⁴ ölçülü vergilendirme açısından daha yerinde olacaktır.

⁵⁰⁰ Aşçı Akıncı, Konaklama, ss. 96-97, Delibaş, s. 107. Farklı ülkelerde bu yönde uygulamaların olduğu yönünde Delibaş, s. 107.

⁵⁰¹ Uygulanan ülke/ şehirler ve vergi tutarları için bkz. Burçin Bozdoğanoglu, “Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013, ss. 133-147; Aşçı Akıncı, Konaklama, ss. 90-93; Delibaş, ss. 108-110.

⁵⁰² Aşçı Akıncı, Konaklama, ss. 89-90.

⁵⁰³ Örneğin Paris şehrinde konaklamak isteyen bir kimse beş yıldızlı bir otelde dahi maksimum 3,75 avro (www.en.parisinfo.com/practical-paris/money/tourist-tax), Brugge şehrinde 2 avro (www.visitbruges.be/tourism-tax), Amsterdam şehrinde 3 avro ([www.amsterdam.nl/en/municipal-taxes/tourist-tax-\(toeristenbelasting/](http://www.amsterdam.nl/en/municipal-taxes/tourist-tax-(toeristenbelasting/), 04.03.2020) ödemektedir.

⁵⁰⁴ Bkz. Aşçı Akıncı, Konaklama, s. 99; Delibaş, s. 113.

3. Cumhurbaşkanı'na Devredilen Vergi Oranlarını Belirleme Yetkisinde Ölçülülük

a. Genel Olarak

Vergilerin kanunîliği ilkesi, verginin ve esaslı unsurlarının ancak kanun ile konulabilmesini, değiştirilip ve kaldırılabilmesini ifade etmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" ifadesiyle vergilerin kanunîliği ilkesi anayasal koruma altındadır. Anayasa her çeşit malî yükümlülüğün kanun ile konulması gerekliliğine hükmederken, keyfî ve takdiri uygulamaları önleme amacı gütmektedir. Verginin kanunîliği ilkesi çağdaş demokratik ülkelerde "kuvvetler ayrılığı" ilkesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisine ancak temsil organı olan yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir⁵⁰⁵.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağını, değiştirileceğini ve kaldırılacağını düzenlemektedirken 4'üncü fıkra ise, Cumhurbaşkanı'na belirli durumlarla sınırlı bir yetki vermektedir. Buna göre; "*Vergi, resim harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilebilir*"⁵⁰⁶. Dolayısıyla vergilerin kanunîliği ilkesinin bir istisnasını Cumhurbaşkanı'na tanınan, kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlarda, vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisi oluşturmaktadır. Bu hükümler Cumhurbaşkanına verilen indirim, istisna, muafiyet ve oranlarda değişiklik yapabilme yetkisi genel bir yetki olmayıp kanunda açıkça yer verilmesi şartıyla kullanılacak, sadece muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkin kullanılabilecek özel bir yetkidir⁵⁰⁷. Hükümün getiriliş amacı, ekonominin esnek ve çabuk ilerleyen

⁵⁰⁵ Karakoç, Genel Vergi, s. 998; Karakoç, Denetim, s. 133; Şenyüz ve diğerleri, s. 86; Saban, Vergi Hukuku, s. 43; Gök, Dava Açma, s. 410.

⁵⁰⁶ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, bu fıkra da yer alan "Bakanlar Kuruluna" ibaresi "Cumhurbaşkanına" şeklinde değiştirilmiştir.

⁵⁰⁷ Gözler, Kemal. "Yürütme", www.anayasa.gen.tr/yurutme.htm, (06.12.2017), Recep Kaplan, "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki Bazı Düzenlemelerin Kanunilik

yapısına, yasama organının yavaşlığı nedeniyle müdahale edememesinin doğurabileceği zararın önlenmesidir⁵⁰⁸.

Anayasada Cumhurbaşkanı'na malî yükümlülüklerle ilişkin karar verme yetkisi tanıyan diğer hüküm 167'nci maddenin 2'nci fıkrasıdır. Buna göre “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri malî yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanı'na yetki verilebilir*”⁵⁰⁹. Bu çerçevede Cumhurbaşkanının Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına dayanan vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin sınırlı vergilendirme yetkisi, ek malî yükümlülükler açısından tam yetkiye dönüşmektedir⁵¹⁰. Hem Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasıyla hem de 167'nci maddesinin ikinci fıkrasıyla tanınan yetkinin Cumhurbaşkanınca hangi düzenleyici işlem adında kullanılacağı hususu net değildir. Ancak Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Anayasa Mahkemesi; Cumhurbaşkanı Kararlarının ise Danıştay tarafından denetime tabi tutulduğu ve Cumhurbaşkanlığı Kararlarının önceki anayasal dönemdeki Bakanlar Kurulu Kararları ile eşdeğer nitelikte olduğu göz önünde bulundurularak yetkinin Cumhurbaşkanı Kararları ile kullanılması gerektiği ifade edilmiş⁵¹¹, uygulamada da Cumhurbaşkanı bu yetkisini söz konusu görüşe uygun şekilde Cumhurbaşkanı kararı ile kullanmaktadır⁵¹². Bu yetkilerin başka bir makama devri mümkün olmadığı gibi kullanılmaları ancak kanunda açıkça belirtilmeleri durumunda söz konusu olacağının da altını çizmek gerekmektedir⁵¹³.

İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:164, Ocak Haziran 2013, s. 153; Demirbaş Aksüt, Vergilendirme, s. 51.

⁵⁰⁸ Kaneti, Anayasal Temeller, s. 32; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 174.

⁵⁰⁹ 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle, bu fıkra da yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

⁵¹⁰ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 174; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015, s. 31-32; Karakoç, Genel Vergi, s. 110; Karakoç, İlkeler, s. 1270.

⁵¹¹ Yusuf Ziya Taşkan, “Türk Vergi Hukuku Bakımından Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanı Kararları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 38, Sayı:446, Ekim 2018, ss. 6-13, (Cumhurbaşkanı), s. 112. Yetki kullanımının hangi hukuk kaynağı ile kullanılacağı hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Akçaoğlu ve Canyaş, s. 117-129.

⁵¹² Örneğin Covid-19 salgını döneminde Cumhurbaşkanı, dönemin şartlarını göz önüne alarak kolonya ve dezenfektan üretiminde kullanılan etil alkol ithalatına uygulanan gümrük vergisi oranını yüzde sıfır olarak düzenlemiştir. Bkz. RG. 25.03.2020- 31079.

⁵¹³ Kaneti, Anayasal Temeller, s. 33; Karakoç, Genel Vergi, s. 108-109; Başaran Yavaşlar, Yasallık, s. 216; Barış Bahçeci, **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Sınırlar), s. 53-54.

Bu yetkinin yasama yetkisinin devri sonucuna yol açacak kadar geniş bir yetki haline dönüştürülmesi de Anayasa’da tanınan yetkinin sınırlarının aşılması, yetki devrinin amacını aşacak ölçüde orantısız kullanımı anlamına gelmektedir. Örneğin Anayasa Mahkemesi, amortismanla tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma konusunda Bakanlar Kurulu’na yetki veren kanun hükmünü vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir⁵¹⁴.

Bu başlık altında Cumhurbaşkanı’na anayasa ile verilmiş olan yetki konularına göre sınıflandırılarak bu yetkinin verilmesi ve kullanılmasına ilişkin bazı örnekler ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme yapılırken Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasında değişiklik yapılması öncesinde söz konusu yetki Bakanlar Kurulu’na ait olduğundan, çalışmada bu dönemde mevcut içtihatlarla ve öğretideki görüşlere yer verilirken “yürütme organı” ibaresi tercih edilmektedir.

b. Vergi Tarife ve Oranlarına İlişkin Düzenleme Yetkisi

Verginin oranı, alınacak vergi tutarını hesaplamak için matrah üzerine tatbik edilecek bir yüzde nispet; vergi tarifesi ise, bu hesaplamanın yapılabilmesi için matraha uygulanması gereken ölçü veya ölçüler bütünüdür⁵¹⁵. Cumhurbaşkanı’na Anayasa’nın 73’üncü maddesi ile tarife ve oranlarda değişiklik yapma yetkisi verilmesindeki amaç, kanun çıkarma sürecindeki zorluk nedeniyle ekonominin hızlı ilerleyen yapısına müdahalede bulunamama riskinin ortadan kaldırılmasıdır. Ölçülülük ilkesi açısından değerlendirildiğinde, genel iktisadî ihtiyaçlara hızlı cevap

⁵¹⁴ “Bakanlar Kurulu ancak, ‘muaflik, istisna, indirim ve oranlar’da yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek; bu alanları ve sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki ‘koşullu ve sınırlı bir yetki’dir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkinin, yeni düzenlemeler içermesi ve/veya çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.” (Any M., 17.11.2011 gün ve E. 2010/11, K. 2011/153, R.G. 14.02.2012-28204)

⁵¹⁵ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 309, Şenyüz ve diğerleri, s. 198; Erdem ve diğerleri, s. 212; Pehlivan, s. 108. Oranlar konusunda verilen yetkinin tarifeleri de kapsayıp kapsamadığı hususu vergilerin kanunîliği açısından tartışılmaktadır. Nitekim Anayasa’nın 73’üncü maddenin 4’üncü fıkrasında sayılan ve Bakanlar Kurulunca değiştirilmesine izin verilen unsurlar arasında vergi tarifesinin matrah dilim tutarları yoktur. (Bkz. Üstün, Takdir Yetkisi, s. 82-83).

verebilme meşrû amacı için kullanılan araç elverişli ve gereklidir. Ancak, Cumhurbaşkanı'na yetki tanıyan bazı kanun hükümlerinin amaç ile amaca ulaşmak için kullanılan araç arasında denge gözetmediği; Cumhurbaşkanı'na yasama yetkisinin devri sonucunu doğuracak şekilde geniş yetkiler tanıdığı açıktır.

Cumhurbaşkanı'na vergi tarife ve oranlarında değişiklik yapma yetkisi veren kanun hükümlerinden hangilerinin orantılılık ilkesinin ihlâlüne yol açtığına ilişkin net bir niceleme yapmak, örneğin *“en fazla yarıya kadar indirme veya iki katına kadar çıkarma gibi bir değişiklik yapabilmelidir, bunları aşan nisbetler ölçüsüzdür”* şeklinde bir aralık belirlemek mümkün değildir. Nitekim, her hükmü kendi özel düzenleme alanı ve getirilme amacıyla değerlendirmek ve bu çerçevede yorum yapmak gerekmektedir. Ancak özellikle vergi oranlarının sıfıra indirilmesi konusunda yürütme organına tanınan yetkiler, vergilerin kanunîliği ilkesini ihlâl ettiği gerekçesiyle oldukça tartışılmaktadır⁵¹⁶. Anayasa Mahkemesi bu konuda;

“(…) vergi oran ya da tutarlarının, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'nca değiştirilebilmesi mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulu'nca sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabilir”

şeklinde ifadesiyle vergi tutarının Bakanlar Kurulu'nca sıfıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması anlamını taşımadığı sonucuna varmıştır⁵¹⁷.

⁵¹⁶ Söz konusu yetkinin Bakanlar Kurulu'na ait olduğu dönemde yapılan tartışmalar için bkz. Karakoç, İlkeler, s. 1268; Gülsen Güneş, **Verginin Yasalığı İlkesi**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, (Yasallık), s. 186. Aksi görüş için bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 175; Yunus Emre Yılmazoğlu, **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 141.

⁵¹⁷ Any.M., 21.02.2008 gün ve E. 2005/73, K. 2008/59, RG., 07.11.2008-27047). Aynı yönde görüş için bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 175. Aynı kararda tartışılan bir başka husus da Bakanlar Kurulu'na maktu olarak belirlenmiş bir verginin değiştirilmesi yönünde yetki tanınması olmuştur. Bu durum, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde Bakanlar Kurulu'na maktu vergiler konusunda açıkça bir yetki verilmediğinden bahisle eleştirilmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi; *“Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Bakanlar Kurulu'na verilebileceği belirtilen değişiklik yapma yetkisi, maktu vergi tutarlarını da kapsamaktadır.*

4760 sayılı Yasa'ya ekli (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, yasayla belirlenen alt ve üst sınırlar içerisinde değiştirme ve bu sınırlar içinde kalmak kaydıyla, mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmesine ilişkin itiraz konusu kuralda, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılık yoktur.” demek suretiyle maktu vergiler konusunda düzenleme yapma yetkisi verilmesini de Anayasa'ya aykırı görmemiştir.

Bir malın veya hizmetin teslimi, alımı veya satımına uygulanacak vergi oranının Cumhurbaşkanı Kararı ile sıfır olarak belirlenmesi kanunla vergiyi doğuran bir olay olarak düzenlenen bir olayın vergisiz bırakıldığı anlamına gelir. Vergilendirmenin kamu giderlerinin finansmanını sağlamak, toplumu oluşturan kişiler arasındaki gelir eşitsizliğini gidermek ve ekonomik istihdam politikalarına yön vermek gibi amaçları olduğu düşünüldüğünde Cumhurbaşkanı'na, Bütçe Kanunu ile tahsil etme izni verilen bir vergiyi sıfıra indirme yetkisi vermenin yerindeligi tartışmalıdır. Ayrıca bir verginin sıfıra indirilmesi suretiyle o vergiden elde edilen gelirin kaldırılması, bu kamu gelirinin başka kesimlerden sağlanması; diğer bir ifadeyle, başka bir kesimin vergi yükünün artırılması sonucunu da doğurmaktadır.

Yürütme organına oranlarda değişiklik yapma yetkisi getiren Anayasa hükmünün amacı ekonominin esnek ve çabuk ilerleyen yapısına, yasama organının yavaşlığı nedeniyle müdahale edememesinin doğurabileceği zararın önlenmesidir ve bu amacı aşarak yasama yetkisinin devrine, vergi adaletinin zedelenmesine yol açan düzenlemeler ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil edecektir. Nitekim söz konusu yetki Bakanlar Kurulu'na aitken vergi oranlarının belirlenmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na yetkiler tanıyan kanun hükümleri birçok kez Anayasa'ya aykırılıkları nedeniyle iptal davalarına konu edilmişlerdir. Bu hükümlerden biri de Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yer alan *“Kanunda yazılı vergi miktarları ile yeniden değerlendirme oranı veya (a) bendindeki oran uygulanmak suretiyle belirlenmiş olan vergi miktarlarını, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibariyle ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar artırma”* yetkisidir. Anayasa Mahkemesi bu hükmü yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçsüz bir düzenleme olarak nitelendirmek suretiyle hükmün iptaline karar vermiştir⁵¹⁸.

⁵¹⁸ “(...) Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.

Motorlu taşıtlar vergisinde vergiler maktu olarak belirlendiğinden zamanla vergi tutarlarının aşındığı bir gerçektir. Verginin bu şekilde azalmasını önlemek amacıyla vergi yasalarında bazı düzenlemeler yer almaktadır. Ekonomik koşulların vergi gelirlerini azaltıcı etkilerinin

Anayasa Mahkemesi iptal kararını, ölçülülük ilkesi yanında yasama yetkisinin devredilmezliği, vergilerin kanunîliği ve hukukî güvenlik ilkelerine dayandırmıştır. Yukarıda ifade edildiği üzere değişen iktisadî şartlar, yasama organına göre daha hızlı ve kolay karar verebilen yürütme organının vergiye müdahale edebilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak yürütme organına verilen yetkinin, bu amacı gerçekleştirmeye yeten oranda verilmesi gerekmektedir aksi yönde verilecek ölçüsüz bir yetki devri, yasama organına ait olan vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale edilmesi yetkisinin yürütme organı tarafından kullanılması anlamına gelecektir. Bir vergi oranını yirmi katına kadar artırma yetkisi, bu yetki kanunda düzenlense dahi yasama yetkisinin devrine yol açan hukuka aykırı, ölçüsüz bir düzenlemedir. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi'nin kararının yerinde olduğu düşünülmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi bu karar yönünde istikrarlı bir duruş sergileyememiş, itirazın gerekçesinde Anayasa'nın 2'nci maddesinde düzenlenen hukuk devleti ve sosyal devlet ilkesine, 48'inci maddesinde devlete bir görev olarak verilen özel teşebbüslerin ekonomik güvenliğini ve kararlılığını sağlama ödevine, 73'üncü maddesinde düzenlenen, malî güce göre vergi ödeme, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ve verginin kanunîliği ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülmesine rağmen Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 111'inci maddesi ile yürütme organına tanınan vergi oranını on katına kadar artırma yetkisi Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır⁵¹⁹.

giderilebilmesini sağlamak amacıyla motorlu taşıtlar vergisi de yeniden değerlendirme yöntemine bağlanmıştır.

(...) Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20 sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir.

İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfî bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır. "(Any.M, 16.1.2003 gün ve E. 2001/36, K. 2003/3, RG., 21.11.2003- 25296).

⁵¹⁹ *"(...) değişik turizm bölge, alan ve merkezlerinde bulunan talih oyunları salonlarının gelirlerinin farklı olması nedeniyle, farklı vergi alınmasına olanak tanınması malî güce göre vergilendirme ilkesine uygun olan bir düzenlemedir.*

Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen "vergilerin yasallığı" ilkesi uyarınca, vergilendirme yetkisi yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemlerle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla

Elbette, kararda değinildiği üzere devlet millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olarak vergi koymaya, bunları değiştirmeye ve kaldırmaya da yetkilidir. Ancak bu yetki Anayasal ilkeler ve sınırlar içerisinde kullanılmalıdır. İşletmenin bulunduğu turizm bölge, alan ve merkezleri itibariyle farklı miktarlar tespit edilme yetkisinin yürütme organına bırakılmasının hızlı karar alabilmek açısından yerinde olduğu düşünülse de bu artırma yetkisinin on kat kadar büyük bir oranda olmasının ölçülülük ilkesine uygun olduğunu söylemek güçtür. Nitekim bir bölgede ticarî faaliyete başlayan bir kimse kâr marjını hesaplarken ödeyeceği vergiyi de göz önünde bulundurur. Ancak bu oranın daha sonra on katına kadar artırılması ölçülülük ilkesi yanında hukukî güvenlik ilkesinin alt bir ilkesi olarak kabul edilen öngörülebilirlik ilkesine de zarar vermektedir.

ç. Vergi İndirim, Muafiyet ve İstisnalarına İlişkin Düzenleme Yetkisi

Anayasa’da kanunla Cumhurbaşkanı’na devredilebilecek yetkiler arasında vergi oranları dışında vergi muafiyet, istisna ve indirimlerine ilişkin düzenleme yetkisi de sayılmaktadır. Vergi muafiyeti, aslında vergi mükellefi olması gereken gerçek veya tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne uyularak vergi dışı bırakılmasıdır⁵²⁰. İstisna ise, vergiye tâbi olması gereken bir vergi konusunun kanunun açık hükmü uyarınca vergilendirilmemesidir⁵²¹. Vergi matrahını daraltan bir diğer etken olan indirim ise, vergi konusunun ölçülmesi için yapılması gerekli azaltmalardır⁵²². Ancak, Cumhurbaşkanı’na tanınan bu yetki muaf olmayan mükelleflere muafiyet tanımak veya muaf olanların muafiyetini kaldırmak şeklinde değildir. Bu hususlar vergilerin kanunîliği gereği mutlaka kanunla

getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır. İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel öğeler belirlenmiştir. Yedinci fıkradaki kural, Maliye Bakanlığına uygulamanın teknik ve ayrıntılarına ilişkin hususları düzenleme yetkisi verdiğinden Anayasa’nın 73. maddesine aykırılık oluşturmamaktadır.” (Any.M., 14.05.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, RG., 21.02.2000-23971).

⁵²⁰ Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 183-184; Erdem ve diğerleri, s. 145; Pehlivan, s. 105; Kırbaş, s. 93; Sabahattin Erişir, “Damga Vergisi Kanunundaki İstisna (ve muafiyet) Hükümleri ve Uygulamaya İlişkin Değerlendirmeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel S., 2010, s. 235.

⁵²¹ Kırbaş, s. 93; Erişir, s. 236.

⁵²² Kırbaş, s. 93.

düzenlenmelidir⁵²³. Cumhurbaşkanı'na verilen yetki, kanunda öngörülen ve muafiyete ilişkin olan sayısal ifadelerin aşağı ve yukarı hadlerinde değişiklik yapma yetkisidir⁵²⁴. Ancak vergi muafiyetine ilişkin olarak, rakamsal değerlerin, alt ve üst sınırın her durumda mevcut olmadığı düşünüldüğünde hükmü bu şekilde anlamak da hükmün uygulanmasını imkânsız hale getirmektedir.

Vergi indirim, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin yürütme organına düzenleme yetkisi veren kanun hükümlerinin sınırları söz konusu belirsizlikler nedeniyle tartışma konusu olmaktadır. Vergi muafiyetleri konusunda bu hükümlerden biri, 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun 20'nci maddesidir. Söz konusu maddeye göre; *“Gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınabilir*⁵²⁵.

Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”. Bu kanun hükmü öğretide hem yürütme organına muafiyet tespitine ilişkin oran dışında bir yetki vermesi hem de şartların belirlenmesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakılması sebebiyle eleştirilmektedir⁵²⁶. Elbette, vergi idaresine kanunda belirlenen şartların bulunup bulunmadığı konusunda bir tesbit yetkisi vermek hukuka aykırı değildir. Ancak muafiyete ilişkin şartların kanunla belirlenmesi gerekir. Şartların belirlenmesi konusunda Cumhurbaşkanı'na yetki vermek Cumhurbaşkanı'nın vergi muafiyeti tanınması anlamına gelecek, hükmün getiriliş amacını aşacak şekilde eşitsizlik yaratacaktır. Bu durum diğer vakıflar açısından ayrımcılığa uğramama hakkına ölçüsüz müdahale edilmesi sonucu doğurmaktadır.

Aynı durum vergi istisnaları için de söz konusudur. Yeni bir istisna koyma veya var olan istisnayı kaldırma yetkisi yasama organına aittir. Bu yetkinin Cumhurbaşkanı'na aktarılması uygun görülmemektedir. Söz konusu yetkinin

⁵²³ Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, (Takdir Yetkisi), s. 263.

⁵²⁴ Üstün, Takdir Yetkisi, s. 263.

⁵²⁵ 2/7/2018 tarihli ve 698 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 57 nci maddesi ile bu fıkra da yer alan “Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” şeklinde değiştirilmiştir.

⁵²⁶ Yereli, s. 111-113; Üstün, Takdir Yetkisi, s. 263-264.

Bakanlar Kurulu'na ait olduğu dönemde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasının, 4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen "*Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir*" şeklindeki son cümlesi Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi önüne gitmiş, Mahkeme Anayasa'ya aykırılık iddiasını kabul etmiştir. Bu konuda Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu karar, vergi muafiyet ve istisnaları konusunda yürütme organına verilen düzenleme yetkisini açıkça ortaya koyar niteliktedir.

Buna göre;

"(...) Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Verginin tahsiliyle ilgili düzenlemeler nasıl vergi tekniğinin konusuysa, gerçek vergi yükünü belirleyen iadelere ilişkin düzenlemeler de vergi tekniğinin konusudur. Yasayla verilen bir hakkın idarî düzenlemeyle kaldırılması mümkün değildir. Kanunla getirilen mahsup ve iade hakkının Bakanlar Kurulu kararıyla kaldırılması da vergi yükünün dağılımında adalet ve dengeyi bozar ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "herkesin malî gücüne göre vergi ödemesi" ile "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ilkelerinin idarî düzenlemelerle zedelenmesine yol açar.

Öte yandan, Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, "vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına" ilişkindir. Buradaki temel koşul da kanunun, yukarı ve aşağı sınırlar belirlemesidir. Buna göre, Bakanlar Kurulu ancak, "muaflık, istisna, indirim ve oranlarda yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek; bu alanları ve sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir"⁵²⁷.

İndirim hususunda da vergi matrahından veya doğrudan vergiden, belirli tutarlarda tenzilat yapılması söz konusu olduğundan, vergi alacağının bir kısmından vazgeçilmesi sonucunu doğmaktadır. Bu nedenle burada da yürütme organına verilen düzenleme yetkisinin sınırının iyi çizilmesi, yetkinin başka organlara devredilmemesi gerekir.

Cumhurbaşkanı'na vergi muafiyet, istisna ve indirimleri konusunda verilen yetki ölçülülük ilkesi açısından değerlendirildiğinde öncelikle bu yetkinin verilmesi amacı ile nasıl kullanıldığına bakmak, kamu yararı ile şahsi haklara yapılan müdahale arasında bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Bu doğrultuda kanunla

⁵²⁷ Any.M., 17.11.2011 gün ve E. 2010/ 11, K. 2011/153, RG. 14.02.2012-28204.

getirilen alt ve üst sınırları aşan düzenlemeler ölçülülük ilkesine açıkça aykırılık oluşturacağı gibi, kanunla belirlenen oranlarda değişiklik yapma dışındaki bir tasarrufla bazı kişilerin mükellef haline getirilmesi ve hatta mükellefiyetlerinin sona erdirilmesi hükmün getirilme amacını aşan orantısız bir tasarruf olarak değerlendirilmelidir. Her ne kadar bazı kesimlerin vergi mükellefiyetlerinin kaldırılması olumlu bir düzenleme olarak mükellef haklarına müdahale etmeyen düzenlemeler olarak düşünülebilirse de geniş çerçeveden bakıldığında bu düzenlemeler toplumun diğer kesiminin mülkiyet ve eşit muamele talep hakkına müdahale sonucu doğurmakta ve bu müdahalede ölçülülük ilkesine uygun davranılması beklenilmektedir.

4. Kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığına Devredilen Yetkilerde Ölçülülük

Vergi hukukunda gerek vergi kanunlarıyla gerekse de Bakanlar Kurulu döneminde Bakanlar Kurulu, mevcut durumda Cumhurbaşkanı kararlarıyla bazı konularda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verildiği gözlemlenmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilerin, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularla sınırlı olması gerekmektedir. Teknik bir hususa ilişkin bütün şartların tek tek kanunda sayılması söz konusu olamayacağından ilgili bakanlığa bir düzenleme yetkisi vermek tabiidir. Ancak bu yetkinin kanunilik ilkesine aykırı olmaması; bu yetkiyi veren kanun hükümlerinin ve bu kanun hükümlerine dayalı olarak yapılan düzenlemelerin yetki aşımına yol açacak şekilde orantısız olmaması; aşırılık içermemesi gerekmektedir. Örneğin, her ne kadar Anayasa Mahkemesi aksi yönde bir karar vermiş olsa da⁵²⁸, müteselsil sorumluluğa ilişkin şartları, sınırları ve konuya ilişkin usul ve esasları düzenleme yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınmış

⁵²⁸ “Yürütme organı ve idare değişik isimler altında düzenleme yapmaktadır. Uygulamada tüzük, kararname, yönetmelik, talimat, yönerge, genelge sirküler, karar, tebliğ gibi isimler altında idarî düzenlemeler görülmektedir. Bu düzenlemelerin ismi ne olursa olsun tüzük ve yönetmeliklerin biçimsel özellikleri saklı kalma kaydıyla bütün idarî düzenlemelerin Anayasal ve hukukî temelleri aynıdır. Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır. İtiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisi, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanıdır. Bu nedenlerle, dava konusu kural Anayasa'nın 73. ve 124. maddelerine aykırı görülememiştir. İptal isteminin reddi gerekir.” (Any.M., 18.07.1994 gün ve E. 1994/46, K. 1994/57, RG., 14.12.1995-22493).

olmasının açıkça Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülmektedir⁵²⁹. Nitekim benzer şekilde vergi indirim konusunda Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisine ilişkin hüküm Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir⁵³⁰. Bu kanun hükmü benzeri şekilde “şartları, usul ve esasları düzenleme” yetkisi tanıyan düzenlemelerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na sadece teknik konularda düzenleme yapılması amacıyla verilebilecek bir yetkinin ölçüsüz kullanıldığı anlamına geldiği düşünülmektedir⁵³¹.

III. VERGİ CEZA YÜKÜ GETİRİLMESİNDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

A. Genel Açıklama

Ölçülülük ilkesi, somut bir temel hak ve özgürlük sınırlamasının amacı ile bu amaca ulaşmak için kullanılan araç arasındaki ilişkinin denetlenmesine hizmet etmekte ve bu yönüyle hukuk devletinin gerektirdiği esaslar çerçevesinde keyfi müdahaleleri önleme fonksiyonuna sahiptir. Bu çerçeveden bakıldığında söz konusu ilkenin vergi hukuku açısından sadece vergilendirme sonucu doğuran düzenlemeler konusunda değil, vergi ceza hukuku⁵³² da dahil olmak üzere vergi hukukunun temel hak ve özgürlüklere müdahale ettiği her durumda göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Öncelikle Anayasa Mahkemesi kararlarında da ifade edildiği üzere

⁵²⁹ Aynı yönde bkz. Bahçeci, Sınırlar, s. 184-185.

⁵³⁰ (...) Dava konusu kuralla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ücretlilerde vergi indirim 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 verebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir.

Bu nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. İptali gerekir. (Any M., 15.07.2004 gün ve E. 2003/33, K. 2004/101, RG., 02.03.2005- 25743).

⁵³¹ Hukukumuzda Maliye Bakanlığı'na usul ve esaslar hakkında yetki veren düzenlemelere sıklıkla rastlanılmakla birlikte söz konusu düzenlemelerle Maliye Bakanlığı'nın esasa ilişkin, vergi yükünü değiştirici düzenlemeler yapılmasının mümkün olmadığı yönünde bkz. Bahçeci, Sınırlar, 179-180.

⁵³² Vergi ceza hukukunu en basit haliyle, vergi kanunlarına aykırı davranışları ve bunlara uygulanan müeyyideleri düzenleyen/ inceleyen hukuk dalı olarak tanımlamak mümkündür, (Karakoç, Genel Vergi, s. 488; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Vergi Ceza), s. 41; Karakoç, Öneriler, s. 322; Şenyüz ve diğerleri, s. 258; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 50).

ölçülülük ilkesinin sadece klasik anlamda ceza hukukunda değil, idarî müeyyideler de dâhil olmak üzere cezaî müeyyide gerektiren bütün hükümlerde dikkate alınması gereken bir ilke olduğunu vurgulamak gerekmektedir⁵³³. Nitekim ister kabahat ister suç olarak adlandırılan bir hukuka aykırılığın müeyyidesi olarak kişi hak ve hürriyetlerine müdahale edilmekte, bu müdahalenin sınırından birini de ölçülülük ilkesi oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi hukukunda idarî veya cezaî müeyyide uygulanmasını gerektiren fiiller için getirilen müeyyidelerin de ölçülülük ilkesi bağlamında anayasaya uygunluk denetimine tâbi tutulması mümkündür⁵³⁴.

Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından da vergi cezaları dahil olmak üzere idarî para cezaları, mülkiyet hakkını doğrudan etkilemeleri nedeniyle mülkiyet hakkını sınırlamanın şartlarını oluşturan “kamu yararı”, “kanunla düzenlenme” ve “devletlerarası hukukun genel ilkelerine uygunluk” şartlarına uygun olmalıdır⁵³⁵. Bu

⁵³³ “...Hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyen düzenlemeler, önleyen uygulamalar, tümüyle geçersiz kılan oluşumlar, demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşamaz. Gündülen amaç ne olursa olsun, sınırlamalar, özgürlüğün kullanılmasını tümüyle ortadan kaldıracak düzeyde ve ağırlıkta olamaz. Kamu yararı düşüncesine dayanan ceza yaptırımı bile Anayasa’yla belirlenen ayrık durumlar dışında bir hak ve özgürlükten tümüyle ve sonsuz yoksunluğu gerektiremez. Ancak belirli bir sınırlamayı getirebilir ki, bunun da koşulları Anayasa’nın 13. maddesinde temel nedenler olarak sayılmıştır...” Ay.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42 (RG. 06.04.1990 – 20484);

“...Yasa koyucunun idarî yaptırıma konu eylemleri (kabahatleri) ve bu eylemler karşılığında uygulanacak yaptırımları belirleme konusunda anayasal sınırlar içerisinde takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu eylemler ile yaptırımlar arasında âdil bir dengenin bulunması, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.” Ay.M. 09.06.2011 gün ve E. 2010/91, K. 2011/98, (RG. 21.10.2011 – 28091).

⁵³⁴ Bkz. Başaran Yavaşlar, İdari Nitelikteki, ss. 140-141; Karakoç, İlkeler, s.1283; Taylar, Vergi Ziyai, s. 152; Artun ve Gök, ss. 189-190. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin ölçülülük denetiminin üç basamağını oluşturan elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ölçütlerini uyguladığı birçok karara rastlanmaktadır. Örneğin, “Vergi matrahının doğru saptanarak kavranabilmesi ve vergi kayıp ve kaçığının önlenerek malî düzenin korunması, mükelleflere tahsilat ve ödemelere ilişkin finansal hareketlerin belge ile tevsiki zorunluluğu yüklenerek etkin kontrol altında tutulmasına ve bu zorunluluğa uyulmaması halinde kesilecek cezanın caydırıcı nitelik taşımasına bağlı olduğundan, itiraz konusu kural ile ceza miktarının tayininde işlem tutarının % 5’ine tekabül eden ceza miktarının aynı madde uyarınca kesilecek cezalardan az olamayacağının öngörülmesinin, bu kural ile ulaşılmak istenen amaç yönünden elverişsiz ve gereksiz olduğundan söz edilemez.

20. Diğer yandan, Kanun’un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında mükelleflerin 213 sayılı Kanun’da gösterilen ekonomik büyüklük ölçütlerine göre belirlenen sınıflarına göre kademeli şekilde ceza miktarında belirlemeye gidilmektedir. Bu nedenle, itiraz konusu kuralla öngörülen yaptırım ile cezaların caydırıcılık fonksiyonunun sağlanması amacı arasında makûl bir orantı bulunmadığı söylenemez. Bu yönüyle, itiraz konusu kural ölçülü olduğu gibi adalet ve hakkaniyet ilkelerine de aykırı değildir.” (Any.M., 7.9.2016 tarih ve E.2016/124, K.2016/155, RG. 11.10.2016-29854).

⁵³⁵ Protokolün 1’inci maddesi, mülkiyet hakkının kullanılmasını/korunmasını ve mülkiyet hakkının kullanımına getirilebilecek istisnaları düzenlemektedir. Buna göre, “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse,

çerçevede Sözleşme, mülkiyet hakkının korunmasını esas almakla birlikte devletlerin vergilerin ödenmesini sağlamak amacıyla mülkiyet hakkına müdahale edebileceğini de bu hakkın istisnası olarak kabul etmektedir. Bu bakımdan sözleşmeye taraf devletlerin, verginin ödenmesini sağlamak ya da vergi kanunlarına aykırı davranışları önlemek amacıyla idarî para cezası uygulamaları mümkündür. Ancak uygulanan cezaların Sözleşme'ye uygun olduğunun söylenebilmesi için, mülkiyet hakkının sınırlanmasına ilişkin kıstaslara uyulmuş olması gerekmektedir ki bu kıstaslar ölçülülük ilkesinin gerekleriyle paralellik göstermektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında mülkiyet hakkına yönelen vergi hukukuna özgü müdahalelerin, kanuna dayanması, meşrû bir amacının bulunması, başvuruyla amaçla gerçekleştirilmek istenen amaç arasında bir orantılılık ilişkisinin bulunması gerekir⁵³⁶.

Çalışmanın bu bölümünde, vergi ve diğer malî yükümlülüklerle aykırılıklardan kaynaklanan kabahat ve suçlar ile bunlara ilişkin uygulanacak müeyyideleri düzenleyen vergi ceza hukukunda ölçülülük konusu üzerinde durulmaktadır. Vergi kanunlarına aykırılıkların birtakım müeyyidelere tabi tutulmasının, vergi ceza hukukunun ana amacı olan vergi düzeninin sağlanması ve vergi kaybının önlenmesi ana amacına hizmet ettiği, bu yönüyle elverişlilik ilkesine uygunluğu genel olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle konu irdelenirken özellikle gereklilik ve orantılılık ölçütleri değerlendirilmekte; bu iki ölçüte aykırılıkları konusunda tartışmalı olan hususlar üzerinde durulmaktadır⁵³⁷.

ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez”.

⁵³⁶ Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 50; Taylar, Vergi Ziyatı, s. 152-153.

⁵³⁷ Gereklilik ölçütü açısından denetimin yapılabilmesi için, temel hak ve hürriyetlere getireceği kısıtlamalar hususunda birbirleriyle kıyaslanabilecek en az iki elverişli önlemin varlığının gerekli olduğu, ancak vergi cezaları için bir istisna hariç böyle bir durum olmadığı için gereklilik değerlendirilmesi yapılamayacağı yönünde farklı görüş için bkz. Uçar, s. 177. Gereklilik ölçütü kabaca, temel haklara daha az müdahale eden bir araçla amaca uygun bir sonuç elde edilip edilemeyeceğini ifade ettiğinden orantılılık ölçütüyle çok yakın bir değerlendirmeyi ifade etmektedir. Ancak; çalışmada ilerleyen bölümlerde yer verilecek bazı düzenlemeler hakkında yalnızca müeyyidelerin suç veya kabahat konusu eylemlere göre ağırlığına ilişkin değil; müeyyidelerin niteliği, müeyyideye tâbi tutulabilecek kimselerin veya müeyyidenin konusunu oluşturan eylemlerin genişliği, istisnâî düzenlemelere yer verilmemesi gibi eleştirilerde de bulunulmakta ve bu eleştiriler gereklilik ölçütü çerçevesinde bir değerlendirmeyi zorunlu kılmaktadır. Ancak yazarın, bu noktada açıklamalarını işbu çalışmanın aksine, yargı organlarının hükmettiği cezalar çerçevesinde yaptığını ve bu nedenle vergi suçları kapsamındaki “Haysiyet ve

B. Vergi Kabahati ve Müeyyidelerinin Ölçülülük Açısından Değerlendirilmesi

1. Vergi Ziyai Cezası

Vergi ziyai kabahati, devlet hazinesinin vergi kaybına uğratılması sonucunu doğuran fiillerle gerçekleşen ve müeyyidesi vergi ziyai cezası olarak öngörülen hukuka aykırılıklar olarak tanımlanabilir⁵³⁸. Vergi Usul Kanunu’nun 341’inci maddesine göre;

“Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. / Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir”

Vergi ziyai kabahatinin maddi unsurunu vergi kaybı oluşturmaktadır⁵³⁹. Vergi ziyainın meydana gelmesi hallerini ise kanuna dayanarak, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilememesi veya eksik yerine getirilmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak saymak mümkündür. Bu çerçevede, vergi kanunlarına, zaman ya da içerik yönünden aykırı davranılması nedeniyle verginin tahakkukunda zaman ya da tutar yönünden bir aksaklığın meydana gelmesi halinde vergi ziyai oluşmuş demektir⁵⁴⁰. Bu durumda vergi ziyaina yol açan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu vergi kaybına yol açtıkları eylemin niteliğine veya eksik beyannamelerinin verildiği tarihe göre değişen, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında, yarısı tutarında ya da üç katı tutarında vergi cezasıyla karşı karşıya kalacaktır⁵⁴¹. Şüphesiz devlet bahsedilen bu

Şerefe Tecavüz Suçu” (VUK md. 5) düzenlemesinde olduğu gibi seçimlik müeyyideleri içeren düzenlemenin varlığına gereksinim duyduğunu ifade etmek gerekmektedir. Yazarın görüşleri için bkz. Uçar, s. 177, dn. 176.

⁵³⁸ Karakoç, Vergi Ceza, s. 177; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, (Vergi Hukuku), s. 144; Şenyüz ve diğerleri, s. 260; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 91; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 160; Taylar, Vergi Ziyai, s. 153-154.

⁵³⁹ Bkz. Karakoç, Vergi Ceza, s. 178; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 92.

⁵⁴⁰ Karakoç, Vergi Ceza, ss. 178-180; Ayrıca bkz. Taşdelen, Kabahatler, s. 202.

⁵⁴¹ Vergi Usul Kanunu’na göre, “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaina sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

cezalarla mükellefin mülkiyet hakkına müdahalede bulunmuş olacaktır.

Vergi ziyai cezasıyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kaynağını oluşturan düzenlemelerin ölçülü olup olmadığını değerlendirmeye çalışırken öncelikle vergi ziyai cezasının amacı tespit edilmelidir. Vergi ziyai cezasının getirilmesindeki amaç vergi kaybının tazminini sağlamaktan öte Anayasa Mahkemesi ve Danıştay içtihadınca da belirtildiği üzere⁵⁴² vergi kanunlarına aykırı davranışın cezalandırılması ve bu yolla kanuna aykırılıkların önlenmesi isteğidir. Nitekim devlet, kanuna aykırı fiiller nedeniyle uğramış olduğu vergisel kaybı, resen, ikmalen veya idarece tarhiyat yapmak (VUK.m.29, 30, mük.30) ve gecikme faizi almak suretiyle (VUK.m.112) zaten telâfi etmektedir⁵⁴³. Uygulanan vergi ziyai cezası, kaybın telâfi edilmesinden ziyade, vergi kaybına yol açan kasıtlı veya kasıtlı olmayan fiilleri önlemeyi amaçlamaktadır. Ancak kişinin ticarî hayatının bitmesine sebebiyet verecek, eylemin ağırlığını aşan vergi ziyai cezalarının uygulanması durumunda şüphesiz ki ölçülülük ilkesi ihlâl edilmiş olacaktır.

Vergi ziyai cezaları ifade edildiği üzere, eylemin niteliğine veya eksik beyannamelerinin verildiği tarihe göre değişen, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında, yarısı tutarında ya da üç katı tutarında olmak üzere uygulanmaktadır. Bir katı tutar yani ziyaa uğratılan vergi kadar ceza kesmek kimi zaman mükellefin ticarî hayatının sona ermesine sebep olmaktayken aynı durum üç kat oranında uygulanan vergi ziyai cezasında evleviyetle mevcuttur. Belirtmek gerekir ki, devletin, vergi alacaklarının tahsilini güçlendirmek, vergi kayıp ve kaçagını önlemek üzere cezaî müeyyide getirilmesi meşrû ve bu amaç için elverişlidir ancak bu amacın gerçekleştirilmesi için gerekli olandan fazlasına kaçan bir ceza yükü gereklilik ve

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

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

⁵⁴² “(...) vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezasında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür. (...) Bir defa vergi cezası kamu giderlerini karşılamak üzere idarece tahsil edilen diğer bir ifadeyle vergi karakteri taşıyan bir mali yüküm değildir. Vergi cezası, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareketleri önlemek için, bu tür davranışları cezalandırmak üzere kesilir.” Dş. İBK. 12.06.1980 gün ve E. 1977/1, K. 1980/2, (Danıştay Dergisi, S. 40-41, Yıl: 11, 1981, s. 69, 70).

⁵⁴³ Taylar, Vergi Ziyai, s. 19.

orantılılık yönünden tartışmalıdır⁵⁴⁴. Nitekim Vergi Usul Kanunu için mehzaz kanun olarak kabul edilen Alman Vergi Usul Kanunu’n 378’inci maddesinde vergi kabahatleri için kesilecek ceza maksimum 50.000 Euro olarak belirtilmekteyken hukukumuz açısından böyle bir üst sınır da bulunmamaktadır⁵⁴⁵. Katla belirlenen bu oranlar enflasyon oranının çok yüksek olduğu dönemlerden kalma düzenlemelerdir ve yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi cezaları her ne kadar kamu alacağının tahsili, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi yönünde caydırıcılık fonksiyonlarını yüklense de, iflas ettirici, yok edici boyuta ulaşmamalıdır⁵⁴⁶.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu’nun 335’inci maddesi; “Vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir” hükmü gereğince, vergi yükümlüsü veya sorumlusunun tek bir fiili nedeniyle birden fazla vergi açısından vergi ziyai meydana gelmişse, her bir vergi açısından ayrı vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle Vergi Usul Kanunu’nda, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümlerinden farklı olarak, bir fiil ile birden fazla vergi ziyasına yol açılması durumunda, her vergi açısından ayrı vergi ziyai cezasının uygulanacağı düzenlenmekte, fikrî içtima⁵⁴⁷ hükümlerinin uygulanması kabul edilmemektedir⁵⁴⁸. Örneğin sahte belge kullanma fiili nedeniyle vergi ziyasına yol açan vergi mükellefine, gelir veya kurumlar vergisi, gelir veya kurumlar geçici vergisi ve katma

⁵⁴⁴ Aynı görüş için Bkz. Taylar, Vergi Ziyai, s. 158. Yazara göre; “*Ceza muhatabının vergi kanunlarına aykırı davranmak suretiyle elde etmiş olduğu ekonomik kazanım faiziyle birlikte geri alındığından, bundan sonrasında uygulanacak cezanın ölçülü olduğunun söylenebilmesi, muhataba yüklenen yükün onun nezdinde katlanılmaz ve ağır bir yük oluşturmamasına bağlıdır. Bu bakımdan, vergi kadar veya verginin üç katı kadar bir para cezası uygulanması, vergi yükümlü veya sorumluları bakımından katlanılmaz ve telâfisi imkânsız sonuçlara yol açabilecek niteliktedir*”. Ayrıca bkz. Karakoç, www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2019/11/34th-international-public-finance-conferenceturkey-proceedings-book.pdf, Erişim. 21.01.2020; Karakoç, Değerlendirme, s. 25; Karakoç, Öneriler, s. 341-342

⁵⁴⁵ www.gesetze-im-internet.de/ao_1977, 11.11.2017. Ancak bununla birlikte Alman hukukunda vergi ziyai cezası düzenlenmesindeki amacın failin idarî suçtan (kabahatten) elde ettiği ekonomik avantajı aşmak ile gerçekleşeceği düşünüldüğünden, kabahatlere verilen cezaların failin elde ettiği ekonomik avantajdan daha düşük olamayacağına ilişkin hüküm vergi ziyai cezalarında da uygulanmaktadır.

(www.steuerlexikon.de/lexikon/steuerordnungswidrigkeiten.html, 11.11.2017)

⁵⁴⁶ Bkz. Karakoç, Öneriler, ss. 341-342.

⁵⁴⁷ Fikri içtima, tek bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet verilmesi durumu olarak tanımlanabilir. Bu durumda Türk Ceza hukukundaki kabul, en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırmaktır. “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır” (TCK.m. 44).

⁵⁴⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 560; Taylar, Vergi Ziyai, s. 165.

değer vergisi için ayrı ayrı üç kat ceza uygulanmaktadır. Her ne kadar her bir verginin farklı bir amaca hizmet ettiği görüşü savunulmaya değerse de, cezaları ödeyecek kaynağın tek olduğu ve yukarıda bahsedildiği üzere hukukumuzda cezaların kat olarak uygulanmasından ötürü bu cezaların toplamının ticarî hayatın sona ermesine sebebiyet verecek büyüklükte olabileceği düşünüldüğünde bu durumun ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturduğu savunulabilir⁵⁴⁹.

Vergi ziyayı kabahatine uygulanan cezanın tekerrür nedeniyle artırılması sonucunda da ölçüsüz bir cezalandırma ortaya çıkabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesine göre, *“Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır”*. Bu itibarla tekerrürün söz konusu olduğu durumlarda, bir kat kesilmesi gereken vergi ziyası cezası bir buçuk kat, üç kat kesilmesi gereken ceza dört buçuk kat olarak her bir vergi türü bakımından ayrı ayrı uygulanmaktadır. Bu durumda zaten ölçüsüz olan ceza oldukça ölçüsüz bir boyuta ulaşmakta, hukuka aykırılığın önlenmesi veya cezalandırılması amacından çok devlet hazinesine daha çok gelir sağlama amacına hizmet etmektedir⁵⁵⁰. Ayrıca ilk işlenen vergi ziyayı kabahatinde kesilen vergi ziyası cezası çok ufak bir rakam olsa dahi, ikinci cezanın yüksek olması durumunda ikinci ceza çok yüksek rakamlara ulaşabilmektedir. Bu nedenle öğretide ikinci cezada tekerrür nedeniyle yapılan artırımın birinci cezanın tutarını geçemeyeceği yönünde düzenlemeye ihtiyaç olduğu, bu haliyle tekerrür hükümlerinin eşitliğe aykırı ve ölçüsüz sonuçlar doğurduğu haklı olarak ifade edilmektedir⁵⁵¹.

⁵⁴⁹ Bkz. Taylar, Vergi Ziyayı, s. 166.

⁵⁵⁰ Taylar, Vergi Ziyayı, s. 173.

⁵⁵¹ Bkz. Karakoç, Öneriler, ss. 357-358. Eşitliğe aykırılık iddiası önceki cezanın küçük, sonraki cezanın yüksek olması halinde uygulanacak artırımın; önceki cezanın yüksek sonraki cezanın düşük olması halinde uygulanacak artırımdan çok farklı olabilmesi gerçeğine dayanmaktadır. (Karakoç, Öneriler, s. 358).

2. Usulsüzlük Cezaları

a. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 351'inci maddesinde tanımlanan usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasını ifade eden bir tür tehlike kabahatidir⁵⁵². Usulsüzlük fiillerinin vergi ziyana sebebiyet verip vermediklerine bakmaksızın cezalandırılmasının amacı kanunda belirtilen ödevlerin süresi içinde yerine getirilmesini sağlamak ve bu ödevleri tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeyenleri cezalandırmaktır. Ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirildiğinde usulsüzlük cezalarının bu amacı gerçekleştirmeye elverişli oldukları kesindir. Bu nedenle bu başlık altında, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ayrı ayrı yer verilerek, bu cezalarının gereklilik ve orantılılık alt ilkelerine uygunluğu değerlendirilmektedir.

b. Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 352'inci maddesi usulsüzlük hallerini birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere ikiye ayırarak tek tek sayma yoluna gitmektedir⁵⁵³.

⁵⁵² Karakoç, Vergi Ceza, s. 188; Akdoğan, Vergi Hukuku, ss. 154-155; Öner, s. 161-162.

⁵⁵³ "Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

1 inci derece usulsüzlükler:

1. (Değişik: 4/12/1985-3239/25 md.) Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;

2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;

3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;

4. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

5. Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;

6. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);

7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;

8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);

9. Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması; (1)

Bu usulsüz kabahatlerine ilişkin cezalar Vergi Usul Kanunu'nun sonuna eklenen cetvele göre belirlenmektedir ve bu cetvelde yer alan cezalar mükellef gruplarına ve usulsüzlük kabahatini oluşturan fiilin derecesine göre farklılık göstermektedir. Örneğin sermaye şirketleri tarafından işlenmiş olan usulsüzlük kabahatine uygulanacak ceza, kazancı basit usulde vergilendirilenlere uygulanacak cezaya göre daha ağırdır⁵⁵⁴. Bu uygulama amaca ulaşmaya elverişli araçlar içerisinden haklara en az zarar veren aracın seçilmesi anlamına gelen gereklilik ilkesine uygunluk arz etmektedir. Nitekim basit usulde vergilendirilenler aynı miktarda cezadan sermaye şirketlerine nazaran daha fazla etkileneceklerdir. Aynı şekilde ticarî hacmi daha düşük kabul edilen basit usulde vergilendirilenlerin Vergi Usul Kanunu'nun da yer alan usule ve düzene ilişkin kurallara aykırılıkları da daha az zarar vereceğinden düzenlemede orantılılık ilkesine de uygunluk söz konusudur. Aynı şekilde daha fazla haksızlık içerdiği kabul edilen birinci derece usulsüzlük kabahatlerinin ikinci derece usulsüzlük kabahatlerine göre daha ağır müeyyideye tabi tutulması da orantılılık açısından yerindedir.

Orantılılık açısından irdelenmesi gereken bir başka husus usulsüzlüğe ilişkin cezaların maktu olarak belirlenmiş olmasıdır. Bu durum kayba uğratılan vergi

10. (Mülga: 18/4/1984-2995/4 md.)

11. (Ek: 4/12/1985-3239/25 md.) Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

II nci derece usulsüzlükler:

1. (Değişik: 4/12/1985-3239/25 md.) Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması; (Mülga: 3/4/2002-4751/7 md.)

2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;

3. (Mülga: 18/4/1984-2995/4 md.)

4. (Değişik: 3/12/1988-3505/4 md.) Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);

5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;

6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması; 7. (Değişik: 4/12/1985-3239/25 md.) Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;

8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi." (VUK m. 352).

⁵⁵⁴ Örneğin söz konusu cetvelde basit usulde vergilendirilenlere 2020 yılı itibariyle birinci derece usulsüzlük cezası 18 TL, ikinci derecede usulsüzlükler için 8,5 TL olarak belirlenmişken; bu cezalar sermaye şirketleri için 220 TL ve 120 TL olarak belirlenmiştir. Bkz. Vergi Usul Kanunu Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel. Açıklama için ayrıca bkz. Karakoç, Vergi Ceza, s. 192.

miktarı göz önünde bulundurulmadığı için eleştirilmektedir⁵⁵⁵. Cezalar söz konusu olduğunda orantılılıktan anlaşılması gereken cezanın ağırlığıyla cezalandırılan eylemin ağırlığı arasında bir dengenin bulunmasıdır. Vergi hukuku özelinde eylemin ağırlığı varsa kayba uğratılan vergi miktarı, kamu yararına verilen zararın büyüklüğü ile tespit edilebilir ancak usulsüzlük kabahatinin oluşması için herhangi bir zararın doğmuş olması şart olmadığı gibi eğer bir zarar söz konusuysa bu zarar vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile zaten karşılanmaktadır. Kaldı ki kanunda usulsüzlüğe bağlı olarak doğabilecek zararın büyüklüğüne ve haksızlık içeriğine göre de usulsüzlük cezaları ikili bir sınıflamaya tabi tutulmuş aynı zamanda yine bu fiili işleyenlerin gelir hacmine göre değişen miktarlarda bir düzenleme yapma yoluna gidilmiştir. Bu nedenle usulsüzlük kabahatine uygulanacak müeyyidenin salt maktu olması dolayısıyla oranlılık ilkesini ihlâl ettiğini söylemek mümkün değildir.

c. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

Vergi Usul Kanunu genel usulsüzlük kabahatlerinin yanı sıra usule ilişkin daha ağır ihlalleri özel usulsüzlük kabahatleri olarak düzenlemektedir⁵⁵⁶. Özel

⁵⁵⁵ Eltimur, Ölçülülük, ss. 359-360.

⁵⁵⁶ “1. (Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 (350) Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 (180.000) Türk lirasını geçemez.

2. (Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, 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, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240 (350) Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 (18.000) Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 120.000 (180.000) Türk lirasını geçemez.

3. (Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.) 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest

usulsüzlük kabahatlerini, fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması; noterlerin damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik etmesi veya örneklerini çıkarması; bilgi vermekten çekinme ve muhafaza veya ibraz ödevlerine aykırı davranılması olarak sıralamak mümkündür. Özel usulsüzlük kabahati kapsamına giren usulsüzlüklerin müeyyidesi olarak verilecek ceza çoğu maktu olarak belirlenmiş olmak üzere ilgili fiilin kabahat olarak düzenlendiği fıkranın sonunda belirtilmektedir. Maktu olarak düzenlenen vergi cezalarının bu cezaya sebebiyet verecek fiilin ağırlığına göre düzenlenmiş olması ve aşırılık içermemesi kaydıyla sırf maktu olarak düzenlenmeleri sebebiyle ölçülülük ilkesine aykırı kabul edilemeyeceği yönündeki açıklamamızı tekrar etmekle birlikte özel usulsüzlük sebebiyle kesilecek kimi cezalar için kanunda üst sınırların belirtilmiş olmasının da ölçülülük ilkesi

meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. (Ek cümle: 28/3/2007-5615/20 md.) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

4. (Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.) Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000.000 (350 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. (Mülga: 16/7/2004-5228/60 md.)

6. (Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.) Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (8.500 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. (Ek: 25/5/1995-4108/8 md.) Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 10.000.000 (420 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

8. (Ek: 22/7/1998-4369/12 md.) Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75.000.000 (1.300 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. (Ek cümle: 23/7/2010-6009/11 md.) Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 114.000 TL (260.000) 'yi aşamaz.

9. (Ek: 22/7/1998-4369/12 md.) 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75.000.000 (1.800 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

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 (1.300 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir." (VUK. m. 353).

açısından olumlu olduğunu ifade etmek gerekmektedir⁵⁵⁷. Nitekim üst sınırı olmadığı için ve çok yüksek miktarlara ulaşabilen bir cezayı, hedeflenen caydırıcılık amacına ulaşılmasına katkıda bulunmadığından elverişlilik, ceza muhatabının temel hak ve özgürlüklerine en az dokunacak önlem olmadığından gereklilik, vergiyi faiziyle ödemek durumunda olan muhataba ayrıca katlanabileceğinin üzerinde bir yük getirdiğinden orantılılık ilkelerine aykırı olarak değerlendirmek gerekecektir⁵⁵⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesine göre, cezaya sebebiyet veren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinin birlikte işlenmiş olması halinde bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanının kesileceğini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesi özel usulsüzlük cezaları için uygulanmamakta; özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana gelirse vergi ziyasının gerektirdiği cezaların da ayrıca kesilmesi gerekmektedir. Kanun koyucunun bu yönde kullandığı takdir yetkisinin ölçülülüğü tartışılabilir olmakla birlikte; hesap dönemi kapandıktan sonra özel usulsüzlük cezası kesilmesine Danıştay içtihadınca izin verilmemesi gerekçesiyle hüküm bir dönem uygulanamamıştır. Ancak Vergi Dava Daireleri 2014 yılında vermiş olduğu sonraki tarihli kararında önceki içtihadının aksine⁵⁵⁹; hesap dönemi kapandıktan sonra özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği yönünde Kanunda bir düzenleme bulunmadığı, özel usulsüzlük cezası için zamanaşımı süresinin kanunda beş yıl olarak düzenlendiği gerekçesiyle

⁵⁵⁷ Örneğin verilmesi veya alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin olarak tespit olunan usulsüzlük cezasının toplamı 2020 yılı itibarıyla 180.000 Türk Lirasını geçemez. (Bkz. VUK.m. 353/1)

⁵⁵⁸ Bkz. ve karşı. Taylar, Vergi Ziyayı, s. 138, 172. Anayasa Mahkemesinin, idarî para cezaları konusunda cezaların nisbi olarak belirlenebileceği ve üst sınır getirilmesinin gerekmediği yönünde kararı için bkz. Any.M. 01.03.2012 gün ve E. 2011/22, K. 2012/31, RG. 13.10.2012 – 28440).

⁵⁵⁹ “...Yukarıda belirtilen ve yasa yapıcı tarafından fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353'üncü madde, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermediği, zamanaşımı süresi beş yıl olmakla birlikte, şekle ve usule aykırılıkla ilgili tespit için ait olduğu yılda yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

2004 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra ve 30.06.2007 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda hasılatının bir kısmı için fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden, davanın reddine ilişkin ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir. (Dş. VDDK. 07.05.2010 gün ve E. 2009/271, K. 2010/218).

hesap dönemi kapandıktan sonra da özel usulsüzlük cezası kesilebileceği yönündeki ısrar kararını yerinde bulmuştur⁵⁶⁰. Danıştay'ın çelişen kararları esasen özel usulsüzlük kabahatini oluşturan fiillerin yapısından ve maddenin gerekçesinden kaynaklanmaktadır. Nitekim, hukuken bağlayıcılığı olmamakla birlikte maddenin gerekçesinde; *“vergilendirme döneminde yapılacak incelemelerin vergi dönemi dışında yapılanlardan daha önemli olduğu; bu durumda kesilen özel usulsüzlük cezasının, vergi ziyayı yol açacak suçların zamanında önlenmesini sağlayacağı, bu yolla mükelleflerin ilerde daha ağır müeyyide ve cezalara maruz kalma ihtimalini de ortadan kaldıracığı”* ifade edilmiştir⁵⁶¹. Ayrıca doktrinde özel usulsüzlük kabahatinin vergi ziyayı kabahatinin teşebbüs hali niteliğinde olduğu, tamamlanmış vergi ziyayı kabahati için ceza kesilmesi halinde ayrıca bu kabahatin teşebbüs halini oluşturan özel usulsüzlük kabahati için ceza kesilmesine gerek olmadığı da ifade edilmektedir⁵⁶². Kanun gerekçesi açıkça özel usulsüzlük cezasının vergi ziyayı cezasının malî yıl içerisinde yapılacak incelemelerde söz konusu olduğunu, vergi ziyayı yol açacak suçların zamanında önlenmesi amacıyla getirildiğini ifade etmekle birlikte, kanunda yer alan hem özel usulsüzlüklerle birlikte vergi ziyayı kabahatinin birlikte işlenmesi halinde ayrı ayrı ceza kesileceği hem de özel usulsüzlükler için ceza kesme zamanaşımının beş yıl olduğunu düzenleyen hükümlerinin uygulanma ihtimali kalmamaktadır ve bu nedenle Danıştay Dava Daireleri Kararına mevcut kanun hükümleri nedeniyle katılmamak mümkün değildir. Ancak özel usulsüzlük kabahatinin Türk vergi hukukuna getiriliş amacı gerekçede belirtildiği üzere vergi ziyayı yol açacak usulsüzlüklerin zamanında önlenmesi, mükelleflerin ilerde daha ağır müeyyide ve cezalara maruz kalma ihtimalinin bertaraf edilmesi ise yukarıda yer alan düzenlemeler elverişlilik ilkesini açıkça ihlâl etmiş olacaktır. Nitekim, eğer

⁵⁶⁰ Dş. VDDK., E. 2014/65; K. 2014/339 sayılı kararı, (Gözde Saruhan, “Hesap Dönemi Kesildikten Sonra Kesilen Özel Usulsüzlük Cezalarının Hukuka Aykırılığı”, **İstanbul, Barosu Dergisi**, Cilt: 89, Sayı:6, Kasım 2015, s. 145).

⁵⁶¹ “... günümüzde, vergi güvenliğini sağlayacak tedbirler arasında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemelerden çok, cari yıl içinde yapılan malî kontrollere önem verilmektedir. Suçun işlenmesinden bazen yıllarca sonra yapılmakta olan vergi incelemesi, vergi ziyayı ile ilgili delili ve izlerin çoğunlukla ortadan kalkmış olması nedeni ile ancak belli bir ölçüde etkili olabilmektedir. Oysa anında yapılacak kontrollerle, geliri doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasında ilişki kurulması mümkün olmakta, vergi ziyayı yol açacak suçların zamanında önlenmesi sağlanmaktadır. Mükellef idare ilişkilerinin artmasını temin eden bu kontroller birçok halde vergi idaresinin mükellefe yardımı şeklinde de belirebilmekte böylece mükelleflerin ilerde daha ağır müeyyide ve cezalara maruz kalma ihtimali de büyük ölçüde bertaraf edilmiş olmaktadır”. (Saruhan, s. 140).

⁵⁶² Bkz. Karakoç, Vergi Ceza, ss. 197-198; Karakoç, Öneriler, s. 356; Saruhan, s. 145.

ortada vergi ziyat cezasının kesilmesini gerektiren bir usulsüzlük varsa ve mükellef buna ilişkin bir müeyyideye maruz kaldıysa, ayrıca özel usulsüzlük cezası kesmek gerekçede belirtilen vergilendirme dönemindeki işlemlerinin, kayıt ve belge düzenine uygun yürütülmesinin sağlanması ve bu yolla vergi ziyanının önlenmesi amacına ulaşmada elverişli olmayacaktır. Bu durumda yapılması gereken özel usulsüzlük kabahatinin getirilme amacıyla aykırılık teşkil eden kanun hükümlerinin kaldırılması ve kanunun belirtilen bu amaca uygun olacak şekilde yeniden düzenlenmesidir.

C. Vergi Suç ve Müeyyidelerinin Ölçölülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

1. Genel Açıklama

Vergi kanunlarında belirlenen ve işlemleri halinde ceza hukuku anlamında bir suç ortaya çıkan birtakım fiillere vergi suçu denilmektedir⁵⁶⁹. Ceza mahkemelerince ceza hükmüne esas alınması gereken Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları; kaçakçılık suçları (VUK m. 359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK m. 362), mükellefin özel işlerini yapma suçu (VUK m.363), haysiyet ve şerefe tecavüz suçu (VUK m. 5), ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu (VUK m. 246/2) olarak sıralanabilir. Bu başlık altında tez konusu hakkında özellik taşıyan kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçuna ilişkin düzenlemeler ölçölülük ilkesi açısından değerlendirilmektedir.

2. Vergi Kaçakçılığına İlişkin Düzenlemeler

a. Genel Olarak

Vergi kanunlarına aykırı eylemlerin bir kısmı hürriyeti bağlayıcı ceza müeyyidesine tabi tutulmakta ve suç olarak düzenlenmektedir. Bunlardan en önemlisi vergi kaçakçılığı suçudur. İlgili suç tipini oluşturan fiiller Vergi Usul

Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir⁵⁶³.

Vergi kaçakçılığı bugün vergi suçlarından en çok soruşturulanı ve cezaya hükmedilenidir. Vergi kaçakçılığı eylemi sonucunda kişinin hürriyeti bağlayıcı ceza yanında üç kat vergi ziyai cezası gibi ağır bir müeyyideyle de karşılaşması söz konusudur. Ölçülülük ilkesiyle devlet, cezalandırmanın sağladığı kamu yararı ile kişinin hak ve özgürlükleri arasında âdil bir dengeyi sağlamakla yükümlüdür. Bu nedenle, bu suç tipini oluşturan fiillerin belirlenmesi, öngörülen müeyyidenin ağırlığı ve hatta cezalandırma usulünde ölçülülük ilkesine riayet edilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığına ilişkin kanunî düzenlemelerin ölçüsüz olduğu hususu sıkça gündeme getirilmekte ve bu ölçüsüzlük iddiaları farklı gerekçelere dayandırılmaktadır.

b. Defter İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Düzenlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suçunu düzenleyen 359'uncu maddesinde defter, kayıt ve belgelerini gizleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte mükellefin tutmakla yükümlü olduğu defter, kayıt ve belgeleri kendisi aleyhinde kullanılacağını

⁵⁶³ “a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.
b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter 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, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.
c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

bilmesi sebebiyle idareye vermemesi müeyyidesine bağlanmış bulunmaktadır. Vergi yoluyla devlet hazinesine para aktarılması şeklinde gelişen kamu yararı ile mükellefin susma ve kendisi aleyhine delil vermeye zorlanmama hakkı çatışmakta, bu düzenleme ile devlet verginin tahsili amacına öncelik tanımaktadır.

Susma ve kendini suçlamama hakkı olarak ifade edilen bu hak 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinin 5'inci fıkrasında; *"Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz"* düzenlemesiyle anayasal koruma altındadır. Bunun yanında hak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte, âdil yargılamanın temel ilkelerinden ortaya çıkan ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadında yerini bulan bir hak niteliğindedir⁵⁶⁴.

Susma hakkı, şüpheli veya sanığın sessiz kalmayı tercih ettiğinde, yetkililerin bu kimseleri bilgi vermeleri yönünde zorlamamaları gerektiğini ifade etmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi şüpheli veya sanığın kendisini suçlar mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi halinde idarî para cezası veya hapis cezası gibi uygulanacak her türlü müeyyidenin kişinin kendini suçlamaya zorlanması anlamına geldiği görüşündedir. Mahkemenin vergi hukukuna ilişkin olarak bu görüşünü vurguladığı Funke ve JB kararları dikkat çekmektedir. Funke kararında Mahkeme, gümrük idaresinin var olduğuna inandıkları bazı belgeleri elde etmek için Funke'yi müeyyideye tabi tutmasını; bu belgeleri başka yoldan temin edemediği için başvuranı işlediği iddia edilen suçlarının delillerini bizzat zanlı tarafından kendilerine teslimi için zorlamasını ve bu isteği yerine getirmeyen başvuranın sırf bu nedenle cezalandırılması sanığın susma ve kendi mahkûmiyetine yardımcı olmama hakkının ihlâli niteliğinde değerlendirmiştir⁵⁶⁵. Mahkemenin bu yönde vermiş olduğu diğer bir karar olan JB kararına konu olayda ise, başvurucudan şirketlerine ilişkin belgeleri idareye vermediği gerekçesiyle dört kez cezaî müeyyide uygulanmıştır. Mahkeme bu durumun, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi kapsamındaki kendini

⁵⁶⁴ Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 139; Uçan, s. 136. Mahkemenin aynı yönde açıklaması için bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi J.B. – İsviçre kararı, Baş. No. 31827/96, parag. 64, (www.hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59449, 12.01.2018).

⁵⁶⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Funke- Fransa kararı, Baş. No. 10828/84, parag. 44, (www.hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57809, 12.01.2018). Kararın çevirisi ve açıklamalar için bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 293- 294; Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 139 vd.

suçlamama hakkına aykırı olduğu sonucuna ulaşmıştır⁵⁶⁶. Ancak altını çizmek gerekmektedir ki mahkeme, vergi idaresinin bilgi toplama yetkisini veya mükellefin bilgi verme yükümlülüğünü tanımakla birlikte vergi idaresinin vergi suçunun varlığına delil olacak belgeyi vermesi konusunda mükellefi zorlamasını sözleşmeye aykırı bulmaktadır. Nitekim Mahkeme başka bir kararında; Ulusal Gelir İdaresi'ne yapılacak malvarlığı bildirimlerinde talebe rağmen bildirim yapılmamasına para cezası müeyyidesi uygulanacak olsa dahi, bu durumun susma hakkının ihlâli niteliği taşımadığına çünkü verginin hesaplanabilmesi ve tarhiyat yapılabilmesi için gelir ve servet hakkında bilgi verme yükümlülüğünün Sözleşme'ye taraf devletlerin vergi sistemlerinin ortak noktası olduğuna ve bu araç olmadan sistemin etkin çalışmasının zor olacağına hükmetmiştir⁵⁶⁷.

Türk vergi hukukunda yer alan defter tutma ve gerektiğinde ibraz etme yükümlülüğünün amacını devletin kazanılan gerçek gelirler üzerinden vergi alma, devletin gelir kaynaklarından en önemlisini oluşturan verginin kaybını en aza indirme isteği oluşturmaktadır. Bu amaca Vergi Usul Kanununun 171'nci maddesinde defter tutmanın maksadı adı altında yer verilmektedir. Buna göre;

“Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar;
1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. (Değişik : 30/12/1980 - 2365/23 md.) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.”

Aynı zamanda mükellefe defter tutma ödevinin tamamlayıcısı niteliğinde istenildiğinde bu defter, kayıt ve belgeleri ibraz ödevi de getirilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun ibraz mecburiyetine ilişkin 256'ncı maddesi şu şekildedir;

“Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257' nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyb, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye

⁵⁶⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi J.B. – İsviçre kararı, Baş. No. 31827/96, parag. 69-71, (www.hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59449, 12.01.2018).

⁵⁶⁷ Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 147-148.

Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli malî müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”

Defter ibraz etmemenin kanunda suç sayılmış olmasının susma ve kendisi aleyhine delil vermeye zorlanmama hakkını ölçülülük ilkesine aykırı olarak ihlâl edip etmediği konusunda öğretide bir görüş birliğine varılmış değildir. İlk görüş söz konusu cezaî müeyyidenin susma hakkını ihlâl ettiği yönündedir⁵⁶⁸ ve bu görüşe göre vergi hukukunda susma, kendi aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi, belgeleri idareye vermeye ya da beyanda bulunmaya zorlanmama hakkı, vergi idaresinin bilgi ve belgeye ulaşma yetkisinin sınırını oluşturmaktadır. Karşıt görüş ise vergi yargılamasında ve vergilendirme sürecinde susma hakkının vergi mükellefi tarafından her zaman mutlak olarak savunulmasının mümkün olmadığını, defter ibrazı konusunda mevcut yükümlülüğün verginin tahsilindeki kamu yararı nedeniyle daha önemli olduğu görüşündedir⁵⁶⁹. Nitekim söz konusu maddenin Anayasaya aykırılığı iddiasıyla açılan davada Anayasa Mahkemesi de; “Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası’nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa’nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.” demek suretiyle ikinci görüşü destekler yönde bir karar vermiştir⁵⁷⁰. Bir diğer görüş ise; olağan vergi denetimleri içerisinde yapılan defter ibraz talebine uymama eylemini susma hakkı kapsamı dışında ancak bir suç isnadının varlığı söz konusu olan vergi kaçakçılığı şüphesiyle soruşturma kapsamında defter ve belge ibraz talebine uymama

⁵⁶⁸ Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 149; Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013 (Basım Yılı: 2014), ss.29-40, (Susma Hakkı), s. 39.

⁵⁶⁹ Bu yönde görüşlerini öncelikle lisansüstü derslerde olmak üzere konunun tartışıldığı her bilimsel ortamda dile getirmekte olan saygıdeğer hocam Yusuf Karakoç’a teşekkür ederim.

⁵⁷⁰ Any M., 31.1.2007 gün ve E. 2004/3, K. 2007/11 sayılı kararı, RG.18.05.2007-26526.

eyleminin ise susma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir⁵⁷¹. Ancak rutin bir vergi incelemesinin sonucunda da bir vergi suçunun işlendiğine ilişkin bir şüphe doğabileceğinden pratikte suç isnadıyla rutin incelemeyi birbirinden ayırmak her zaman söz konusu olamayacaktır⁵⁷².

Özellikle bir suç isnadı söz konusu olduğu durumlarda madde hükmünün uygulanırken, Anayasa Mahkemesi'nin ifadesiyle “*kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma söz konusu değildir*” şeklinde bir yorumu kabul etmek mümkün gözükmemektedir. Burada söz konusu hakka bir müdahale bulunmaktadır ancak bu müdahalenin kamu yararı amacını gerçekleştirmeye yönelik ölçülü bir müdahale olup olmadığı önem taşımaktadır.

Düzenleme ölçülülük ilkesi açısından irdelendiğinde meşrû amaç vergi kayıp ve kaçığının hukuka uygun bir biçimde önlenmesi ve gerekirse cezalandırılması, araç ise susma ve kendini suçlamama hakkına müdahale niteliği taşıyan vergi kaçakçılığı müeyyidesine tabi tutulmaya yönelik düzenlemedir. Bu noktada, vergi kaçakçılığı suçunun isbatını meşrû amaç olarak kabul etmenin mümkün olmadığını önemle belirtmek gerekir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından da belirtildiği üzere sırf başka yoldan vergi kaçakçılığı suçunun mevcudiyetinin isbatı söz konusu olmadığı için mükellef kendi aleyhine delil vermeye zorlanamaz. Düzenlemenin vergi kayıp ve kaçığını aza indirme ve bu halleri cezalandırma amacı için elverişli olduğu açıktır. Ancak düzenleme açısından esas tartışılması gereken gereklilik ve orantılık kıstaslarına uygunluğu hususudur.

Bilindiği üzere bir amaca haklara daha az müdahale edecek bir araçla ulaşmak mümkün ise o aracı “*gereksiz*” kabul etmek gerekmektedir. Bu durumda, şayet defter, kayıt ve belgeleri beyan etmeme fiili daha hafif müeyyideyi gerektiren bir hukuka aykırılık hali olarak düzenlenseydi de yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirebilir ise düzenlemeyi gereksiz kabul etmek gerekmektedir. Kanaatimizce kanun hükmünün amacı, kişilerin defter, kayıt ve belgelerini

⁵⁷¹ Yazar hakimlerin bu konuya ilişkin önlerine gelen bir uyuşmazlıkta, kanun hükmüyle, tarafı olunan uluslararası sözleşmenin birbirine aykırı hükümler içermesi söz konusu olduğu için Anayasa'nın 90'ıncı maddesi gereği susma hakkına riayet ederek karar vermesi gerektiği görüşündedir. (Turgut Candan, “Vergisel Kabahatler Hukuku”, www.turgutcandan.com/2012/10/03, 19.06.2019).

⁵⁷² Benzer yönde bkz. Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XV, 2011, Sayı: 3, ss. 363-390, (Susma Hakkı), s. 387.

saklayarak kaçakçılık suçuna ilişkin cezaî müeyyidelerden kaçınmalarının engellenmesidir. Bu itibarla, saklama (ibraz etmeme) fiilinin kaçakçılık suçuna ilişkin müeyyideden daha düşük bir cezayla ilişkilendirilmesi, mükelleflerin kaçakçılık suçunun müeyyidelerinden kurtulmak için bu yolu tercih etmeleri sonucunu doğuracaktır. Bu nedenle defter ibraz edilmemesinin kaçakçılık suçu olarak düzenlenmesi gereklilik ölçütünü taşımaktadır⁵⁷³. Bu açıdan bakıldığında araç gereklilik şartını taşımamaktadır.

Amaç ile aracın orantıllığı noktasında ise, düzenleme konusu fiilin müeyyidesiyle fiil arasında, özellikle diğer vergi kabahatlerine aykırı fiillerin de müeyyideleri düşünüldüğünde bir orantısızlık göze çarpmaktadır. Nitekim defter tutmama yönünde bir vergi kanuna aykırılık birinci derece usulsüzlük olarak düzenlenmekteyken (VUK m. 352/I.2), defterleri ibraz etmemek kaçakçılık suçu olarak düzenlenmektedir (VUK m. 359). Diğer bir ifadeyle hiç defter tutmayıp kanunî yükümlülüğünü yerine getirmeyenler tek kat vergi ziyai cezası müeyyidesine tabi tutulurken var olan defterlerini gizleyenler üç kat vergi ziyai cezası yanında hapis cezası müeyyidesine de tabi tutulmaktadır. Bu hususun yeniden gözden geçirilmesi gerekliliği konusunda öğretide görüş birliği bulunmaktadır⁵⁷⁴. Sonuç olarak Anayasada da yer almakta olan vergi ödevinin gerekleri düşünüldüğünde defter ve belgeleri ibraz etmemenin müeyyideye tabi tutulmaması, bu konuda mutlak bir susma hakkı olduğunun savunulması mümkün değildir ancak söz konusu düzenlemenin orantıllık ölçütleri açısından gözden geçirilmesi gerekmektedir.

⁵⁷³ Özel usulsüzlük cezası yanında uygulanacak bir takım farklı idarî müeyyidelerle de kanunun amacına ulaşmanın mümkün olduğu yönünde bkz. Şenyüz, Susma Hakkı, s. 39. Susma ve kendini suçlamama hakkının mutlak olarak tanınmasının denetimlerin sıklıkla yapılmadığı ülkelerde kayıt dışılığı artıracak yönünde bkz. Başaran Yavaşlar, İdarî Nitelikteki, s. 150.

⁵⁷⁴ Bkz. ve karşılaştırınız Karakoç, İlkeler, s. 1284; Şenyüz, Susma Hakkı, s. 39; Soylu, Tunahan. “Hangi Suçun Cezası Daha Ağırdır. Yasal Defterleri Tasdik Ettirmemek mi, Yoksa İbraz Etmemek mi?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009, www.yaklasim.com.tr, (13.01.2018), Üstün, s. 386.

c. Vergi Kaçakçılığına İlişkin Düzenlemenin Non bis in idem İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi

aa. Genel Olarak

Türk vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunması, kaçakçılık suçu ile vergi ziyaına yol açılması halinde vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel oluşturmamaktadır. Vergi kaçakçılığının söz konusu olduğu durumlarda, mükellefin kesilen vergi ziyai veya usulsüzlük cezalarına karşı dava açması durumunda birbirinden farklı iki yargılama süreci paralel olarak devam etmektedir. Aynı fiilden kaynaklanan bu yargı kararlarının birbiriyle çelişse dahi birbirlerini bağlamayacağı Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin son fıkrasında, *“Ceza mahkemesi kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz.”* hükmüyle ifade edilmektedir. Bu durum non bis in idem ilkesi çerçevesinde mahkemelerin kesin hüküm otoritesini ve ayrıca vergi cezasının muhatabının hukukî güvenliğini zedelediği gerekçeleriyle eleştirilmektedir⁵⁷⁵.

Yargılama ve ceza hukukunun ana ilkelerinden kabul edilen *non bis in idem* ilkesi, hiç kimsenin bir fiilden dolayı birden fazla kere yargılanamayacağını, bir kimsenin bir suçtan dolayı ancak bir kez ceza kovuşturmasına maruz kalabileceğini ifade etmektedir⁵⁷⁶. Aynı fiilden dolayı aynı kişi hakkında birden çok dava açılmasını veya hüküm verilmesini engelleyen non bis in idem ilkesi, aynı fiil ve aynı konu nedeniyle mükerrer yargılama veya cezalandırmanın mümkün olmayacağını ifade eden bir ceza hukuku ilkesidir. Bu yönde mükerrer bir cezalandırma durumu

⁵⁷⁵ Bkz. Ahmet Emrah Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis in İdem İlkesi”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:65 (2), 2016, ss. 315-348, (Non Bis in İdem), ss. 334-335; Uçar, s. 207.

⁵⁷⁶ Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:317, Şubat 2015, ss. 85-92, (Glantz Kararı), s. 86; Geçer, Non Bis in İdem, 315. “Ne bis in idem” olarak da kullanılan “Non bis in idem” terimi, bu anlamda kullanılmakla birlikte söz konusu açıklama bir tercüme niteliğinde değildir. Nitekim terim, parçalarına ayrıldığında içeriğinde cezalandırma, yargılama, ya da suç anlamına gelen bir sözcük bulunmamaktadır (Barış Bahçeci, “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:67, Sayı:2, Yıl:2018, (İHAM İçtihadı), s. 254).

konumuz açısından da önem arz etmektedir. Nitekim, aynı fiil dolayısıyla çifte yargılama yapılması ve çifte cezaya hükmedilmesi durumu ölçülülük ilkesinin alt ilkesi olan orantılılık ilkesine ayrılık oluşturacaktır⁵⁷⁷. Bu çerçevede bu başlık altında konu önemine ve genişliğine binaen alt başlıklarına ayrılarak incelenecek; konuya ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türk Yargısı'nın içtihadına ve öğretinin görüşlerine yer verildikten sonra⁵⁷⁸, konu hakkındaki kanunî düzenlemelerin ölçülülük ilkesi açısından değerlendirmesi yapılarak çözüm önerileri sunulacaktır.

bb. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı

'Non bis in idem' bir hüküm olarak Sözleşmenin 1950 yılında imzaya açılan orijinal metninde yer almamış, ancak 1984 yılında imzaya açılan 7'nci Ek Protokolün 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *"Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve kanuna uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez."* Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin suç ve ceza kavramları konusunda otonom yorumu kullanması⁵⁷⁹ bu madde konusunda birçok ülke açısından idarî müeyyideleri de ceza kapsamına alıp almayacağı konusunda tereddüt oluşturmuştur. Nitekim fiillerin hem idarî hem cezaî müeyyideye tâbi tutulması, sadece ülkemizde değil birçok ülkede örneğine rastlanan bir uygulamadır. Bu doğrultuda Fransa, İtalya, Avusturya "non bis in idem" uygulamasına ilişkin 7'nci protokolün 4'üncü maddesine özellikle idarî müeyyidelerin adli cezalar gibi değerlendirilmesini önleme

⁵⁷⁷ Söz konusu düzenlemede farklı amaçlarla ihdas edilmiş farklı nitelikteki cezalar söz konusu olduğu için bu konuda yapılacak değerlendirmelerin ölçülülük ilkesinin denetim kapasitesini aştığı yönünde görüş için ise bkz. Uçar, ss. 207-208.

⁵⁷⁸ Türk hukukundaki kanunî düzenlemelerin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadıyla uyumluluğunun da tartışılması adına, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadına Türk öğretisi ve içtihadından önce yer verilmektedir.

⁵⁷⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre suç isnadı otonom bir kavramdır ve diğer bir ifadeyle iç hukuktaki anlamından farklı olarak yorumlanması gerekir. Mahkeme Engel/ Hollanda kararında bir konunun suç isnadı oluşturmak sıfatıyla 6'ncı madde kapsamında değerlendirilebilmesi için, daha sonra "Engel kriterleri" olarak anılan üç temel ölçüt belirlemiştir. Bunlar; ulusal hukukta suç sürecinin sınıflandırılması, suçun yapısı ve verilebilecek cezanın ağırlığıdır. (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Engel ve Diğerleri- Hollanda kararı, Başvuru No. 5370/72, 08.06.1976, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57479>), (21.03.2019).

amacını güden bir dizi çekinceler koymuştur⁵⁸⁰.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de birçok davada çeşitli kriterler uygulamak suretiyle idarî müeyyidelerle cezaî müeyyidelerin farklı amaca yöneldiğini dolayısıyla çifte yargılanma ve cezalanma yasağına aykırılık oluşmadığına işaret etmiştir. Bu kararlardan biri olan Ponsetti ve Chesnel kararında⁵⁸¹ mahkeme yasal süresi içinde beyanname vermeme fiilinden kaynaklanan suçların unsurlarının birebir aynı olmadığı, vergi kaçakçılığı suçu için kasta dayalı bir sorumluluk söz konusuyken diğer malî suçun kurucu unsurlarının farklı olduğu bu nedenle aynı suçu düzenlemedikleri sonucuna ulaşmıştır⁵⁸². Mahkeme Zolotukhin kararında⁵⁸³ ise sonraki tarihli kararlarında da atıfta bulunulduğu üzere⁵⁸⁴ çifte yargılamanın söz konusu olup olmadığı yönünde değerlendirme yaparken birtakım farklı ölçütlerin kullanıldığını, bu ölçüt (yaklaşım) farklılıklarının 7 No'lu Protokolün 4'üncü maddesinde güvence altına alınan hakları baltaladığını ifade etmiştir⁵⁸⁵. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre, 7 No'lu Protokolün 4'üncü maddesinden anlaşılması gereken, esasen aynı olan aynı gerçek veya gerçeklerden kaynaklanan ikinci bir "suç" soruşturmasını veya yargılanmasını yasaklamaktır⁵⁸⁶.

Bu kararlardan sonra verilmiş olan Glantz kararında ise, aynı fiilden kaynaklanan iki yargılamanın var olduğu durumda birinci yargılama sonuçlanmasına rağmen ikinci yargılama sona erdirilmezse sözleşme ihlâli söz konusu olacağı ifade edilmektedir⁵⁸⁷. Mahkeme bu kararında kaçakçılık fiilinin mevcudiyeti halinde iki

⁵⁸⁰ Barış Bahçeci, "İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:136, Yıl:2018, (Uyum Sorunu), s. 143.

⁵⁸¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ponsetti ve Chesnel- Fransa kararı, 14.09.1999 gün ve Baş. No. 36855/97 ve 41731/98, (<http://echr.ketse.com/doc/36855.97-41731.98-en-19990914/view>, 17.05.2017).

⁵⁸² Ponsett ve Chesnel- Fransa, para.5. (Karar hakkında daha fazla bilgi için bkz. Yaltı, Glantz, s. 87). Aynı yönde bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Rosenquist – İsveç kararı, 14.09.2004 gün ve Baş. No. Application no. 60619/00, (hudoc.echr.coe.int/web/services/content/pdf/001-66713). Kararda vergi kaçakçılığı suçuna dayanarak hapis cezası verilmesi için kasıt veya ağır ihmâl'in bulunması gerektiği, para cezasında bu unsurların aranmadığı; aynı zamanda vergi suçlarının cezalandırılmasındaki amacın sadece vergi kaybının tatmini olmayıp her iki müeyyidenin farklı bir amaca hizmet ettiğini ifade edilmiştir.

⁵⁸³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sergey Zolotukhin- Rusya kararı, 10.02. 2009 gün ve Baş. No. 14939/03, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-91222>, 17.05.2017).

⁵⁸⁴ Örneğin bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Boman- Finlandiya kararı, 17.05.2015 gün ve Baş. No. 41604/11, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-152247>, 17.05.2017).

⁵⁸⁵ Sergey Zolotukhin- Rusya, para. 78.

⁵⁸⁶ Sergey Zolotukhin- Rusya, para. 81-82; Boman- Finlandiya, para. 33.

⁵⁸⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Glantz- Finlandiya kararı, 30.05.2014 gün ve Başvuru No. 37394/11, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-162497>, 17.05.2017), para. 59.

ayrı ve bağımsız yargılamanın bulunduğu Finlandiya sistemi uygulamasının⁵⁸⁸ çifte yargılama anlamına geldiği sonucuna varmıştır. Bu durumun Türk hukuku bakımından da gözden geçirilmesi gerektiği öğreti tarafından dile getirilmiştir⁵⁸⁹. Ancak mahkeme, sonraki tarihli A ve B kararında⁵⁹⁰ ise; müeyyidelerin bütünüyle bir planın parçaları olduğu, bu iki cezanın tekrar eden yargılama değil, iki farklı otorite tarafından yürütülen, iki farklı işlem sonucu ortaya koyan, farklı müeyyideler uygulayan, farklı ve tamamlayıcı işlemler olduğu sonucuna ulaşmıştır. Mahkemeye göre,

“Yukarıda belirtildiği üzere (paragraf 128), ne bis in idem ilkesinin korunması, ilgili işlemlerin yürütülme sırasına bağlı değildir; Maddi olan iki suç arasındaki ilişkidir⁵⁹¹. Zolotukin davasının uyumlaştırılmış yaklaşımını mevcut davada uygulamak suretiyle Yüksek Mahkeme, vergi cezası ve cezaî mahkûmiyetin temelini teşkil eden fiili koşulların- ki bunların her ikisi de vergi beyannamesi ile ilgili gelir hakkında belirli bilgilerin verilmesi ihmaliinden kaynaklanmaktadır- yukarıda belirtilen şartları karşılayacak kadar benzer olduğunu tespit etmiştir (bkz. Yukarıda paragraf 21). Bu husus taraflar arasında anlaşmazlık konusu değildir ve ceza gerektiren suçta ek olarak fiili dolandırıcılık unsuru bulunmasına karşın, AİHM aksini bulmaya yönelik bir gerekçe görmemektedir⁵⁹².

(...) Yetkili ulusal makamlar, birinci başvuranın suçlamayı hak eden davranışının, Vergi Tahakkuku Kanununun Vergi Cezaları Hakkındaki 10'uncu bölümünde yer alan idarî para cezası ve aynı harekete ilişkin 12. bölümünde yer alan cezaî yaptırım olmak üzere farklı amaçlara hizmet eden iki karşılığı

⁵⁸⁸ Söz konusu karardan sonra Finlandiya mevzuatında vergi idaresinin para cezası uygulamaya karar vermesi durumunda yeni açığa çıkan bir olay, delil bulunmadığı takdirde polise suç duyurusunda bulunulamayacağı yönünde değişikliğe gidilmiştir (Yaltı, Glantz, s. 317-318).

⁵⁸⁹ Bkz. Yaltı, Glantz Kararı, s. 91-92; Ahmet Emrah Geçer, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Vergi Cezalarında “Non Bis In Idem” İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 350, 2017, ss.108-120, (A ve B v. Norveç), s. 120.

⁵⁹⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, A ve B- Norveç kararı, 15.11.2016 gün ve Başvuru No. 24130/11 ve 29758/11. (<http://hudoc.echr.coe.int/eng>, 18.05.2017). Dava, başvuru sahiplerinin şirket hissesi satışı sonucunda kazandıkları yüklü miktarda paranın vergi beyannamesinde yer almaması sebebiyle; ilk başvuru sahiplerinin 2008 yılında Vergi Tahakkuku Kanunu’ndan kaynaklanan %30’luk idarî vergi cezası müeyyidesine tâbi tutulması, bu cezayı üç haftalık temyiz süresi içinde temyiz etmemesi ile kararın kesinleşmesi, bu sırada başvuru sahibi hakkında vergi kaçakçılığı suçundan ceza soruşturması başlatılması ve idarî para cezasının kesinleşmesinden sonra 2009 yılında vergi kaçakçılığı suçundan bir senelik hapis cezası hükmü kurulması ile temyiz ve yüksek mahkemelerinin başvuru sahiplerinin temyiz başvurusunu reddetmesi ve cezanın kesinleşmesi; ikinci başvuru sahibinin da ilk başvuru sahibi ile ortak şekilde vergi beyannamesinde bulunmaması sebebiyle öncelikle %30’luk idarî para cezası kesilmesi, üç haftalık sürede temyiz etmemesi sebebiyle kararın kesinleşmesi ve kesinleşen karar ardından ceza yargılaması yapılarak vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm edilmesinden kaynaklanmaktadır. Başvuru sahipleri Glantz davasını örnek göstererek; haklarında aynı olaydan dolayı idarî ve cezaî olarak iki ayrı yargılama yapıldığı, kesinleşen para cezası hükmü olmasına rağmen yeniden ceza yargılaması yapılmasının psikolojik ve fizikî olarak büyük zarara yol açtığı, aynı suçtan iki kez cezalandırılmama haklarının ihlâl edildiği iddiasında bulunulmuştur.

⁵⁹¹ A ve B- Norveç, para. 140.

⁵⁹² A ve B- Norveç, para. 141.

gerektirdiği sonucuna varmıştır (bkz. Paragraflar 15, 16 ve 41-43). Yüksek Mahkemenin, Mayıs 2002 tarihli kararlarında açıklandığı gibi (bkz. Yukarıdaki 46. paragraf), ek vergi ücreti idarî cezası bir vergi mükellefinin belki de masum olarak yanlış ya da eksik matrah beyanında bulunmasının ya da bilgi vermesinin sonucu olarak vergi idaresinin yanlış beyanı tespit etmek için kamu adına yaptığı denetimin önemli iş ve harcamaların tazmini gibi genel bir amaca hizmet eder; bu masrafların eksik veya yanlış bilgi verenler tarafından kesin ölçüde karşılanmaları gerekliliğine ilişkindir. Vergi değerlendirmesi, milyonlarca vatandaşın katıldığı kitlesel bir operasyondur. Yüksek Mahkemeye göre olağan vergi cezalarının amacı, ilk olarak ve her şeyden önce, işleyen bir devlet ve dolayısıyla işleyen bir toplum için bir önkoşul olarak, vergi mükellefinin tam ve doğru bilgi sunmaya yönelik ödevlerinin etkinliğinin artırılması ve ulusal vergi sisteminin temellerinin güvence altına alınmasıdır. Vergi değerlendirmesi, milyonlarca vatandaşın katıldığı kitlesel bir operasyondur. Yüksek Mahkemeye göre olağan vergi cezalarının amacı, ilk olarak ve her şeyden önce, işleyen bir devlet ve dolayısıyla işleyen bir toplum için bir önkoşul olarak, vergi mükellefinin tam ve doğru bilgi sunmaya yönelik ödevlerinin etkinliğinin artırılması ve ulusal vergi sisteminin temellerinin güvence altına alınmasıdır. Bölüm 12 uyarınca ceza mahkumiyeti, diğer taraftan, Yüksek Mahkeme'nin belirttiği üzere, yalnızca caydırıcılık olarak değil aynı zamanda, dolandırıcılık suçunun ek unsurlarını da içeren aynı anti-sosyal ihmal konusunda cezalandırıcı bir amaca da sahiptir⁵⁹³.

A. ve B.- Norveç kararı ile Glantz- Finlandiya kararları sonuç olarak farklı sonuçlara ulaşmasına karşın aynı temele dayanmaktadır. Ancak A. ve B.- Norveç kararında Glantz- Finlandiya kararlarında ifade edilen benimsenen ilk kararla beraber ikinci yargılamanın da sonlandırılması içtihadından geri dönülmüş, Mahkeme aynı fiil için getirilen müeyyidelerin bir bütünsellik oluşturması halinde mükerrerliğin oluşmayacağını kabul etmiştir⁵⁹⁴.

Vergi kanunlarına aykırılık sebebiyle hem idarî hem cezaî müeyyidelerle karşılaşılması konusunda mahkemenin daha güncel kararı olan Bjarni- İrlanda kararı ise, A. ve B kararından farklarını da ortaya koymak suretiyle sözleşmenin ihlâl edildiği sonucuna ulaşmıştır. Buna göre Mahkeme, A. ve B. Norveç kararında idarî ve cezaî işlemlerin paralel yürütüldüğünü ve birbiriyle bağlantılı olduğunu gözlemlemiştir. Davalardan birinde tespit edilen olgulara diğerinde de dayanılmış ve ceza yargılamasında verilen ceza vergi cezasında dikkate alınmıştır. Mahkemeye göre o olayda farklı süreçlerde farklı otoriteler tarafından farklı cezalar uygulansa da yine de aralarında, hem asıl anlam-gerçeklik hem de zaman açısından yeterince yakın bir bağlantı vardı. Çünkü bu müeyyideler Norveç kanunlarına göre uygulanan genel

⁵⁹³ A ve B- Norveç, para. 144.

⁵⁹⁴ Bahçeci, İHAM İçtihadı, ss. 275-276.

bir müeyyidenin planının bir parçasıydı⁵⁹⁵. Mahkeme A. ve B. Norveç kararı ile Johannesson- İzlanda kararlarında farklı sonuçlara ulaşmasını ise Johannesson davasına konu yargılamanın her ikisinin de niteliği gereği suç olması, yeterince birbirleriyle bağlantılandırılmamış olması olarak belirtmiştir. Mahkemeye göre; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ek 7'nci Protokol'ünün 4'üncü maddesi aynı suçla ilgili paralel cezaî ve idarî işlemlerin yapılmasını reddetmez, ancak iki yargılama süreci nedeniyle çifte yargılama olduğu sonucuna ulaşılmaması için bu yargılamaların arasında yeterince yakın bir bağlantısı olmalıdır⁵⁹⁶.

cc. Türk İçtihat ve Öğretisinin Konuya Yaklaşımı

Türk vergi hukukunda vergi kaçakçılığını oluşturan fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda hem cezaî hem de idarî müeyyidelerin uygulanması ayrıca bu müeyyidelere karşı farklı mahkemelerde dava açılması ve bu mahkeme kararlarının birbirini etkilememesi hususu Türk öğretisi ve yargısı tarafından da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadında olduğu gibi uzun yıllardır non bis in idem ilkesi açısından tartışılmaktadır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu gereğince, vergi kaçakçılığı ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarının vuku bulmasına sebebiyet veren fiillerle aynı zamanda vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, hem bu suçlar nedeniyle cezaî müeyyide hem de vergi ziyana kabahatinin oluşması nedeniyle idarî müeyyide söz konusu olmakta; hatta vergi kaçakçılığı suretiyle vergi ziyayı olmuştur uygulanacak idarî müeyyide ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında hesaplanmaktadır. Diğer bir ifadeyle; vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi durumunda bu olaya, işlediği bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet veren kişinin, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılması anlamına gelen *fikri içtima* hükümlerinin uygulanması mümkün olmamaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturan fiilden kaynaklanan vergi ziyana ilişkin ilgili vergi idaresi tarafından idare hukuku usullerine göre verilen vergi cezasına karşı yapılan yargılama idarî yargı kolunda yer alan vergi mahkemeleri nezdinde yürütülmekte iken, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılama adli yargı kolunda yer

⁵⁹⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bjarni Ármannsson- İzlanda Kararı, 16.04.2019 gün ve Başvuru No. 72098/14, (<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-192202>), 02.02.2020.

⁵⁹⁶ Bjarni Ármannsson- İzlanda, para 49.

alan ceza mahkemeleri tarafından yürütülmektedir ve bu makamların verdikleri kararlar birbirini etkilememektedir⁵⁹⁷. Bahsedilen bu iki husus Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde de düzenlenen non bis in idem ilkesi açısından tartışmalıdır.

5326 sayılı Kabahatler Kanununun suç ve kabahatler açısından içtima kurumunu düzenleyen 15'inci maddesi, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi durumunda bu kabahatlere ilişkin sadece idarî para cezası öngörülmüş ise en ağır para cezasının verileceği; bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan ötürü müeyyide uygulanacağını düzenlemektedir. Ayrıca Kabahatler Kanununun 3'üncü maddesinde; *“Bu kanunun;*

a) idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler, diğer kanunlarda aksine bir hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır” hükmü yer almaktadır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu'nda yer alan hükümler arasında hangisinin uygulanacağı problemi doğmaktadır. Bu, esasen önceki kanun- sonraki kanun, özel kanun- genel kanun kurallarına göre çözümlenmesi gereken bir problemidir. Önceki kanunun özel, sonraki kanunun genel olduğu durumlarda özel nitelikteki kanunun uygulanmasına öncelik verileceği kabul edilse de bu durumda en uygunu kanun koyucunun iradesinin belirlenmesidir⁵⁹⁸. Bu doğrultuda Vergi hukukunun kendine has yapısı ve Vergi Usul Kanunu'nun özel kanun olması gereği içtima konusunda Vergi Usul Kanunu hükmünün uygulanması gerektiği kabul edilmektedir. Yargılama açısından ise Kabahatler Kanununa 5348 sayılı Kanunun 5'inci maddesi ile eklenen Ek madde 1 hükmü gereğince vergi kabahatleri ve bunlara uygulanan ceza kesme işlemlerine ilişkin açılan davalara bakma görevi vergi mahkemelerine aittir⁵⁹⁹.

Vergi Usul Kanunu'ndaki özel içtima hükmü gereğince hem idarî hem cezaî müeyyide uygulanması konusunda Türk Anayasa Mahkemesi 1991 tarihli kararında,

⁵⁹⁷ “Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.” (23.1.2008 gün ve 5728 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramış Vergi Usul Kanunu madde 367/5)

⁵⁹⁸ Atay, s. 180; Aslan ve Şenyüz, s. 83; Kalabalık ve Erdem, s. 134; Geçer, Non Bis in Idem, 332.

⁵⁹⁹ Kabahatler Kanunu Ek Madde 1- (Ek: 11/5/2005-5348/5 md.) (1) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır. Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu ilişkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, Vergi Ceza, ss. 86-87; Şenyüz, Vergi Ceza, ss. 60-63.

vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığını; idarî bir disiplin müeyyidesi hatta bir malî kolluk önlemi olduğunu ifade etmiştir⁶⁰⁰. Keza Mahkeme, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ifası edilmesi gerektiğinin altını çizerek vergi mevzuatına aykırılığın idarî olarak cezalandırılmasındaki esas amacın kamunun uğradığı gelir kaybının giderilmesi; bunun suç olarak öngörülüp cezalandırılmasındaki amacın da kamu düzeninin bozulmasının engellenmesi ve bozan fiillerin cezalandırılması olduğunu ifade etmiştir. Bu bağlamda idarî ve adli süreçler açısından bu şekilde farklı hukuki değerlerin korunması ile kabahat ve suç olarak farklı nitelendirilmelerin yapılmasına rağmen bu süreçlere neden olan hareketlerin amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı olması nedeniyle bütün olarak kabul edilmesi gerektiğini ifade ederek fiilin hukuki anlamda aynı olduğuna işaret etmiştir.

Söz konusu husus Anayasa Mahkemesi önüne birden fazla kez taşınmıştır. Gümrük vergisine ilişkin bir olayda, ithalat işlemleriyle ilgili olarak bazı gümrük beyannamelerin gerçeğe aykırı doldurulması nedeniyle bir şirkete vergi ziyai kabahati nedeniyle hem ek KDV hem de ceza tahakkuk ettirilmiş, ardından şirket yetkilileri aleyhine sahte fatura kullanılması suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu bakımından da ceza yargılaması başlatılmıştır. Bunun üzerine başvuru şirketi, hem cezalı vergi tarhiyatı yapıldığı ve bu tarhiyatın tahakkuk ettiğini, hem de şirket yetkilileri aleyhine ceza yargılaması yapıldığını ve bu durumun “*bir fiilin hem kabahat hem suç konusu olması durumunda sadece suç nedeniyle yaptırım uygulanabileceği*” yönündeki Kabahatler Kanunu’nun 15’inci maddesinde yer alan düzenleme ile non bis in idem ilkesine aykırı olduğunu iddia etmiştir. Bu noktada

⁶⁰⁰ “Bu durumda incelenen kural, vergi kayıp ve kaçakını önlemek amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na yetki vermekle yasadışı suç oluşturma olanağı vermediğinden Anayasa’nın 38. maddesine de aykırı değildir. Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idarî birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idarî düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür malî kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir. Bu durumda kanunsuz suçtan söz edilemez.” (Any M.,15.10.1991 tarih ve E.1990/29, K. 1991/37 sayılı kararı, R.G., 05.02.1992-21133). Danıştay’ın bu karardan daha önce vermiş olduğu kararda ise tam tersi yönde, vergi kabahatlerine karşı uygulanan cezaların, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırma ve ceza tehdidiyle söz konusu fiilin tekrarlanmasını önlemek amacıyla uygulandığını ifade edilmekteydi. Bkz. Dş. İBGK, 12.06.1980 tarih ve E.1977/1, K.1980/2, kazancı içtihat bankası, 01.03.2019).

Anayasa Mahkemesi; zamanında ödenmeyen Katma Değer Vergisinin müeyyidesine yönelik vergi ziyai kabahati düzenlemesi ile sahte fatura kullanmaya yönelik vergi kaçakçılığı suçu düzenlemesinin koruduğu hukukî yararların farklı; bu kabahat ve suçlara ilişkin yürütülen davaların farklı iki disipline ait olduğunu belirterek non bis in idem ilkesinin ihlâl edilmediğine karar vermiştir⁶⁰¹.

Yine post tefecilik suçuyla alakalı Ünal Gökpınar Başvurusunda, başvuruya konu olayda komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme fiili nedeniyle vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezalarının uygulanmasının yanında, sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm edilmesini idarî ve adlî süreçler sonucunda farklı amaç ve hukuki yararların gerçekleştirilmesinin istenmesi sebebiyle non bis in idem ilkesine aykırı bulmamıştır⁶⁰².

Öğretide bazı yazarlar bu konuda Anayasa Mahkemesi ile aynı görüşte değillerdir. Yazarların görüşleri, vergi ziyai cezasının idarî bir para cezası olarak kabul edilemeyeceği; çünkü her ne kadar mahkemeler tarafından değil idare tarafından hükmedilen cezalar olsa da bu cezaların sadece ihlâlden doğan zararları giderme amacına değil; aynı zamanda caydırma amacına yöneldiği noktasına dayanmaktadır⁶⁰³. Öğretideki bu görüşün aksini savunanlar ise Anayasa Mahkemesi içtihadına benzer şekilde vergi kaçakçılığı suçu ile özel usulsüzlük kabahatinin müeyyidelerinin farklı amaca yönelmesi ve farklı niteliği haiz olmasına dayanmaktadır⁶⁰⁴.

Bir fiil hakkında hem idarî hem cezaî müeyyidelerin uygulanması örneğine sıkça rastlanan bir durumdur ve bu durumun varlığı tek başına non bis in idem

⁶⁰¹ Any M. ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti., Baş. No. 2014/72, K.T.25.03.2015.

⁶⁰² Any M. Ünal Gökpınar, Baş. No.2018/9115, K.T.27.03.2019. Kararın değerlendirilmesi hakkında bkz. Turgut Candan, “Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları Ve Non Bis İn İdem Kuralı”, www.turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezolari-ve-non-bis-in-idem-kurali, (19.06.2019). Yazar öncelikle kararda ne bis in idem ilkesinin mutlak olmadığı dolayısıyla istisnaları olabileceğinin vurgulanmasını eleştirmekte, mahkemenin doğru sonuca yanlış gerekçelerle gittiğini ifade etmektedir.

⁶⁰³ Kocaer, s. 46-47; Karaçoban Güneş, Tuğçe. “Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, Prof. Dr. M. İlhan Ulusan’a Armağan, Cilt:2, Yıl:2018, Seçkin Yayınları, s. 102; Geçer, Non bis in İdem, s. 344.

⁶⁰⁴ Bkz. Yusuf Karakoç, “Evaluation of Tax Criminal Law (Regulation-Practice-Trial)”. **34.International Public Finance Conference** / Turkey April 24-27, 2019, Antalya – Turkey, ss. 577-582, www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2019/11/34th-international-public-finance-conferenceturkey-proceedings-book.pdf, (21.01.2020), s. 580; Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Vergisel Kabahatler), s.62.

ilkesine veya ölçüsüz cezalandırmaya gerekçe gösterilemez. Bu noktada esasen üzerinde durulması gereken Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihadında yer aldığı üzere bağlantı hususudur. Nitekim Türk Hukuku açısından da vergi Mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının farklı yönde olabilmesi hakkında birçok yorum ve eleştiri yapılan bir konudur⁶⁰⁵. Kanun hükmü tam tersini ifade etse de; uzman mahkeme olan vergi mahkemesi, bir olayda vergi kaçakçılığının oluşmadığı sonucuna ulaşmış ve bu karar kesinleşmiş ise bu olay hakkında cezaî müeyyide uygulanmaması gerektiği görüşünün yanında⁶⁰⁶, vergi veya ceza yargılamasında olması fark etmeksizin bu mahkemelerden birinde verilen hükümlerden herhangi birisi kesinleştikten sonra diğer davada yargılamaya devam edilmemesi kesin hüküm nedeniyle davanın reddine karar verilmesi gerektiği de ifade edilmektedir⁶⁰⁷. Ancak bu görüşlerin Yargıtay tarafından benimsenmediği görülmektedir. Yargıtay içtihadına göre, ceza mahkemeleri, vergi kaçakçılığının bulunup bulunmadığının, vergi kaçırma kastının oluşup oluşmadığının değerlendirilmesini kendileri yapacaktır. Önüne gelen bir davada Yargıtay, vergi kaçakçılığının oluşmadığından bahisle üç kat vergi ziyai cezasının uygulanmasına yer olmadığına ilişkin Danıştay değerlendirmesinden geçerek kesinleşen Vergi Mahkemesi kararına dayanılarak beraat verilmesini hukuka aykırı bulmuştur⁶⁰⁸. Vergi ve ceza mahkemelerinin birbirlerinden bağımsız ve farklı karar verebilmeleri

⁶⁰⁵ Bkz. Karakoç, Genel Vergi, ss. 502-503; Karakoç, Değerlendirme, ss. 11-14; Karakoç, Vergi Ceza, s. 186-187; Karakoç, Öneriler, s. 338-339; Mustafa Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 49, Sayı:1-4, Yıl:2000, (Ceza Mahkemesi), ss. 91-95; Şenyüz, Vergi Ceza, ss. 398-399; Taşkan, Vergi Hukuku, ss. 342-344; Yaltı, Glantz, s. 90-91; Kocaer, ss. 44-45; Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", (www.acikerisim.ybu.edu.tr., 26.05.2020, (Öneriler).

⁶⁰⁶ Erman, Sahir. **Vergi Suçları Ticarî Ceza Hukuku VI**, İstanbul, 1988, s. 88, Akt. Akkaya, Ceza Mahkemesi, s. 88.

⁶⁰⁷ Kocaer, ss. 48-49.

⁶⁰⁸ "...Danıştay incelemesinden geçmek suretiyle kesinleşen vergi mahkemesi kararlarına dayanılarak beraat kararı verilmiş ise de; bu eylemler nedeniyle vergi kaybına neden olduğunun, kesinleşen vergi mahkemesi kararları ile de saptandığı, "faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı" yönündeki gerekçenin suçun manevi ögesiyle ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesince değerlendirileceği...", (YCGK., 16.10.2001 tarih ve E.2001/11-213, K.2001/219, kazancı içtihat bankası, 01.03.2019). Uygulamada ceza mahkemelerinin, kanun hükmüne rağmen vergi kaçakçılığı suçunun teknik niteliği sebebiyle vergi mahkemelerinde açılan davaların sonuçlanmasını bekletici mesele yaptığı ifade edilmektedir. Bkz. Şenol Kocaer, "Artık, Sahte Faturaya Hapis Cezası Yok! (AİHM'in Glantz/Finlandiya Kararının Tahlili)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:403, Yıl:2015, s.45.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Glantz ve Bjarni kararlarında altını çizdiği ölçütlere uyumlu değildir⁶⁰⁹.

çç. Değerlendirme ve Sonuç

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin konu hakkında içtihadı incelendiğinde yaklaşımını kısaca şu şekilde özetleyebiliriz: Mahkeme sadece aynı fiilden dolayı iki farklı müeyyide uygulanmasından ziyade paralel yürümeyen iki farklı uygulama sürecinin işlemlerini çifte yargılama yasağının ihlâli olarak değerlendirmemektedir. Bu noktada öncelikle müeyyidelerin niteliğine, aynı amaca hizmet edip etmediğine bakmaktadır. Daha sonra bunlar hakkında yapılan yargılamalar arasındaki ilişki üzerinde durmaktadır. Yargılamalar aynı süreç içerisinde birbiriyle bağlantılı olarak ilerlemekteyse bu durumda çifte yargılama yasağını düzenleyen ek 7'nci protokolün 4'üncü maddesine bir aykırılığın olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Ülkemiz de dahil olmak üzere birçok ülke uygulamasında vergi kaçakçılığı suçunun hem cezaî hem de idarî müeyyideye tabi tutulduğu görülmektedir ve bu iki düzenleme gerçekten de farklı amaçlara hizmet etmektedir. Ülkemiz açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadına ve orantılılık ilkesine aykırı olduğu düşünülen husus ise *bu müeyyidelere ilişkin yargılamanın birbirlerinden ayrı ve bağımsız yürütmesi* hususudur. Nitekim ceza mahkemesi kararıyla suç işleme kastının bulunmadığına karar verilen veya uzmanlık mahkemesi olan vergi mahkemesi tarafından vergi idaresinin kararına dayanak oluşturan belgelerinin sahte olmadığı kanaatine varılan bir mükellefin diğer mahkeme tarafından müeyyideye mahkum edilmesi mükellefin hukukî güvenliğini zedeler niteliktedir. Ayrıca bu durum kanunun amacını aşacak nitelikte ağır bir müeyyide uygulanması anlamına gelmektedir. Bu noktada öğretide her ne kadar ceza veya vergi mahkemelerinden

⁶⁰⁹ Benzer yönde bkz. Yaltı, Glantz Kararı, s.90-91; Geçer, A ve B v. Norveç, s. 118. Yargıtay 19'uncu Ceza Dairesinin benzer yönde bir kararına muhalefet şerhi yazan Yargıtay hâkimi de hususu şu şekilde ifade etmektedir; “*Aynı maddi olaya ilişkin olarak, vergi mahkemesinin kesinleşmiş kararı ve suça konu fatura bedellerinin ödendiğine ilişkin ödeme belgeleri gözetilerek düzenlenen üç kişilik bilirkişi heyeti raporu karşısında, yerel mahkemenin beraat kararı yerinde olup onanması gerekir. Eksik incelemeye dayalı bozma kararı, sanığın mahkumiyeti ile sonuçlanabilir. Bu ise kesin hükmün otoritesiyle, adalet duygusu ve âdil yargılanma hakkıyla, hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmaz. Bu gerekçelerle sayın çoğunluğun sanığın beraatine ilişkin yerel mahkeme hükmünün eksik soruşturma nedeniyle bozulmasına ilişkin kararına katılamıyorum.*” (Yrg. 19.CD, 22.10.2015 tarih ve E. 2015/8723, K. 2015/6039, kazancı içtihat bankası, 01.03.2019).

birinin kararının kesinleşmesi halinde diğer yargılamanın kesin hüküm sebebiyle sona erdirilmesi gerektiği ifade edilse de bu yönde bir çözüm ayrı yargı organına başvurma gerekliliğini sorgulatan niteliktedir. Bunun yerine kaçakçılık fiili nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi için ceza mahkemesinin kararının kesinleşmesinin beklenilmesi yönündeki görüşü⁶¹⁰ savunmak daha yerinde olacaktır.

2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçunda Ölçülülük İlkesi

Vergi Usul Kanunu'nun 6'ncı maddesinin son fıkrasına göre “*Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar*”. Bu yasağa aykırı hareket edenlere verilecek ceza ise, Kanunun 363'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “*Bu Kanunun 6'ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre⁶¹¹ cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344'üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir.*” Söz konusu düzenlemelerin amacı kamu hizmetinde aslî ve sürekli görevlerde çalışan kamu görevlilerinin ailevi, sosyal, siyasî menfaatler gözeterek tarafsızlık ilkesini göz ardı etmelerinin önlenmesidir. Nitekim kamu görevlisinden beklenen, görev tanımının dışına çıkmaması, kişilere tarafsız ve

⁶¹⁰ Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi**, Cilt: 12, Özel Sayı 2010, Prof. Dr. Burhan Ceyhan Anısına Armağan, Cilt:I, İzmir 2012, (Değerlendirme), ss. 13-14. Ancak ceza yargılamasının uzun sürmesi ihtimâline binaen, dava açılması ceza kesme zamanaşımını durduran bir hal olarak mevzuatta açıkça yer almalıdır (Yusuf Karakoç, “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler”, **Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan**, Atılım Üniversitesi Yayınları No: 63, Nisan 2020, (Öneriler), ss. 338- 340). Yazar tarafından ikinci bir öneri olarak da, temel ceza kesildikten sonra ceza mahkemesince yapılan yargılamada kaçakçılık suçunun işlenmiş olduğu kanaatine varılırsa hapis cezası yanında adli para cezasına hükmedilmesi, bu adli para cezasından önceden kesilen cezanın mahsup edilmesi sunulmaktadır. Bkz. Karakoç, Öneriler, s. 339, 369.

⁶¹¹ “*Görevi kötüye kullanma*
Madde 257- (1) *Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*”

eşit davranmalarındır⁶¹².

Suç oluşturan fiiller, yasak kapsamında olan kamu görevlilerine göre değişik şekilde ortaya çıkabilir. Tarhiyat işlemlerinde görevli memurun mükellefin defterlerini tutması, beyannamesini doldurması, cezalarda indirim dilekçesini yazması, uzlaşma talebinde bulunması ve uzlaşma görüşmelerinde ileri sürülmesi gereken hususlar hakkında bilgi vermesi gibi konularda söz konusu olabilmekteyken; inceleme elemanlarının inceleme sırasında mükellefin defterindeki hesapları düzeltmeleri, tutanak tutulduğu sırada nasıl beyanda bulunması gerektiğine ilişkin izahat vermeleri durumunda söz konusu olabilir. Hakimler açısından da suç, mükelleflerin dilekçelerini yazmaları veya değiştirmeleri, yargılama sürecinde mükelleflere yol göstermeleri suretiyle ortaya çıkabilmektedir⁶¹³.

Suçun söz konusu olması için kamu görevlisinin görevini yürütmekteyken, işi gereği muhatap olduğu kişi lehine bu fiillerde bulunmuş olması veya mükellefin failin görevli olduğu vergi dairesine bağlı olması ya da söz konusu kamu görevlisinin suç teşkil eden fiiller üzerinden çıkar sağlamış olmasının şart olmadığı kabul edilmektedir⁶¹⁴. Bu durumun kanunun getirilmesindeki amaca ne kadar hizmet ettiği tartışmalıdır. Nitekim yukarıdaki görevlerde bulunan bir kişinin, çalıştığı vergi dairesinin veya mahkemesinin yetki alanında bulunmayan bir mükellefin bir takım vergi hukukuna özgü işlemlerine yardımcı olması açısından kanunun amacına bir aykırılık bulunmamaktadır. Eğer kamu görevlisi bunu kazanç getirici bir faaliyet olarak yürütürse zaten Devlet Memurları Kanunu'nun ilgili maddesi uyarınca cezalandırılması söz konusu olacaktır. Ancak örneğin bir vergi müfettişinin görev alanına girmeyen bir yakınının beyannamesini doldurmasına yardım etmesi durumu da suç kapsamına girmekle birlikte, suçun konulmasındaki hukukî yarar düşünüldüğünde bu suç kapsamındaki cezalandırma amacı aşan bir cezalandırma olacaktır. Nitekim, Türk Ceza Kanunu'na yapılan atfın niteliği konusunda da öğretide bir görüş birliğine varılmış değildir. Söz konusu atfın sadece cezanın

⁶¹² Karakoç, Vergi Ceza, s. 315; Şenyüz ve diğerleri, s. 286. Söz konusu suçun işlenişinin ve bu suçtan mahkumiyetin düşük olması nedeniyle düzenlemenin mevcudiyetinin gözden geçirilmesi gerektiği yönünde bkz. Karakoç, Değerlendirme, s. 8.

⁶¹³ Karakoç, Genel Vergi, s. 535.

⁶¹⁴ Bkz. Karakoç, Vergi Ceza, s. 318; Şenyüz, Vergi Ceza, ss. 484-486.

miktarının tayinine ilişkin olduğu görüşü⁶¹⁵ yanında suçun unsurlarını da kapsayıcı bir atfın söz konusu olduğu ve dolayısıyla suçun oluşması için mükellefin özel işlerini yapmak suretiyle kamu zararına neden olunması veya kişilere haksız kazanç sağlanmasının da gerektiği ifade edilmektedir⁶¹⁶. Türk Ceza Kanunu’nun görevi kötüye kullanma suçunun varlığı için aradığı “*kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olma ya da kişilere haksız bir menfaat sağlama*” şartlarının, mükellefin özel işlerini yapma suçu için de aranması düzenlemenin amacına daha iyi hizmet edecek ve aşırı cezalandırma gibi bir sonucun ortaya çıkmasını engelleyecektir.

3. Vergi Mahremiyetini İhlâl Suçunda Ölçülülük İlkesi

a. Genel Olarak

Vergilendirme sürecinde idare, maddî gerçekliğe ulaşmak amacıyla gerek vergi ödevlisinden gerek üçüncü kişilerden vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgili olmak şartıyla bilgi toplama yetkisine sahiptir⁶¹⁷. Bu durum Vergi Usul Kanunu’nun 148’inci maddesinde “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.*” denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Yasak faaliyetlerden elde edilen gelirlerin dahi vergilendirilmesinin tabii bir sonucu olarak, mükelleflerin bildirmek zorunda olduğu gelirlerin içine ahlak ve adaba, hukuka aykırı faaliyetlerle elde edilen gelirler de girmektedir⁶¹⁸. Ancak idarenin bu bilgileri elde etme yetkisi ile mükellefin vergi mahremiyeti hakkı arasındaki dengeyi sağlamak maksadıyla Kanunda “*vergi mahremiyetini ihlâl suçuna*” yer verilmiştir⁶¹⁹. Vergi Usul Kanunu’nun 362’nci

⁶¹⁵ Bkz. Emre Can Basa, **Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu**, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2018, s. 202. Açıklama için bkz. Şenyüz, Vergi Ceza, s. 288.

⁶¹⁶ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, **İstanbul, Barosu Dergisi**, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, (Son Durum), s. 2855.

⁶¹⁷ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, www.fundabasaran.net, (17.08.2017), (Vergi Mahremiyeti), s. 1.

⁶¹⁸ Karakoç, Genel Vergi, ss. 261-262 ; Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 46; Taylar, Vergiyi Doğuran Olay, ss. 193-202.

⁶¹⁹ Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyeti, s. 1; Erdem Ateşgaoğlu, “Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:1, Mart 2019, s. 24.

maddesine göre kanunda yazılı olan vergi mahremiyetini ihlâl edenler Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi uyarınca cezalandırılır. Bu doğrultuda vergi mahremiyetini ihlâl suçunu düzenleyen kanun hükmü, hem vergi mahremiyetini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine⁶²⁰ hem de Türk Ceza Kanunu'nun “*Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*” başlıklı 239'uncu maddesine⁶²¹ atıf yapmaktadır. Bu suç tipinin varlığıyla hem mükellefin özel hayatının gizliliği korunmasına hem de verginin toplanmasına hizmet edilmektedir. Nitekim bildirim yükümlülüğüne sahip olan vergi ödevlisinin bu bildirimlerde bulunması için, bu bilgilerin başkasının eline geçmeyeceğini ve başkaları tarafından aleyhine kullanılmayacağını bilmesi gerekmektedir⁶²².

Suç tipinin düzenlenmesi ile korunan hukukî yararın vergi ödevlisinin özel hayatının gizliliği ile verginin tam ve eksiksiz toplanmasının sağlanması olduğuna yukarıda değinilmiştir. Ancak bu düzenleme öncelikle istisnalarının çok geniş

⁶²⁰ “*Vergi mahremiyeti:*

Madde 5 – Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2. (Değişik : 23/6/1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.

(Ek : 26/6/1964 - 485/1 Md.; Değişik : 30/12/1980 - 2365/2 md.) Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.”

“Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması

MADDE 239. - (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

⁶²² Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyeti, s. 1.

tutulması sebebiyle vergi mahremiyetini tam olarak korumadığı, aynı zamanda Türk Ceza Kanunu'na yapmış olduğu atıf da dâhil, belirsiz birtakım ifadeler içermesi nedeniyle de hukukî güvenlik ilkesini ihlâl ettiği gerekçeleriyle eleştirilmektedir⁶²³. Bu başlık altında bu eleştiriler ölçülülük ilkesiyle ilişkili olduğu ölçüde ele alınacaktır.

b. Vergi Mahremiyetinin Kapsamının Belirlenmesi Açısından

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca vergi mahremiyetinin kapsamına mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırlar girmektedir. Ancak kanun, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilân olunacağını düzenleyerek vergi mahremiyetinin korunmasına istisnalar getirmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının bu şekilde ilânlarının bir anlamda kişilerin malvarlığının ilânı anlamına geldiği ve kişisel verilerin korunması hakkı çerçevesinde ölçülülük ilkesi açısından yerinde bir düzenleme olmadığı düşünülmektedir⁶²⁴. Ayrıca kesinleşen vergi borcu ve cezası bulunmasına rağmen bunları ödemeyen mükelleflerin ilân edilmesi ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyeti oluşturmayaacağına ilişkin istisnaî düzenlemeler de Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Bu durumun ölçülülük ilkesi bakımından irdelenmesine, vergi

⁶²³ Düzenlemenin benzer hukuk sistemlerine nazaran geniş istisnalar düzenlediği görüşü hakkında bkz. Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyeti, s. 5; Türk Ceza Kanunu'na yapılmış olan atfın tartışmalı olduğu yönünde bkz. Oktar, Vergi Hukuku, s. 409-410; Yavaşlar, Son Durum, s. 2855; Çetin Arslan, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: III, Sayı:2, 2013, s. 28.

⁶²⁴ Benzer yönde bkz. A. Savaş Demircan, "Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 313, Ekim 2014, s.190.

cezalarının uygulanmasında ölçülülük başlığı altında yer verildiğinden bu başlık altında sadece atıf yapmakla yetinilecektir⁶²⁵.

c. Türk Ceza Kanunu'na Yapılan Atfın Belirsizliği Açısından

Kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahremiyetini ihlâl suçunu işleyenlerin Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükmü uyarınca cezalandırılacağını düzenlemektedir. Ancak atfın sadece ceza miktarı için mi yoksa atıf yapılan suçun tamamına mı ilişkin olduğu konusunda görüş birliği bulunmamaktadır⁶²⁶. Bu husus bir Kanunda yer alan hükümlerin belirli ve açık olması gerekliliği düşünüldüğünde mükelleflerin temel haklarının korunması açısından sorun teşkil etmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere özellikle temel haklara müdahale edebilecek nitelikteki hükümlerin belirli ve açık olması, sağlıklı bir ölçülülük değerlendirmesi yapılabilmesi açısından önem taşımaktadır. Diğer bir ifadeyle kişinin mülkiyet, kişi hürriyeti gibi haklarına müdahale niteliği taşıyan bir düzenleme ve buna ilişkin şahsa özgü (birel) işlemin ölçülülük açısından değerlendirilebilmesi, o hükmün belirli ve açık olması şartına bağlıdır. İlgili kanun hükmünde atfın maddenin tamamına değil yalnızca müeyyideye ilişkin kısmına yapıldığı kabul edildiğinde, kamu yararını koruyan bu düzenlemeye dayanan bir soruşturmanın başlaması için şikâyeteye gerek yoktur. Ancak aksi yönde görüş kabul edildiğinde⁶²⁷ ise, suçu şikâyeteye bağlı bir suç olarak değerlendirmek gerekmektedir. Bu itibarla maddi verileri ifşa edilen kişinin herhangi bir şikâyeti olmaksızın yapılan bir yargılama sonucunda, failin haklarına meşrû olmayan, aşırı bir müdahalede bulunulmuş olacaktır. Benzer şekilde atfın maddenin tamamına değil sadece müeyyideye yapıldığı kabul edildiğinde, tüzel

⁶²⁵ Konu hakkında ayrıntılı açıklamalara “Vergi ve Cezanın Tahsilinde Ölçülülük İlkesi” başlığı altındaki “Vergi Borcunu Ödemeyenlerin İlanı ve Ölçülülük İlkesi” başlığı altında yer verilmektedir.

⁶²⁶ Atfı sadece ceza miktarına ilişkin anlamak gerektiği yönünde bkz. Arslan, s. 28. Bu suça ilişkin unsurların ve cezaların tamamıyla Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesi gerektiği yönünde bkz. Karakoç, Öneriler, s. 343.

⁶²⁷ Bu görüşe göre Vergi Usul Kanunu'nda “Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesinde yer alan ceza uygulanır” şeklinde bir ifade yerine “Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır” ifadesi tercih edildiğinden atfı geniş anlamak gerekmektedir. Başaran Yavaşlar, Son Durum, s. 2855. Aynı yönde Buminhan Duman, “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atf Problemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (4) 2016, s. 1582; Ateşagaoglu, s. 38.

kişiler hakkında güvenlik tedbiri uygulanması (TCK m.242) mümkün gözükmemektedir⁶²⁸. Bu kabule göre, tüzel kişi hakkında güvenlik tedbirine hükmedilmesi durumunda belirsiz bir düzenlemeye dayalı olarak aşırılık içeren bir yetki kullanımı söz konusu olacaktır.

Ç. Vergi Affi Niteliğindeki Düzenlemeler ve Ölçülülük İlkesi

Vergi hukukunda belirlilik ilkesini zedeleyen aynı zamanda mükelleflerin ayrımcılığa uğramama hakkına bir müdahale oluşturduğu düşünülen hallerden biri kanun koyucunun sıkça kullandığı bir yol olan vergi aflarıdır. Sözlük anlamı olarak bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama anlamına gelen af kavramı⁶²⁹ vergi hukukunda vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesini ifade etmektedir⁶³⁰. Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idarî ve adlî müeyyidelerin bir kısmının veya tamamının ortadan kaldırılması sonucunu doğurmaktadır. Vergi hukukunda Cumhuriyet tarihi boyunca birçok af çıkarılmıştır. Bunların yakın tarihlilerini; 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu, 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ve adı af kanunu olarak konulmuş konulmamış dolaylı-dolaysız, gizli-açık birçok kanun oluşturmaktadır⁶³¹. Vergi afları birçok iktisadî, siyasî sebeple çıkarılmış olabilir. Örneğin aflar, hükümet değişikliklerinin, ihtilallerin, iç karışıklıkların yaşandığı dönemlerde, bu dönemlerin getirdiği sosyal ve iktisadî bunalımları atlatabilmek kullanılabilir. Bu tür siyasi bunalımların dışında

⁶²⁸ Arslan, s. 28. Suçun faili olabilecek kişiler düşünüldüğünde, suçun failinin tüzel kişi olması ihtimali düşük gözükmemektedir.

⁶²⁹ (www.tdk.gov.tr) (21.04.2018).

⁶³⁰ Çağan, Vergi Affı, s. 115; Dönmez, Vergi Affı, s. 16; Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 115-116; Vergi Kargı ve Cihan Yüksel “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** 54. Seri, 2010, s. 30-31; Ö. Saygın, s. 82; Zülküf Ayrangöl ve Mustafa Tekdere, “Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 sayılı Kanunun İrdelenmesi”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: VI, Sayı: 2, 2013, s. 423.

⁶³¹ Bkz. Billur Yaltı, Billur “Vergi Afları: Devlet (Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 34, Sayı:272, Mayıs 2011, ss. 7-11, (Vergi Affı), s. 8. Genellikle vergi cezaları için vergi affı niteliğinde düzenlemeler yapılıyor olmasına rağmen, bazen kanun koyucunun vergi aslının bir kısmından da bu yolla vazgeçtiği görülmektedir (Dönmez, Vergi Affı s. 48).

iktisadî kriz dönemlerinde de devlete gelir kaynağı sağlamak veya iktisadî bunalımdan kaynaklı ödenemeyen ve cezalarla birlikte yüksek meblağlara ulaşan vergilerin miktarını azaltarak adaletsizlikleri telafi etmek amacıyla vergi affına başvurulabilmektedir⁶³². Ancak bu ve bunun gibi haklı gerekçelere rağmen vergi afları, vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler ile getirmeyenler arasında dürüst olmayan mükellefler lehine rekabet avantajı ve eşitsizliğe yol açmakta, mükellefte sürekli bir af beklentisi yaratarak vergi ve cezalarının⁶³³ zamanında tahsilini zorlaştırmakta, toplumsal adalet ve ahlak üzerinde tahrip edici etki yaratmakta⁶³⁴, vergi idaresine duyulan güveni sarsmakta, cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmakta ve bunun sonucu olarak vergiye uyumu azaltmaktadır⁶³⁵. İfade edilen bu sebeplerle vergi affı niteliğindeki bir kanunun eşitlik ilkesine aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne taşınması durumunda Anayasa Mahkemesi'nin kanun koyucunun ilgili af kanununu yürürlüğe koymaktaki amacı ile bu kanunun bir kesime sağlayacağı fayda ve diğer kesimin mevcut zararını göz önünde bulunduran bir ölçülülük denetimi yapması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, kanunun konulma amacıyla müdahalede bulunduğu eşitlik ilkesi arasında dengenin varlığının irdelenmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin bu denli ayrıntılı bir kararı bulunmamasına karşın, 13.2.2011 günlü, 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'un kabahatler arasında ayırma gitmesi hususunda Mahkeme ayırma giden düzenlemenin konulma amacı açısından bir değerlendirme yapmış; kabahatleri işleyen kişilerin konumu ve statüsü, kabahatlerin niteliği ve ihlâl edilen hukukî yarar açısından yapılacak bir ayrımı haklı görmüştür⁶³⁶. Aflar konusunda ölçülülüğün

⁶³² Dönmez, Vergi Affı, s. 28; Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 2007, Cilt: 14, Sayı:2, s. 174; Kargı/ Yüksel, s. 31.

⁶³³ Vergi cezalarının zamanında toplanamaması sakıncasının, vergi cezalarının vergi aslını ödeme şartına bağlı olarak affedilmesinin getirdiği yararlar karşısında büyütülmemesi gerektiği yönünde bkz. Çağan, Vergi Affı, s. 122.

⁶³⁴ Ödediği gelir vergisi açısından hiçbir zaman vergi affından yararlanamayacak grupta olan ücretliler için vergi afları, adalet duygusu erozyonu olarak nitelendirilmektedir. Bkz. Yaltı, Vergi Affı, s. 10.

⁶³⁵ Bkz. Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 115-116; Kargı/ Yüksel, s. 32-33. Anayasaya vergi ile ilgili genel veya özel af çıkarılamayacağı yönünde hüküm eklenmesi gerektiği şeklinde görüş için bkz. Gedik, Vergi Ödevi, s. 149.

⁶³⁶ Mahkemeye göre; *Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik*

dengeğini tesbit etmek kolay değildir ancak neredeyse her yıl bir af kanunu niteliğinde kanunun yürürlüğe girmesi vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükelleflerin ayrımcılığa uğramama hakkına ölçsüz bir müdahaledir. Bu nedenle vergi affı kanunlarının sosyal devletin gerekleri, ekonomik iyileşme gibi amaçlarla ancak çok gerekli hallerde çıkarılması ölçülülük ilkesi açısından uygun olacaktır.

IV. VERGİ VE VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN SORUMLULUK DÜZENLEMELERİNİN ÖLÇÜLÜLÜĞÜ

A. Genel Açıklama

Vergi hukukunda sorumluluk, kanunî temsil ve vergi tevkifatının söz konusu olduğu hallerde vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla maddî ve şeklî vergi ödevlerinin yerine getirilmesi hususunda muhatap tutulmalarını ifade etmektedir⁶³⁷.

Vergi sorumlusu kavramı; bazı hallerde mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, bazı hallerde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi, bazı hallerde ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine

kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi zedelenmiş olmaz.

İtiraz konusu kural ile, belirli bir tutarın altında kalan idarî para cezaları af kapsamına alınmış, ancak 4207 sayılı Yasa kapsamında verilen idarî para cezaları af kapsamı dışında bırakılmıştır. Af kapsamı belirlenirken kabahatlerin niteliğinden hareket edilmiş, farklı kabahatler ile farklı yasal düzenlemeleri ihlâl eden dolayısıyla da farklı hukuksal konum ve statüde bulunan bireyler açısından bir ayırma bulunulmuştur.

Bu nedenle itiraz konusu kural ile öngörülen affa konu kabahatler arasındaki ayrımın Anayasa'da güvence altına alınan kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğu söylenemez. Zira yasa koyucu idarî para cezalarının affı konusunda ayırım yaparken, kabahatleri işleyen bireylerin sahip oldukları farklı hukuki konum ve statüleri göz önüne almış, farklı konum ve statüleri doğuran farklı kabahat eylemleri ve bu eylemler dolayısıyla ihlâl edilen farklı yasal düzenlemeleri af politikasına esas aldığından kanun önünde eşitlik ilkesi ihlâl edilmemiştir. Ayrıca itiraz konusu kural ile getirilen düzenleme bireylerin temel hak ve özgürlüklerini tümüyle ortadan kaldıran veya hak ve özgürlüklerin kullanımını özü itibarıyla imkânsız kılan bir yasama tasarrufu niteliğinde değildir.” (Any M., 27.11.2011 tarih ve E. 2011/46, K. 2011/145, RG., 19.05.2012-28297).

⁶³⁷ Öncel ve diğerleri, ss. 83,88; Mualla Öncel, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Fâdîl Hakkı SUR'un Anısına Armağan**, Ankara, 1983, s. 41; Karakoç, Genel Vergi, s. 215; Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 56; Saban, Vergi Hukuku, s. 114; Taşkan, Vergi Hukuku, s. 120; Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı:3, 2005, ss. 157-193, (Sorumluluk), s. 160; Mutluer ve Dayanç, Vergi Genel, s. 131.

getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir⁶³⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi, vergi sorumlusunu "*Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişi*" şeklinde tanımlamaktadır. Vergi hukuku alanında pek çok kanunda sorumluluk hallerine yer verildiği görülmektedir. En yaygın olarak kullanılan sorumluluk halleri ise; Vergi Usul Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁶³⁹'da yer alanlardır⁶⁴⁰. Sorumluluğunun kapsamı ve sınırları, sorumluluğunun hukuki niteliğine göre değişiklik arz etmektedir. Sorumluluk şekli ödevlere ilişkin olabileceği gibi maddi ödevlere veya her ikisine de ilişkin olabilir. Örneğin; küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcileri için hem maddî hem şeklî ödevlere ilişkin yükümlülük öngörülürken; taşıtların satış ve devir işlemlerini yapan noterlere, devir konusu taşıta dair motorlu taşıtlar vergisi ile varsa zam ve cezalarının ödendiğine dair belge istenmesini yükleyen hüküm sadece şeklî bir ödevi içermektedir⁶⁴¹.

Vergi hukukunda sorumluluğa ilişkin birçok hüküm bulunmaktadır. Bunların en önemlileri, mirasçıların, kanunî temsilcilerin, limited şirket ortaklarının, kesinti yapanların, kamu alacağı ödenmeden işlem yapanların, tasfiye memurlarının ve şirketlerin birleşme, devir, bölünme veya şekil değiştirme hallerinde devralan şirketin veya yeni kurulan tüzel kişinin sorumluluklarıdır. Hangi sınıflandırma içine girerse girsin, vergi sorumlusu sıfatıyla bir kimseye bazı vergi hukukuna özgü ödevlerin yüklenmesindeki maksat, vergi alacağının kolay, kayıpsız ve masrafsız toplanmasını sağlamak, sistemin suiistimalini engellemek, vergi tahsilatını güvence altına almaktır⁶⁴². Bu amacın gerçekleşmesine yönelik vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler, şahsîlik ilkesinin sınırlarını aşmaları halinde, ölçülülük ilkesinin sınırlarını da aşmaktadırlar. Diğer bir ifadeyle bir kimseye mükellefi olmadığı bir vergi için gereğinden fazla sorumluluk yükleyen bir kanunî düzenlemeyi ölçüsüz

⁶³⁸ Kaneti ve diğerleri, s. 122; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, (Vergi), s. 81; Öncel ve diğerleri, s. 83; Öncel, s. 40; Karakoç, Genel Vergi, s.216; Kırbaş, s. 74; Saban, Vergi Hukuku, s. 114; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 157-158; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 49. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, (Vergi Hukuku), s. 51; Oktar, s. 79; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2018, s. 78; Gerçek, Sorumluluk, s. 160; Öner, s. 61; Canyaş, Mali Müşavir, s. 25, 32.

⁶³⁹ 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (RG. 28.7.1953- 8469)

⁶⁴⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 219; Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, ss. 507-508.

⁶⁴¹ Öncel, s. 41-44; Karakoç, Genel Vergi, s. 234.

⁶⁴² Karakoç, Genel Vergi, s. 215-216; Şenyüz ve diğerleri, s. 95; Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, s. 520; Oktar, s. 79.

kabul etmek gerekmektedir⁶⁴³.

Bu başlık altında ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirme yapılması gerektiği düşünülen mirasçılar, limited şirket ortaklarının, kanunî temsilciler ve meslek mensuplarının sorumluluğu başlıklarına yer verilmektedir.

B. Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Sorumluluğa İlişkin Hükümlerin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

1. Mirasçılar Sorumluluğu

Vergi hukukunda vergi sorumluluğu hallerinden biri mirasçılar sorumluluğudur. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda mirasçılar maddî ve şeklî sorumluluğu ve bu sorumluluğun sınırlarına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 12’nci maddesine göre *“ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar”*. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu’nun 164’üncü maddesine göre *“Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir.”*.

*Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır*⁶⁴⁴.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 7’nci maddesi de mirasçıların kamu borcundan sorumluluğunu düzenlemektedir. Buna göre;

“Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir. Borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır.

Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür.

Defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılamaz.”

⁶⁴³ Ayrıca vergi sorumluları mülkiyet haklarının ne ölçüde, ne zaman ve hangi şartlar altında kısıtlanacağını öngörebilmeli, belirsiz ve mutlak dezavantajlı bir konuma düşürülmemelidir (Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, s. 520).

⁶⁴⁴ Vergi dairesine yapılan bildirim, şeklî yükümlülüktür. Vergi borcundan miras hisseleri oranında sorumlu olunmasına karşın, şeklî ödevlerin miras hisseleri oranında dağıtılması mümkün olmadığından bu noktada müteselsil sorumluluk söz konusu olacaktır (Gerçek, Sorumluluk, s. 170-171).

Murisin vergi borcu malvarlığını aşıyorsa, vergi borcundan kaçınmak isteyen mirasçılar Türk Medenî Kanunu'nun 605 ve devamı maddeleri gereğince mirası reddederek murisin vergi borçlarından ve varis olmaları nedeniyle tahakkuk edecek Veraset ve İntikal Vergisi'nden kurtulabilme imkanına sahiptirler⁶⁴⁵. Ayrıca miras bırakanın vergi borcunun tamamı için düzenlenen ödeme emri tek bir mirasçıya tebliğ edilirse, mirasçının başvurusu üzerine ödeme emrinin onun payını aşan kısmı iptal edilir⁶⁴⁶. Bu uygulama mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahalelerin, aşırı vergilendirmenin önüne geçilmesine hizmet etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na tâbi vergi alacakları için durum böyleyken, Gümrük vergisinden doğan bir alacak henüz tahsil aşamasına gelmeden kamu borçlusunun vefat etmesi durumunda, mirasçıların sorumluluğunun ne ölçüde olacağı konusunda, Gümrük Kanunu'nda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda genel hüküm olan Türk Medeni Kanunu uyarınca mirasçılar, miras bırakanın borçlarından da sorumlu olmaktadır, bu sorumluluk Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesi gereğince müşterek ve müteselsildir⁶⁴⁷. Vergi Usul Kanunu'nda mirasçılar için miras payı oranında bir sorumluluk kabul edilmekteyken Gümrük Kanunu uygulamasında bu sorumluluğun müteselsil olması aşırı vergilendirme sonucu doğurmaktadır. Bu itibarla Gümrük Kanunu'na da sorumluluğun miras payı oranında olacağı yönünde bir düzenleme getirilmesi ölçülülük ilkesi açısından yerinde olacaktır.

2. Kanunî Temsilcilerin Sorumlulukları

Kamu borcu mükellefin şahsında doğmakla birlikte, vergi hukukunda çeşitli hallerde vergi sorumlusu olarak nitelendirilen kanunî temsilcilerin de malvarlıklarına gidilebilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Temsil; kısaca bir kimsenin, temsilci sıfatıyla diğer bir kişi adına hukuki işlem yapabilmesi, bu suretle temsil

⁶⁴⁵ Mirası red süresi 3 (üç) ay olarak belirlenmiştir. Bu süre yasal mirasçılar bakımından miras bırakanının ölümünü öğrendikleri veya mirasçı olduklarını daha sonra öğrendiklerini ispat etmeleri kaydıyla mirasçı sıfatı kazandıklarını öğrendikleri tarihten başlayacakken, atanmış mirasçılar açısından bu süre miras bırakanın tasarrufunun kendilerine bildirildiği tarihten itibaren başlayacaktır.

⁶⁴⁶ Karakoç, Mirasçılar, s. 23. Ayrıca bkz. Dş. 13.D. 27.12.1978 gün ve E. 1978/2606, K. 1978/3359, (Yusuf Karakoç, **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Kamu İcra), s. 132).

⁶⁴⁷ Konu hakkında görüşümün oluşmasına katkıda bulunan değerli hocam Dr. Özgecan Gök'e teşekkür ederim.

olunanı hak sahibi yapabilmesi veya borçlu statüsüne sokabilmesidir. Temsil, iradeden veya doğrudan doğruya bir kanun hükmünden kaynaklanabilir. Bir kişi temsil yetkisini kanundan alıyor ise, kanunî temsilci; temsil edilenin iradesinden alıyor ise, iradî temsilci olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukukunda vergi sorumlulukları bakımından özellik arz eden kanunî temsilciler, küçük veya kısıtlıların kanunî temsilcileri, tüzel kişilerde temsil organları, Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerdir.

Vergi hukukunda, tahsil edilemeyen kamu borcundan kanunî temsilcilerin sorumlu tutulması kamu alacağının tam ve eksiksiz toplanması için getirilmiş bir güvence önlemidir⁶⁴⁸. Kamu alacağının mükellefin malvarlığından alınması kural; sorumlunun malvarlığından alınmasının ise istisna olması sebebiyle, sorumlunun varlığına gidilirken kanunda aranan şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin tahlili iyi yapılmalıdır.

Kanunî temsilcilerin kamu alacaklarına ilişkin sorumluluklarını düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35’inci maddesine göre;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

Esasen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacakları da dâhil aynı Kanun’un 1’inci ve 2’nci maddelerinde

⁶⁴⁸ Bkz. Mustafa Gülseven, **Açıklamalı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999, s. 219; Karakoç, Genel Vergi, s. 668; Şenyüz ve diğerleri, s. 95; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaa, Afyon, 2012, (Vergi İcra) s. 89; Nilgün Serim, **6183 sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 101; Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku** (Vergi İcra Hukuku), 3. Bası, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2018, (Tahsil), s. 108. Düzenlemenin kefalet kurumuna benzediği yönünde Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2013, (Tahsil Hukuku), s. 39. Düzenlemelerin ve içtihadın eleştirisi için bkz. Saban, Vergi Hukuku, s. 141.

belirtilen tüm alacakları kapsar niteliktedir⁶⁴⁹; ancak kanunî temsilcilerin vergi borcuna ilişkin sorumluluklarına ilişkin düzenlemeye Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde de yer verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca:

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanunî temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.”

⁶⁴⁹ Kamu icra hukukunda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde tahsil edilebilecek kamu alacaklarından anlaşılması gereken alacaklar kanunun 1'inci ve 2'nci maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre;

Madde 1 – Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

Madde 2 – Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Bu doğrultuda, öncelikle bir alacak, Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait ise kamu alacağı niteliğindedir. Bunun dışında kamu kurumlarına ait alacaklar nitelikleri önem arz etmeksizin 1'inci madde kapsamı dışındadırlar. Kamu alacaklarının kapsamı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, Kamu İcra, ss. 83-91.

Kanunî temsilcilerin sorumluluklarını irdelerken kamu alacağının Vergi Usul Kanunu kapsamındaki kamu alacakları olması durumunda, Vergi Usul Kanunu hükümleriyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerini birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Nitekim, mükerrer 35'inci maddenin 6'ncı fıkrasında yer alan “*Kanunî temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu kaldırmaz*” ifadesi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Mahkeme iptal kararını, aynı maddî olaya ilişkin birbirinden farklı şartlar içeren hukukî düzenlemelerin bulunması nedeniyle belirlilik ve dolayısıyla hukukî güvenlik ilkesinin ihlâl edildiği gerekçesine dayandırmıştır⁶⁵⁰. Farklı şart ile kast edilen ise Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde kanunî temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için *vergi ödevlerinin temsilci tarafından yerine getirilmemiş olması nedeniyle vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamaması* şartının mükerrer 35'inci maddede yer almamasıdır.

Mükerrer 35'inci maddenin gerekçesinde “*...Bu itibarla amme borçlusunun malvarlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'a mükerrer 35 inci madde eklenmiştir.*” ifadesi yer almaktadır. Bu itibarla Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen kamu alacaklarının tahsili için getirilmiş hükmün genişletilerek, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki alacaklar için de

⁶⁵⁰ “213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlâl edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. İtiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluk ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olmaktadır.

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddî olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.” (Any. M. 19.3.2015 gün ve E. 2014/144, K. 2015/29, RG: 3.4.2015-29315)

uygulanması ölçülülük ilkesinin bir alt unsuru olan gereklilik kıstası ile de bağdaşmamaktaydı ve bu açıdan söz konusu iptal hükmünün yerinde olduğu belirtilmelidir. Bunun yanında Vergi Usul Kanunu kapsamına giren alacaklar için kusurluluk benzeri bir şart olarak nitelendirilen⁶⁵¹ “ödevlerini yerine getirmemeleri” şartı aranırken diğer kamu alacakları için aranmaması eşitlik ilkesine aykırılık iddialarını da beraberinde getirmiştir⁶⁵². Nitekim Vergi Usul Kanunu kapsamına girmemekle birlikte Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına giren alacaklar açısından, kanunî temsilcinin temsil döneminde bütün görevlerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmiş olmasına rağmen ödenememiş olan kamu alacaklarından sorumlu tutulması, kanunî temsilcinin mülkiyet hakkına yapılan orantısız bir müdahale niteliği taşımaktadır⁶⁵³.

Kamu alacağı doğduğu tarihten tahakkuk edip tahsil edilebilir hale geldiği veya tahsil ve takip yollarını kullanmak için harekete geçildiği ve tahsil edilemediği/ tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı dönemlerde temsil edilenin temsilcisinde değişiklik olması mümkündür. Mükerrer 35’inci maddenin mülga 5’inci fıkrası; “*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.*” şeklinde düzenlemesiyle hem kamu alacağının doğduğu hem de ödenmesi gerektiği zamanda kanunî temsilci olan kişileri birlikte sorumlu tutmaktaydı. Bu fıkra esasen mükerrer 35’nci maddenin Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesinden farklı olarak kusur sorumluluğuna dayanmadığını, salt kanunî temsilci olma nedeniyle getirilen bir sorumluluk olduğunu gözler önüne sermekteydi. Bu hüküm, kamu alacağının doğduğu tarihte kanunî temsilci olanların, sorumluluklarından alacağın tahsil edilebilir hale geldiği tarihten önce görevden ayrılmaları sebebiyle kurtulamayacağını ifade etmekteydi. Hatta bu kimselerin amme alacağının doğduğu tarihte görevli olup, vadesi geldiğinde

⁶⁵¹ Bkz. Levent Yaralı, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010, (Müdür ve Ortak), s. 173-174.

⁶⁵² Bu husus bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önünde de öne sürülmüş, sigorta primleri ile vergi alacakları arasında bu yönde bir farklılığın bulunmasının ayrımcı bir muamele olduğu ifade edilmiştir. Ancak Mahkemenin söz konusu başvuruya ilişkin kararında yalnızca mülkiyet hakkı ihlâlinin olup olmadığı değerlendirilmiş, eşitlik ilkesine aykırılık hakkında bir açıklamada bulunulmamıştır. Bkz. Any M. Alptekin Düven, 22.07.2020 tarih ve Baş. 2017/21885 numaralı kararı, www.kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, 20.09.2020.

⁶⁵³ Benzer görüş için bkz. Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, ss. 511-512; Ahmet Emrah Geçer, “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz sorumluluk”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:129, 2017, ss. 107-132, (Kanunî Temsilci), s. 231.

görevli olmamaları durumunda bu yönde sürecekleri def'i ancak vade tarihinde görevli bulunan temsilcilere karşı açacağı rücu davasında dinlenmekteydi⁶⁵⁴. Ancak söz konusu düzenleme de Anayasa Mahkemesi tarafından hukuk devleti ilkesine dayanılarak iptal edilmiştir⁶⁵⁵.

Bir kanunî temsilcinin, kendi kanunî temsilcilik döneminde ödeme zamanı gelmemiş bir vergi borcundan sorumlu tutulması ile sonuçlanan bu kanun hükmü gereklilik ve orantılılık ölçütlerine de aykırılık teşkil ettiğinden ölçülülük ilkesi açısından da maddenin bu fıkrasının iptali yerinde olmuştur.

Ancak Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu fıkraları iptal kararı, kanunî temsilcilerin kamu alacağından sorumluluğu konusundaki bütün tartışmaları sonlandırmış değildir. Örneğin, kanunî temsilciler hakkında ihtiyatî tahakkuk veya ihtiyatî haciz gibi kamu alacağının korunmasına hizmet eden işlemlerin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda kanunda bir netlik bulunmamaktadır. Danıştay da bu konuda bir içtihat birliğine varmış değildir. Hatta bu konuya ilişkin aynı gün farklı Daireler tarafından farklı kararlara imza atıldığı görülmektedir⁶⁵⁶. Öncelikle bir

⁶⁵⁴ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Amme Alacakları), s. 209.

⁶⁵⁵ “İtiraz konusu kuralın getiriliş amacının; amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması hâlinde bu şahısların sorumluluk uygulamasının, amme alacaklarının düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya özel ödeme sürelerinde farklı şahısların olması hâlini de kapsadığı görülmektedir.

Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer malî ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır.” (Any. M. 19.3.2015 gün ve E. 2014/144, K. 2015/29, RG: 3.4.2015-29315)

⁶⁵⁶ Güvence önlemlerinin kanunî temsilciler hakkında uygulanamayacağı kararlar için bkz. “Bu durumda, amme alacağının asıl borçlusu olmayan kanuni temsilci adına doğrudan teminat, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk gibi amme alacağının korunmasına ilişkin işlemlerin uygulanmasına yasal olanak bulunmadığından, davacı hakkında tesis edilen ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk işleminin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.” (Dş. 9.D., 18.02.2020 tarih ve E. 2017/2030, K. 2020/905 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 20.09.2020). Aksi yönde bkz. “Sözü edilen düzenlemeler ile şirket alacaklarından sorumlu tutulabilecek olan kanuni temsilciler aynı zamanda şirket borçlarından ihtiyatî haciz aşamasında da sorumlu tutulabileceklerinden, vergi mahkemesince, kamu alacağının borçlusu limited şirketin kanuni temsilcisi olduğunda duraksama bulunmayan davacı hakkında ihtiyatî haciz yoluna gidilmesini gerektiren 6183 Sayılı Yasa’da belirtilen hallerin bulunup bulunmadığı

hukukî uyuşmazlık konusunda aynı gün farklı Daireler tarafından farklı kararlar verilmesi, vergi sorumlusunun ayrımcı müdahaleye uğramama hakkına ve hukukî güvenliğine aykırılık oluşturmaktadır⁶⁵⁷. Bu konuda yapılacak açık bir kanunî düzenleme veya verilecek bir İçtihadı Birleştirme Kararı ile uygulama ve içtihatla birlik sağlanmalıdır.

Kanunî temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için Vergi Usul Kanunu'na göre vergi borcunun “*tamamen veya kısmen alınamaması*”; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göreyse “*tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*” gerekmektedir. Bu nedenle henüz tahakkuk dahi etmemiş amme alacakları için kanunî temsilcinin malvarlığına haciz uygulanmasını mülkiyet hakkına orantısız bir müdahale olarak değerlendirmek gerekmektedir. Ancak, Danıştay'ın içtihat birliğine varamadığı bu husus bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne götürülmüş; Anayasa Mahkemesi, ihtiyatî haciz uygulanmak suretiyle kanunî temsilcinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanunîlik ölçütünü taşıdığına ve ayrıca somut olay bazında mülk sahibine orantısız bir külfet yüklediğine hükmetmiştir⁶⁵⁸. Bu hususta ayrıca bahsedilen güvenlik tedbirlerinin uygulanması için kanunun aradığı koşulların kanunî temsilcinin şahsında gerçekleşmesinin aranması gerekmektedir⁶⁵⁹.

Vergi idaresinin kanunî temsilcilerin sorumluluğuna gitme yetkisi kendilerine kanunla verilmiş bir yetkidir ve bu yetkinin sınırları da kanunla çizilmiştir. Kamu

araştırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, kamu alacağının gerçek borçlusu şirket tüzel kişiliği hakkında uygulanabilecek olan ihtiyati haciz hükümlerinin kanuni temsilciler için uygulanamayacağı gerekçesiyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.” (Dş. 3.D. 18.02.2020 gün ve E. 2016/6510, K. 2020/834 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 20.09.2020). Aynı yönde bkz. Dş. VDDGK., 18.09.2019 gün ve E. 2019/124, K. 2019/586 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 20.09.2020).

⁶⁵⁷ Anayasa Mahkemesi de inceleme sırasında sunulmayan defter, kayıt ve belgelerin yargılama sırasında ölçüt alınıp alınamayacağı hususunda içtihatla bir birliğe varılmamış olmasını, hukukî güvenlik ve adil yargılanma hakkı ihlâli olarak nitelendirmiştir. Bkz. Any M., Teslime Aydoğan, 09/06/2020 tarih ve Baş. 2015/4255 numaralı kararı, RG. 15/9/2020-31245.

⁶⁵⁸ “Başvuru konusu olayda ihtiyati haciz işleminin 6183 sayılı Kanun'un 9., 13. ve 17. maddelerine dayandırıldığı görülmektedir. Bu itibarla ulaşılabilir, öngörülebilir ve belirli olduğu açık olan söz konusu kanun hükümlerine dayanan müdahalenin kanunilik ölçütünü taşıdığı değerlendirilmiştir.

(...) Bu durumda başvurunun mal varlığı üzerine tedbir konulması yönündeki müdahalenin başvurucaya şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklenmediği, bu sebeple söz konusu müdahaleyle kamunun yararı ile başvurunun mülkiyet hakkının korunması arasında kurulması gereken adil dengenin başvuruca aleyhine bozulmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.” (Any. M. Yusuf Yatçı, 10.06.2020 tarih ve Baş. 2017/31801 numaralı kararı, § 42, 52).

⁶⁵⁹ Bkz. Dş. 4.D., 28.04.2008 gün ve E. 2007/4821, K. 2008/1577 sayılı kararı, Dş.7.D., 13.02.2002 gün ve E. 2000/6450, K. 2002/574 sayılı kararı, (Kazancı İçtihat Bankası, 22.09.2020).

alacağının mükelleflerden alınması kural, sorumlunun malvarlığından alınması ise istisnadır. Bu istisnayı uygulayan vergi idaresinin, bu yetkisinin sınırlarını aşması kanunî temsilcinin mülkiyet hakkına aykırılık oluşturmaktadır. Mahkeme kararları incelendiğinde kanunî temsilcilerin en çok sorumluluğuna gidilen alanın tüzel kişilerin temsili olduğu görülmektedir. Bir tüzel kişinin kanuni temsilcisinin sorumlu tutularak kamu borcu nedeniyle takip edilebilmesi için, öncelikle kamu alacağının sorumlu sıfatıyla kendisinden tahsil edileceğinin kanuni temsilciye duyurulmasından önce borcun tüzel kişiye usulüne uygun biçimde tebliğ edilmesi; borcun uyuşmazlık yaratılmak suretiyle ya da uyuşmazlık yaratılmaksızın kesinleşmiş bulunmasına rağmen vadesinde ödenmemiş olması; şirket hakkında takip yapılmış ve buna rağmen kamu alacağının tüzel kişiliğin malvarlığından tamamen ya da kısmen tahsil edilememiş olması ve (Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacakları için) vergi borcunun doğmasına kanunî temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesinin sebep olması gerekmektedir⁶⁶⁰. Bu koşulları taşımayan kamu alacağı için kanunî temsilcilere gönderilen ödeme emirleri ve bunlara dayalı yapılan tahsilatlar hukuka aykırı ve kanunî temsilcinin malvarlığına yapılan orantısız müdahalelerdir.

3. Limited Şirket Ortağının Sorumluluğu

Limited şirkette ortaklar özel hukuka tabi borçlardan kural olarak taahhüt ettikleri sermaye paylarıyla sınırlı olarak sorumludurlar ve taahhüt ettiği sermaye borcunu yerine getiren bir limited şirket ortağının şirket borçlarından herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak bu kural kamu borçları için söz konusu değildir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesine göre,

“Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği

⁶⁶⁰ Dş. 3. D., 15.01.2020 tarih ve E. 2016/13734, K. 2020/24 sayılı kararı, (Kazancı İçtihat Bankası, 20.09.2020); Dş. 7. D., 21.3.2017 tarih ve E. 2016/796, K. 2017/2085, sayılı kararı, (Kazancı İçtihat Bankası, 21.09.2020).

zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”

Bu düzenlemenin amacı, küçük bir sermaye ile kurulabilen limited şirketlerin malvarlığı olmayan kanunî temsilciler tarafından temsil edilmesi sonucu tüzel kişiye ve kanunî temsilcilerine yapılan takiplerin sonuçsuz kalması ve kamu alacağının tahsil edilememesinin önüne geçmektir⁶⁶¹. Kamu alacaklarının korunması amacını koruyan bir kanun olan Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun’da limited şirket ortaklarının sorumluluğunun düzenlenmesi yerindedir⁶⁶². Ancak bir nevi kusursuz sorumluluk hali olan bu düzenleme bazı yönleriyle eleştirilmekte, mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahale olarak değerlendirilmektedir.

Öncelikle Kanunun limited şirket ortaklarının sorumluluklarını düzenleyen 35’inci maddesi hükmüne göre, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda pay sahiplerinin farklı kişiler olması halinde her iki ortağın da sorumluluğuna gitmek mümkündür. Ayrıca şirket hisselerinin devri bir kimseyi amme borçlarından kurtarmamaktadır. Bu düzenlemeler Anayasa Mahkemesi önüne taşınmış; ancak Mahkeme, içtihat farklılıklarını gidermek, kamu alacağının daha tahsilini kolaylaştırmak amacıyla kanun koyucunun takdir yetkisini kusursuz sorumluluk getirmek yönünde de kullanabileceğine hükmetmiştir⁶⁶³. Mahkeme, kararında ölçülülük değerlendirmesinde bulunmuş, getirilen sorumluluğun hakkaniyete uygun ve orantılı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Kanunî temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35’inci maddenin müteselsil sorumluluğa ilişkin hükmünün “*sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanunî temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurduğu*” gerekçesiyle iptal edilmesine karşın, yönetimde belki de hiç söz sahibi olmayan limited şirket ortağı için bu hüküm muhafaza edilmiştir. Mahkeme de kararında, önceki kararına atıfta bulunmuş; ortak

⁶⁶¹ Binnur Çelik, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumlulukları”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:4, 2000, (Ortaklarının Sorumlulukları), ss. 123-124. Ortakların sorumluluklarının tahsil aşamasında ve kamu borcunun şirketten tahsil edilememesi şartlarına bağlı olduğundan, limited şirket ortaklarının teknik anlamda vergi sorumlusu olmadığı, tahsil muhatabı veya tahsil sorumlusu kavramlarının hukukî durumlarına daha uygun olduğu yönünde bkz. Yaralı, Müdür ve Ortak, s. 242.

⁶⁶² Çelik, Ortakların Sorumluluğu, s. 126.

⁶⁶³ Any M. 13.12.2017 tarih ve E.2016/14, K.2017/170 sayılı kararı, RG. 24/01/2018-30311.

ile yönetici sıfatlarının farklılığına değinerek farklı yönde karar vermesini gerekçelendirmeye çalışmıştır⁶⁶⁴. Ancak Anayasa Mahkemesinin gerekçesinin yeterli olmadığı düşünülmektedir⁶⁶⁵. Nitekim bir kimse bir limited şirkete sadece kısa süre ortak olmuş ve daha sonra bu hissesini devretmiş olsa dahi çok büyük bir vergi yüküyle karşılaşabilecektir. Bu konuda Mahkemenin, *“amme alacaklarından kural gereğince devir tarihi itibarıyla sorumlu tutulacağını bilen devralan limited şirket ortağının inceleme ve kontrol yapması gerektiği”* yönündeki açıklaması basiretli davranma ve özen yükümlülüğü çerçevesinde tartışılabilir olmakla birlikte; özellikle devreden ortağın sorumluluğu için *“kendi döneminde doğan vergileri ödeyeceğinden emin olduğu kişiyi seçme özgürlüğüne sahip olduğuna”* ilişkin gerekçesi makul gözükmemektedir. Kaldı ki, bu husus elverişlilik yönünden de tartışmalıdır. Nitekim, payını devreden ortağın, devralan ortağın davranışlarını izleme, tayin etme, vergi hukukuna ilişkin ödevlerini yerine getirmeye veya ödemelerini yapmaya zorlama yönünde bir yetkisi bulunmamaktadır ve düzenlemenin bu amaçlarla getirilmiş olduğu iddiasından hareket edilince, *“düzenleme bu amacı gerçekleştirmeye elverişli değildir”* sonucuna ulaşılmaktadır⁶⁶⁶.

Devirden sonra ödeme zamanı gelmesine karşın ödenmeyen, vergi cezaları ve faizlerle çok yüksek meblağlara ulaşabilecek vergiler için devreden ortağın malvarlığına gidilmesi açıkça orantısız bir vergi sorumluluğu yüklemektedir. Aynı durum devralan ortak bakımından da geçerlidir. Nitekim her ne kadar karar gerekçesinde devralan ortağın önceki dönemlere ilişkin kontrol ve incelemelerde bulunabileceğinden bahsedilse de, önceki dönemlerde beyan edilen vergilerin ödenip

⁶⁶⁴ “Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen beşinci fıkra, sorumluluğun şartları bakımından itiraz konusu kuralla örtüşmekle birlikte kanuni temsilciler ile limitet şirket ortaklarının sorumluluk hukuku bakımından aynı kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira bu iki sıfatın üstlendiği yetki ve sorumlulukların kapsam ve nitelikleri birbirinden farklıdır. Limitet şirkette kanuni temsilci, şirket ortaklarından biri olabildiği gibi dışarıdan seçilen üçüncü bir şahıs da olabilmektedir. Bu kişi her türlü sıfatından bağımsız olarak kendisine verilen yetkiler çerçevesinde şirketi temsil görevini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuni temsilcinin sorumluluğu, görevini yerine getirirken işlediği eylemlerinden kaynaklanmaktadır. Sorumluluğunun temelinde eylemleri olduğundan bu eylemler nedeniyle sorumluluğuna gidilirken kusur ilkesine dayanılması olağandır. Ortağın sorumluluğu ise eylemlerinden değil şirketin mal varlığına sermayesi ile katkı sağlamasından ve şirket yönetimine ilişkin faaliyetler üzerinde gözetim ve denetim imkânına sahip olmasından kaynaklanmaktadır.” (Any M. 13.12.2017 tarih ve E.2016/14, K.2017/170 sayılı kararı, RG. 24/01/2018-30311, §54).

⁶⁶⁵ Aynı yönde bkz. Soner Altaş, **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanunî Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri ve AB Üyesi Bazı Ülkeler ile Karşılaştırmalı Bir İrdeleme**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara, 2019, s. 73-74.

⁶⁶⁶ Bkz. Yaltı, Sorumluluğun Sınırı, s. 524.

ödenmediği kontrol edilse dahi bu dönemde yapılan muhasebe hileleri, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı gibi hallerden doğan vergi kaçakçılıklarının devralan ortak tarafından tesbit edilmesi hiç kolay değildir⁶⁶⁷. Devralan ortaktan böyle derin bir inceleme yapmasını beklemek ve bu araştırmayı yapması gerektiğine dayanarak kendisinden önceki dönemde eksik tahakkuk etmiş vergilerden ve bunlara ilişkin cezalardan sorumlu tutmak makul değildir ve devralanın mülkiyet hakkına yapılan orantısız bir müdahaledir.

Bunun yanında ortakların sorumluluklarının sırası, daha doğru ifadeyle kanunî temsilcilerin sorumluluklarıyla aralarında bir öncelik sonralık ilişkisi olup olmadığı da yine tartışmalı hususlardandır⁶⁶⁸. Daireleri tarafından farklı yönde kararlara imza atılan Danıştay, İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile ortağın takibine başlamak için kanunî temsilcinin takibine başlanılmasının gerekli olmadığına hükmetmiştir⁶⁶⁹. Kararda, “*Vergi Usul Kanunu’nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığı*” gerekçesine yer verilmiştir. İlgili kanunlarda bu yönde düzenleme bulunmamasına karşın, ödevlerini gereği gibi yerine getirmemesi sebebiyle vergi kaybının doğmasına neden olan kanunî temsilcinin öncelikli olarak sorumluluğuna gitmek hukuk mantığıyla daha çok bağdaşmaktadır⁶⁷⁰. Bu nedenle ortakların sorumluluğuna gidebilmek için önce vergi kaybının doğmasına neden olan

⁶⁶⁷ Aksi yönde bkz. Raziye Aksu Özkan, “Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:10(1), 2020, s. 229, 252-253. Yazar, devralan ortağın kamu borçlarından sorumlu olması gerektiğine katılmakla birlikte mahkeme kararlarında bu hususun basiretli davranma yükümlülüğüne dayandırılmasına katılmamaktadır. Nitekim, limited şirkette tacir sıfatı şirketin kendisine aittir ve ortaklar bu sıfatı haiz değildir. (Aksu Özkan, ss. 229-230)

⁶⁶⁸ Kanunda net bir düzenleme olması gerektiği yönünde bkz. Çelik, Ortakların Sorumlulukları, s. 126.

⁶⁶⁹ Dş. İBK., 11/12/2018 gün ve E:2013/1, K:2018/1 sayılı kararı, (Kazancı İçtihat Bankası, 20.09.2020). Aynı yönde bkz. Dş. VDDGK., 18.9.2019 gün ve E. 2019/243, K. 2019/635, (Kazancı İçtihat Bankası, 20.09.2020)

⁶⁷⁰ Önce kanunî temsilciye başvurulması gerektiği yönünde bkz. Gerçek, Sorumluluk, s. 175; Eda Öz diler, **Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2005, s. 59; Levent Yaralı, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer’iliği ve Takip Sırası, <http://www.ticaretkanunu.net/makale-1/>, (21.09.2020); Altaş, ss. 58-59; Aksu Özkan, s. 249. Danıştay, (İçtihadı Birleştirme kararından önce) bu yönde verdiği kararlarında, ortaklardan önce ödevlerini yerine getirmeyerek kamu alacağının tahsil edilememesine sebebiyet veren kanunî temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi gerekliliğini, Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesinin Vergi Usul Kanunu kapsamına giren kamu alacakları için özel hüküm teşkil etmesine dayandırmaktaydı (Bkz. Dş. 4.D., 13.04.2009 tarih ve E.2008/5380, K. 2009/1913, (Kazancı İçtihat Bankası, 22.09.2020).

kanunî temsilcinin takip edilmesi ve kamu alacağının kendisinden tahsil edilememiş olması şartının kanuna eklenmesi, ortağın mülkiyet hakkının korunması açısından yerinde olacaktır.

4. Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları

Verginin tahsilinin kolaylaştırılması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacıyla vergi hukukunda bazı durumlarda mükellefin bazı şekli ödevlerini yerine getirmesine yardımcı olma görevi bulunan meslek mensuplarının (serbest malî muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirler) mükelleflerle birlikte sorumluluğuna gidilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu sorumluluk, meslek mensuplarının, bağımsız veya bağımlı çalışan meslek mensubu olmaları yani mükellefle olan ilişkilerinin hizmet veya vekalet sözleşmesinden kaynaklanmasına göre bir farklılık arz etmemektedir. Nitekim sorumluluk, aralarındaki ilişkinin niteliğinden değil beyannameleri imzalarken kullandıkları meslek mensubu unvanından kaynaklanmaktadır⁶⁷¹. Ancak sorumluluk meslek mensubunun “yeminli” sıfatına sahip olup olmamasına göre değişiklik arz etmektedir.

Meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu’nda⁶⁷² olduğu gibi 4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ⁶⁷³ gibi bu hususa ilişkin yayınlanan çeşitli tebliğlerde de yer verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 227’e göre;

“Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya,
2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

⁶⁷¹ Doğan Şenyüz, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyai ve Cezasından Sorumluluğu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cevdet Yavuz’a Armağan, Cilt: 22, Sayı: 3, İstanbul, 2016, ss. 2557-2575, (Malî Müşavir), s. 2563.

⁶⁷² R.G. 13.6.1989- 20194.

⁶⁷³ R.G. 29.06.1997- 23034.

3. (Ek: 23/7/2010-6009/10 md.) Vergi kanunları kapsamındaki yeminli malî müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.⁶⁷⁴

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu madde 12'ye göre;

“Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

(...)

Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.

Bu düzenlemelerin amacı, hem meslek mensuplarının imzaladıkları beyanname ve düzenledikleri tasdik raporlarını ön denetimden geçirmesini sağlayarak vergi denetimlerini kolaylaştırmak; vergi kaybını önlemek hem de vergi ve cezasının tahsilini garanti altına almaktır. Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu düzenlemesine göre yeminli malî müşavirler, tasdik raporunun defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğundan sorumlu iken, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu tasdik ettikleri belgelerin doğruluğundan da sorumlu olduklarını düzenlemektedir. Serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci malî müşavirler için ise, bu sorumluluk yalnızca tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğu ile sınırlıdır.

Maliye Bakanlığı 4 Sıra Nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci

⁶⁷⁴ Söz konusu hüküm Anayasa'nın 5, 12, 48, 7, 10, 73 ve 91'inci maddelerine aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi önüne taşınmış, aykırılık iddiaları Mahkeme tarafından reddedilmiştir. Bkz. Any M. 26.06.1996 gün ve E.1996/5, K. 1996/26 sayılı kararı, R.G. 30.06.2001-24448.

ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğinin, Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları başlığı altında “Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır” şeklinde bir hükme yer verilmektedir. Kanunda serbest muhasebeci malî müşavirler açısından birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluk yalnızca “imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizi” için düzenlenmiş olmasına karşın bu sorumluluğun genel tebliğ yoluyla, meslek mensuplarının harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle gerçeğe aykırı olduğu anlaşılabilen belgeleri de kapsadığı kabul edilmektedir⁶⁷⁵. Hazine ve Maliye Bakanlığının anılan tebliğle yaptığı düzenlemeyle, Kanundan aldığı yetkisini aşarak Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227’nci maddesindeki sorumluluğun kapsamını bir çeşit doğruluk denetimi yapmak şekline dönüştürerek genişletmiş, böylece meslek mensubu yönünden kanuna dayanmayan, ölçsüz, ilave bir sorumluluk getirmiştir⁶⁷⁶.

Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu’nun 12’nci maddesine göre ise, serbest muhasebeci malî müşavirlerden farklı olarak, yeminli malî müşavirler için tasdik ettikleri belgelerin *doğruluğunu denetleme* yükümlülüğü söz konusudur. Buna göre yeminli malî müşavirlerin yapmış oldukları tasdikin doğru olmaması durumunda, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve buna bağlı olarak kesilen cezalardan vergi

⁶⁷⁵ “Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticarî örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir.” (Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Malî Müşavirlerce imzalanması Hakkındaki 4 sıra Nolu Genel Tebliğ, Bölüm IV).

⁶⁷⁶ Şenyüz, Malî Müşavir, ss. 2568-2569. Harici inceleme konusunda kanunî bir düzenleme olmadığı gibi, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci malî müşavirlerin harici araştırma ve inceleme yapma yetkileri de bulunmamaktadır, Şenyüz, Malî Müşavir, s. 2574. Ayrıca bkz. Canyaş, Mali Müşavir, ss. 119-120.

mükellefiyle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulacaklardır⁶⁷⁷. Bunun yanında 19 sıra No'lu tebliğ ile yeminli malî müşavirlere yapacak oldukları tasdik doğruluğundan emin olmak için işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mal ve hizmet satan alt firmaya karşı inceleme yapma yetkisi ve sorumluluğu tanınmıştır⁶⁷⁸. Bu sorumluluklara ilişkin düzenlemeler de yine aşırılık içerip içermedikleri yönünden tartışılmaktadır⁶⁷⁹.

Esasen bahsedilen iki sorumluluk hali de tasdiklerin doğruluğunu sağlamaya ilişkindir ve bu müteselsil sorumluluğun amacı genel olarak vergi alacağını güvenceye almak olarak ifade edilebileceği gibi bunun yanında tasdikle görevli bu meslek mensuplarının yapmış oldukları tasdik işlemlerinde daha dikkatli olmalarının,

⁶⁷⁷ Tahir Erdem, “Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluklarına İlişkin Yeni Düzenleme”, **İSMMMO Malî Çözüm Dergisi**, Ocak- Şubat 2015, s. 49; Turgut Çürük ve Kayahan Tüm, “Yeminli Malî Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:20, Sayı:3, 2011, s. 60-61; Tansel Çetinoğlu, “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Malî Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:45, Temmuz 2015, s. 79. Her ne kadar uygulama farklı yönde olsa da Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227. maddesinde bahsedilen *uygunluk sorumluluğunun* Vergi Usul Kanunu’na giren vergilere, buna karşılık Vergi Usul Kanunun kapsamı dışında kalan malî yükümlülüklerle ise, 3568 sayılı kanundaki *doğruluk sorumluluğunun* uygulanması gerektiği hakkında bkz. Oytun Canyaş, “Sorumluluğun Hukuksal Değerlendirilmesi (Sorumluluğun, Anayasa ve İlgili Kanunlara Göre Yorumu)”, **3. Yeminli Malî Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu**, 03-07 Aralık 2014, http://www.İstanbul.ymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/2014_12_03-07%203ymmSemp.pdf, s. 126.

⁶⁷⁸ *Hem katma değer vergisi iadesi işlemleri ve hem de gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin tasdiki işlemleriyle ilgili olarak, iade ve/veya mahsup edilecek katma değer vergisinin tutarı ile tasdik edilecek beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun yeminli malî müşavirlerce sağlanması esastır. Bunun sağlanması için yeminli malî müşavirler, işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe malî ve hizmet satan alt firma ya da firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorundadırlar. Yeminli Malî Müşavirlerce yapılacak karşıt incelemede kademe sınırlaması mümkün olmayıp, karşıt incelemede kaçınıcı kademeye kadar inileceği hususu incelenen her olay ve mükellefle ilgili olarak değişebilmektedir. Bu nedenle, katma değer vergisi iade işlemleri ile tam tasdik uygulamasında yeminli malî müşavirler asgari olarak, nezdinde inceleme yaptıkları mükelleflere mal ve hizmet satan firmaların kayıtlarına inerek karşıt inceleme yapmak, şüpheli durumlarda ise gerektiği kadar alt kademelere inerek incelemelerini tamamlamak durumundadırlar. Özellikle; sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanılmasının koordineli ve birden fazla şirket vasıtasıyla yapılması durumlarında, bir alt firmaya da firmalar nezdinde yapılacak karşıt incelemeler iadesi talep edilen katma değer vergisi veya gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan vergi matrahının doğruluğunun tespitine imkan vermeyebilmektedir. Bu gibi durumlarda yeminli malî müşavirler, alt firmalar arasındaki organize bağın ortaya çıkartılmasını sağlayacak kadar alt firmalarda karşıt inceleme yapacaklardır.* (19 Seri No'lu SMM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği, R.G. 08.11.1995-22457).

⁶⁷⁹ Sorumluluğun tanınan yetkilerden fazla olduğu, objektif ve rasyonel bir yetkilendirme ile buna istinaden ölçülü bir sorumluluk dengesi kurulması gerektiği yönünde bkz. Engin Hepaksaz, “Vergi Mükellefi- Malî Müşavir İlişkilerinde Yetki- Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 20, Sayı:1, Haziran 2018, s. 248.

tasdike konu olan işlemlerle bağlı defter, kayıt ve belgelerin doğruluğundan emin hale gelmek için özen göstermelerinin sağlanması da düzenlemelerin amaçları arasındadır⁶⁸⁰. Ancak bu amaca ulaşmak için yapılan düzenlemelerde bazı aşırılıklar göze çarpmaktadır. Öncelikle, yeminli malî müşavirlerin tasdik ödevini yaparken yapmış oldukları ihmalîn vergi ve cezasından dolayı müteselsil sorumluluk müeyyidesine bağlanması suç ve cezaların orantılı olması gerekliliğine aykırılık teşkil etmektedir⁶⁸¹. Bu düzenleme suç ve cezaların orantılılığına aykırılığı dışında mülkiyet hakkına da ölçüsüz bir müdahaledir⁶⁸². Bu müdahale meslek mensuplarının yeminli malî müşavirlik mesleğini seçmelerini etkileyecek ağırlıkta olduğu için meslek seçme ve icra etme özgürlüğüne bir müdahale olduğu yönünde de değerlendirilebilir. Bu nedenle müteselsil sorumluluk yerine suç ve cezaların orantılılığı ilkesine uygun, mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahale oluşturmayacak ziyaa uğratılan vergi üzerinden hesaplanacak bir nisbi oranın belirlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Yukarıda belirtilen hususların yanında hem serbest muhasebeci malî müşavirler hem de yeminli malî müşavirlerin sorumluluğuna giderken savunma hakkına ölçüsüz bir müdahalenin bulunup bulunmadığı yine tartışılmaktadır⁶⁸³. Nitekim meslek mensuplarının sorumluluklarına mükellef nezdinde yapılan vergi veya cezaya ilişkin işlemlerin kesinleşmesinden sonra gidilmektedir. Bu nedenle verginin kesinleşmesinden önce meslek mensuplarının bilgisine başvurulmaması, bu süreçte mükellefin kendisini savunmaması; uzlaşmaya başvurup uzlaşılan tutarı ödememesi veya dava yoluna gitmemesi durumlarında meslek mensuplarının savunma haklarının kullanılmasını da bir bakıma engellenmektedir⁶⁸⁴. 2014 yılında 3568 sayılı Kanun'un yeminli malî müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluklarına

⁶⁸⁰ Bkz. krş. Çürük ve Tüm, s. 61; Hepaksaz, s. 244-245; Erdem, s. 57.

⁶⁸¹ Bkz. Canaş, Sorumluluk, s. 124-125. Yazar bu hususta bir örneklendirmeye giderek, benzer şekilde üçüncü kişi ödevli konumunda olan banka şube müdürlerinin yüzde on tutarındaki sorumluluğuna ilişkin düzenlemenin Anayasa Mahkemesi tarafından suç ve cezaların orantılılığı ilkesine aykırı bulunduğunu, yeminli malî müşavirlerin yüzde yüzü aşabilecek tutardaki bu sorumluluğun evleviyetle ilkeye aykırılık teşkil ettiğini ifade etmektedir (Canaş, Sorumluluk, s. 124-125).

⁶⁸² Aynı yönde bkz. Canaş, Sorumluluk, s. 126.

⁶⁸³ Bkz. Hasan Aykın, "Yeminli Malî Müşavirlerden Yazılı Savunma İstenmesi Düzenlemesi ve Bazı Öneriler", <https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2017/01/sorumluk-raporu-c3b6ncesi-yymm-savunma-alc4b1nasc4b11.pdf>, (15.04.2020), Erdem, s. 57-58. Serbest muhasebeci ve malî müşavirler yönünden ise bkz. Şenyüz, Malî Müşavir, s. 2570.

⁶⁸⁴ Serbest muhasebeci malî müşavirler açısından bkz. Şenyüz, Malî Müşavir, s. 2570.

ilişkin 12'nci maddesine eklenen fıkrada⁶⁸⁵ ve Serbest Muhasebeci ve Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönergede⁶⁸⁶ sorumluluk raporu yazacak vergi müfettişinin meslek mensubunun bilgisine başvuruacağı ve bu şekilde savunmasını alacağı düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemeler de savunma hakkının tam olarak sağlanması hususunda yetersiz görülmekte, sadece denetim bittikten sonra bir savunma alınması değil, inceleme aşamasında da meslek mensubuna savunma hakkı tanınıp, incelemenin de buna göre şekillenmesi gerektiği savunulmaktadır⁶⁸⁷. Savunma hakkının sağlanması açısından vergi incelemesi sırasında meslek mensubuna bildirim yapma ve savunmasının alınmasına yönelik düzenleme yerinde olacaktır. Bunun yanında, meslek mensuplarının ihmal seviyesinde kalan davranışları sebebiyle bir vergi ziyana sebebiyet vermeleri durumunda müteselsil sorumluluk yerine yukarıda ifade edildiği üzere kayba uğratılan vergi üzerinden belirlenecek nisbi bir idarî para cezası düzenlemesi söz konusu olduğunda, bu ceza için meslek mensubunun dava açma ve kendini savunma hakkı yargı önünde de korunmuş olacaktır⁶⁸⁸.

⁶⁸⁵ “Yeminli malî müşavirlerin tasdikten doğan malî sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli malî müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli malî müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli malî müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.”, (3568 sayılı Kanun md. 12/5).

⁶⁸⁶ T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 28.02.2015 gün ve 53065925-612.99-2.1. sayılı Yönerge (www.muhasibweb.com/, 01.05.2020).

⁶⁸⁷ Mustafa Akpınar, “Sorumluluğun GİB Tarafından Değerlendirilmesi”, **3. Yeminli Malî Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu**, 03-07 Aralık 2014, http://www.İstanbul.ymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/2014_12_03-07%203ymmSemp.pdf, ss. 59-91, (30.08.2019), s. 65.

⁶⁸⁸ Canyaş, Sorumluluk, ss. 126-127. Yazar ayrıca Yeminli Malî Müşavirlerin savunma hakkını kullanmalarının sağlanması açısından, yükümlüyle Yeminli Malî Müşavirler arasındaki sözleşmeye tasdik edilen belgelere ilişkin bir davanın açılması halinde meslek mensubuna ihbar edileceğine ilişkin bir hüküm koydurulabileceğini ifade etmektedir. Bkz. Canyaş, Sorumluluk, s. 128.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN İŞLEM VE EYLEMLERİNDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

I. GENEL ÇERÇEVE

Vergi hukukunda ölçülülük ilkesi denildiğinde ilk akla gelen her ne kadar ölçülü vergi yükü kavramı olsa da, ölçülülük ilkesi sadece vergi veya buna ilişkin cezaların konulmasında değil aynı zamanda vergilendirmeye ilişkin hükümlerin yerine getirilmesinde de geçerli olan bir ilkedir. Nitekim vergilendirme işlemlerinin hemen her bir basamağında mükellefin anayasa ve/ya devletlerarası sözleşmelerle korunan bir hakkına müdahalede bulunmaktadır. Özellikle idarenin takdir yetkisini haiz olduğu durumlarda bu yetkinin kullanımının ölçülülük ilkesi çerçevesinde kullanılması büyük önem taşımaktadır. Bağlı yetki kuralı gereğince vergi hukukunda da kanunda açıkça belirtilmediği sürece idarenin takdir yetkisine sahip olduğu kabul edilmez⁶⁸⁹. Takdir yetkisinin kullanılacağı durumlarda da “kamu yararı, kamu hizmetinin gerekleri ve gerekçelendirme” de vergi idaresi için ölçüt oluşturmaktadır⁶⁹⁰. Kamu yararını gerçekleştirme amacını aşan bir takdir yetkisi kullanımını ölçüsüz kabul etmek gerekmektedir. Bunun dışında, kanunilik, genellik ve eşitlik, hukukî güvenlik, malî güce göre vergilendirme, sosyal devlet ilkeleri gibi birçok ilkeye aykırılık teşkil ederek takdir yetkisinin getirilme amacını aşan bir takdir yetkisi kullanımı da açıkça ölçüsüzdür.

Çalışmanın son bölümünü oluşturan bu bölümde vergilendirme işlemleri, vergi tarhı ve ceza kesme ile verginin tahsili aşamaları olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Bu aşamalar incelendikten sonra vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin denetim basamağını oluşturan vergi yargılaması hukukunda ölçülülük ilkesi başlığına yer verilerek, hem ölçülülük ilkesinin vergi yargılaması hukukunda

⁶⁸⁹ Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçular Platformu**, Türkiye Barolar Birliği, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 277, Ankara, 2015, (Yasallık), s. 195.

⁶⁹⁰ Üstün, Takdir Yetkisi, s. 41. Vergilendirme yetkisi kullanılırken kişinin hak ve özgürlüklerinin karşı karşıya gelmesi doğal bir sonuçtur. Herkes Anayasa’da belirtilen hak ve özgürlüklere sahip olmakla birlikte kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücü oranında vergi ödemekle de yükümlüdür (Taylar, Vergilendirme, s. 4951).

hangi durumlarda ortaya çıktığı ve ne şekilde uygulandığı hem de vergi yargılaması hukukunda ölçülülük denetiminin sınırları üzerinde durulmaktadır.

II. VERGİ TARHI VE CEZA KESME AŞAMALARINDA ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

A. Genel Açıklama

Vergi veya vergi ceza düzenlemeleri dışında vergi idaresinin bu düzenlemeler çerçevesinde yapmış olduğu vergi tarhına ve/ya ceza kesmeye yönelik işlem ve eylemleri de temel haklara müdahalede bulunmakta ve dolayısıyla bu eylem ve işlemlerde de ölçülülük ilkesine riayet edilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi idaresi, vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğini; buna dair denetimlerle mükellefin vergi kanunlarına aykırı eylemlerde bulunup bulunmadığını tesbite ve vergi yükünü azaltan veya kaldıran bazı kurumların uygulanışını yönetmekle yetkili makamdır. Bu müdahalelerin hukukilik şartlarından biri de ölçülülük ilkesine riayet edilip edilmediğidir. Vergilendirme işlemleri ve vergi kabahatlerine ilişkin cezaların kesilmesi konusunda idarenin yapmış olduğu işlemlerin ölçülülük denetimi vergi yargısı eliyle yapılmaktadır. Bir kabahatin müeyyidesinin kanunda maktu olarak belirlenmiş olması durumunda, idarenin bağlı yetkiye sahip olduğu ve dolayısıyla bir ölçülülük denetimi yapılamayacağı ifade edilse de⁶⁹¹ o vergi kabahatinin meydana geldiğinin tesbiti aşamasında da idarenin bazı temel haklara ölçüsüz müdahalesi söz konusu ise, kesilen vergi kabahati cezasının ölçüsüzlüğünden bahsetmenin mümkün olduğu düşünülmektedir. Nitekim çalışmada da vergi ceza hukukunda ölçülülük ilkesinin incelenme alanı suç/kabahatlere uygulanan müeyyidelerin, söz konusu suç/kabahatin konusunu oluşturan eylemle orantılılığından ibaret düşünülmemektedir⁶⁹². Örnekleme gerekirse, vergi ziyaı cezasının dayanağını oluşturan vergi denetiminde “kanundaki şartlara sahip olmayan bir arama” yapılması, mükellef haklarına ölçüsüz müdahale edildiği anlamına gelecek, bu itibarla kesilen

⁶⁹¹ Dş. 6.D., 15.12. 2006 tarih ve E. 2004/5684, K. 2006/6195 sayılı kararı, (Uçar, s. 190, dn.200)

⁶⁹² Vergi kabahatleri ve bunların müeyyidelerinin hemen hepsini içeren Vergi Usul Kanunu’nda vergi kabahatleri konusunda idareye takdir yetkisi tanınmadığı, bu nedenle Danıştay’ın bu konuda ölçülülük denetimi yapamayacağı yönünde görüş için bkz. Uçar, s. 192. Yazarın görüş farklılığının konuyu ele alış biçimimizden kaynaklandığı düşünülmektedir.

vergi ziyaı cezasının dayanağı hakkında ölçsüzlük iddiasında bulunulabilecektir. Nitekim Danıştay kararlarında da idarenin eylem ve işlemlerinin ölçülülük denetimine tâbi tutulduğuna rastlanılmaktadır⁶⁹³.

Vergi suçları açısından ise, müeyyidenin ağırlığına karar verecek olan ceza mahkemeleri olduğundan, ölçülülük denetimi Yargıtay aşamasında gerçekleşmekte ve bu denetim genellikle orantılılık ilkesi üzerinden yapılmaktadır. Yargıtay, bu denetimi yaparken Türk Ceza Kanunu'nun 3/1⁶⁹⁴ ve 61'inci⁶⁹⁵ maddelerini referans göstermektedir⁶⁹⁶. Bu doğrultuda yapılan denetimlerde verilen ceza ile işlenen vergi suçunun ağırlığı arasında bir denge aranmaktadır⁶⁹⁷.

Bu bölümde, idarenin vergi tarh ettirme ve vergi cezası kesmesine yönelik işlemlerinde ölçülülük ilkesinin hangi durumlarda gündeme geleceği ve özellikle hangi durumlarda sıklıkla ihlâl edildiği konuları üzerinde durulmaktadır. Bu itibarla öncelikle verginin tarhı ve denetim aşamaları; daha sonra eşitlik ilkesine müdahaleleri nedeniyle sıkça gündeme gelen vergi/ vergi cezasını kaldıran veya azaltan hallerden uzlaşma ve izaha davet kurumları incelenmektedir.

⁶⁹³ “(...) yükümlünün pişmanlık talebi kabul edildiği dikkate alındığında, yükümlünün beyanı üzerine tahakkuk eden verginin geç ödenmesi nedeniyle Yasada öngörülen şekilde gecikme zammı hesaplanması gerekmektedir. Aksi takdirde bir değerlendirme, hem pişmanlık talebinin kabulü hem de vergi ziyaı cezası kesilmesi, pişmanlık müessesesi ile öngörülen amaçları ortadan kaldıracaktır.” (Danıştay 11. D, 23.05.2000 gün ve E. 1999/5908, K. 2000/2219 sayılı kararı, kazancı içtihat bankası, 13.07.2019). Bu kararda idarenin elverişlilik denetimi yaptığı görülmektedir.

⁶⁹⁴ “Adalet ve kanun önünde eşitlik ilkesi
Madde 3- (1) Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur.”

⁶⁹⁵ “Cezanın belirlenmesi
Madde 61- (1) Hakim, somut olayda;
a) Suçun işleniş biçimini,
b) Suçun işlenmesinde kullanılan araçları,
c) Suçun işlendiği zaman ve yeri,
d) Suçun konusunun önem ve değerini,
e) Meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını,
f) Failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını,
g) Failin güttüğü amaç ve saiki,
Göz önünde bulundurarak, işlenen suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezayı belirler.”

⁶⁹⁶ Uçar, s. 181.

⁶⁹⁷ Y.11.CD., 04.12.2013 tarih ve E. 2013/19212, K. 2013/18390 sayılı kararı; Y.19.C.D., 4.11.2015 tarih ve E.2015/2787, K.2015/6622 sayılı kararı, (www.karararama.yargitay.gov.tr, 18.06.2019). Kararlar hakkında açıklamalar için bkz. Uçar, ss. 184-185.

B. Tarhiyat Aşamasında Ölçülülük İlkesi

1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde tanımlandığı üzere, vergi tarhı “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idarî muameledir*”. Vergiyi doğuran olaya bağlı olarak vergi dairesince gerçekleştirilen tarhiyat işlemi *tespit edici* ve *açıklayıcı* nitelikte bir idarî işlem olma niteliğini haizdir⁶⁹⁸. Verginin tarhına esas değer olan matrahın⁶⁹⁹ mükellefin beyanına veya idarî bir işleme dayalı olarak belirlenmesi mümkündür⁷⁰⁰. Türk vergi hukukunda beyana dayalı tarhiyat kural olmakla birlikte tamamlayıcı vergi tarhı olarak adlandırılan ikmalen tarhiyat ve matrahın idarece belirlenmesi anlamına gelen re'sen tarhiyat ve idarece tarhiyat yollarına da durumun gerektirdiği şartlarda gidilebilmektedir⁷⁰¹.

Matrahın idare tarafından belirlendiği ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat yöntemlerinin uygulanmasında, özellikle idarenin takdir yetkisini kullandığı durumlarda ölçülülük ilkesi denetimi gündeme gelmektedir. Daha önce belirtildiği üzere idarenin takdir yetkisi, sınırlı bir yetkidir. Takdir yetkisinin sınırlarını hukuk kuralları ve yargı içtihatlarının yanı sıra hukukun genel ilkeleri çizer⁷⁰². Vergi hukukunda takdir yetkisinin sınırları genel olarak idare hukukunda takdir yetkisinin sınırlarıyla aynıdır. İdare her şeyden evvel anayasal ilkeler doğrultusunda hareket etmeli; onlara uygun davranmalıdır. Bunu yaparken kendisine yetki veren kanundaki sınırların dışına da çıkmamalıdır⁷⁰³. Aksi takdirde takdir yetkisinin orantısızlığı

⁶⁹⁸ Karakoç, Genel Vergi, s. 262.

⁶⁹⁹ Verginin konusunun, verginin hesaplanmasına esas alınan değer ya da miktarına vergi matrahı denilmektedir. Matrah iktisadî bir değerden hareketle para cinsinden ifade edilmekteyse ad valorem matrahlı vergi; sayı, metre, metrekare, litre, kilo gibi fizikî değerler üzerinden değerlendiriliyorsa spesifik matrahlı vergi söz konusudur. (Bkz. Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 146; Erdem ve diğerleri, ss.148-149).

⁷⁰⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 263; Şenyüz ve diğerleri, s.193; Taşkan, Vergi Hukuku, s. 202.

⁷⁰¹ Türk vergi hukukunda tarh yöntemleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Kaneti, Vergi Hukuku, s. 111-130; Kaneti ve diğerleri, ss. 168- 190; Öncel ve diğerleri, ss. 104-107; Karakoç, Genel Vergi, s. 261-284; Akdoğan, Vergi Hukuku, ss. 66-76; Akdoğan, Kamu Maliyesi, ss. 160-161; Şenyüz ve diğerleri, ss. 185-197; Oktar, s. 123-130; Taşkan, Vergi Hukuku, ss. 196-214.

⁷⁰² İp, s. 485; Üstün, Takdir Yetkisi, s. 40; Canyaş, Takdir Yetkisi, s. 48-49.

⁷⁰³ Üstün, Takdir Yetkisi, s. 45, Kaya, s. 120. Kötü niyet, uygun olmayan amaç, konuyla alakasız yönde ve karışık hususlarda alınan kararlar takdir yetkisinin aşıldığını göstermektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Vaishnav ve Marwaha, s. 65-69.

gündeme gelecektir. Tarhiyat aşamasında ölçülülük ilkesi açısından tartışmalı hususları, mükellefe tarhiyat aşamasında bilgi ve belge vermesi için yeterli süre tanınmaması, re'sen tarhiyat sebeplerinin açıkça ve uygun ortaya konulamaması; tarhiyatın dayanağını oluşturan takdir komisyonu kararları ve vergi tekniği raporlarının vergi ceza ihbarnamesine eklenmemesi olarak sıralamak mümkündür. Bu uygulamalar aşağıda ifade edileceği üzere mükellef haklarına ölçüsüz müdahale oluşturmakta, vergi hukukunu hukukîlik zemininden uzaklaştırmaktadır.

2. Tarhiyat Aşamasına İlişkin Ölçülülük İlkesi Açısından Tartışmalı Hususlar

a. Mükellefe (Vergi Matrahı Hakkında Bilgi ve Yasal Defterlerini Sunması için) Yeterli Sürenin Tanınmaması

Tarhiyat aşamasında idarenin takdir yetkisini kullandığı hallerden biri mükellefin defterini ibraz etmesi için mükellefe tanınan süredir⁷⁰⁴. Vergi hukukunda temel prensip işlemleri kanunda belirtilen sürelerde yapmak olmakla birlikte istisnâî bazı durumlarda süreleri belirleme, uzatma ve kısaltma konularında idareye takdir yetkisi tanınmaktadır. İdarenin belirlediği bu sürelere idarî süre denilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre; “*Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.*”. İdarî sürelerle ilgili düzenlemeler genellikle Vergi Usul Kanunu'nda da yer almaktadır⁷⁰⁵. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu düzenlemelerde genel olarak alt sınırı ya açıkça belirtilmiş ya da Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesinden hareket ederek on beş gün olarak düşünülmesi gereken bir “*makûl süre*”den bahsedilmektedir.

Makûl süreyi tayin ederken idare şüphesiz ki takdir yetkisini kullanacaktır. Bu takdir yetkisinin mükellefi veya diğer ilgilileri zora sokacak şekilde alt sınıra

⁷⁰⁴ Vergi Usul Kanunu madde 30/f.3-9.b “*Yukarıdaki 2nci bentde yazılı halin vukuunda mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur.*”

⁷⁰⁵ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, (Takdir Yetkisi), s. 154.

yakın az bir gün olarak tayin edilmesi veya aynı durumlarda bulunan mükelleflere herhangi bir haklı gerekçeye dayanmadan farklı süreler tanınması şüphesiz ki ölçülülük ilkesi açısından yerinde değildir. Nitekim idareye tanınan takdir yetkisinin amacı, mevcut durumun özelliklerine uygun bir süre tayin edilmesidir ve bu yetkinin kötüye kullanılmaması gerekmektedir. Aksi takdirde makûl olmayan bu sürede mükellef kendisinden istenen bilgi ve belgeleri ibraz edemeyecek ve bunun neticesinde mükellefin mülkiyet hakkı ve kişi özgürlüklerine müdahalede bulunan müeyyidelerle karşılaşması gündeme gelecektir.

b. Resen Tarhiyat Sebeplerinin Açıkça ve Uygun Olarak Ortaya Konulmaması

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayalı olarak tesbit edilmediği hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah üzerinden verginin tarh ettirilmesini sağlayan, istisnai bir tarhiyat yöntemidir. Türk vergi hukukunda esas olan mükellefin beyanına güven olduğu için, bu tarhiyat yöntemine başvurulduğunda re'sen takdir sebeplerinin gerçekleştiğinin bir karineye dayanılarak değil açık ve kesin olarak ortaya konulmuş olması gerekmektedir⁷⁰⁶.

Matrahın idarece belirlenebilmesi yönünde idareye verilmiş yetkinin amacı; mükellefin vergi ahlâkına ve vergi hukuku kurallarına uygun davranmadığı durumlarda bu tutumu nedeniyle devlet hazinesinin zarar görmesini engellemek, verginin tam ve eksiksiz tahsil edilmesini sağlamaktır. Ancak bu amacı aşacak şekilde, kanundaki re'sen tarhiyat sebeplerinin doğru yorumlanmamasına, doğruluğu kanıtlanmamış bilgi ve belgelere, varsayımlara veya gerekçesi izah edilemeyen takdirlere dayanan vergi tarhı işlemlerini mülkiyet hakkına yapılan orantısız müdahale olarak kabul etmek gerekmektedir.

Kanunda düzenlenen re'sen tarhiyat sebeplerinin uygun olmayan, geniş

⁷⁰⁶ Aynı yönde bkz. Dş. 4.D., 04.11.2004 gün ve E. 2004/772, K. 2004/2182, kazancı içtihat bankası, 30.04.2019). Bu raporların yürütülmesi zorunlu işlem olmadıkları için dava edilemeyeceği hakkında bkz. Karakoç, Tahsil, s. 55.

yorumuna; *kanunen tutulması zorunlu olmayan defterlerin* ibrazından kaçınılmasının re'sen tarhiyat sebebi sayılması yönündeki uygulama örnek verilebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendi uyarınca, "*tutulması gereken defterlerin hepsinin veya bir bölümün tutulmaması, tasdik ettirilmemesi veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi*" halinde vergi matrahı re'sen tarh edilir. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde düzenlenen ibraz yükümlülüğü, yalnızca "*tutulması mecburi defterlerin ibrazını*" ifade etmektedir. Bu bakımdan tutulması mecburi defterler dışında diğer bilgi ve belgelerin vergi inceleme elemanınca istenmesine rağmen mükellefin bu belgeleri ibraz etmemesini, 30'uncu maddenin üçüncü bendi uyarınca re'sen tarhiyat sebebi olarak görmemek gerekmektedir⁷⁰⁷.

Re'sen tarhiyat yoluna giden idarenin, elinde bazı somut belgeler bulunmasına karşın vergi matrahını tamamen varsayımlara dayalı olarak tespit etmesi de eleştiri konusudur. Özellikle, kanunen tutulması gereken defter ve belgeler mevcut; fakat yine de Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi çerçevesinde başkaca nedenlerle re'sen tarhiyat usulüne gidiliyorsa, bu noktada idarenin defter ve belgelerin delil niteliğini değerlendirmesi gerekmektedir. İdarenin bu defter ve belgelerin delil niteliğini değerlendirmeden, bu defter ve belgelerin gerçeği göstermediğine yönelik kanaatinin gerekçesini bildirmeden tamamen harici karinelere dayanan matrah veya matrah farkı belirlemesi yerinde değildir. Bunun dışında, yalnızca benzer işletmelerin gelirleri örnek alınarak bir matrah hesabı yapmak yerine mükellefin faaliyet geçmişi ve malî- ekonomik verilerinin de incelenmesi, idareye kanunla verilen yetkinin daha amacına uygun, orantılı kullanımı sonucunu doğuracaktır⁷⁰⁸.

⁷⁰⁷ Burak Pınar, "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler", **International Journal of Public Finance**, Cilt: I, 2016, ss. 23-60, (İnceleme), s. 31-32.

⁷⁰⁸ Re'sen takdirin ölçütleri açısından değerlendirmeler için bkz. Hakkı Dura, "Re'sen Takdir : "Takdir Ettim Oldu" Mu?", www.vergisorumlari.com.tr/yazi/i-hakki-dura/resen-takdir--takdir-ettim-oldu--mu/127. (07.07.2018).

c. (Tarhiyatın Dayanağını Oluşturan) Takdir Komisyonu Kararları ve Vergi Tekniği Raporlarının Vergi Ceza İhbarnamesine Eklenmemesi

Vergi Usul Kanununun 35'inci maddesi⁷⁰⁹, vergi ihbarnamesine; 366'ncı maddesi ise⁷¹⁰, ceza ihbarnamesine, takdir kararının, inceleme raporunun ve cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanağın eklenmesi zorunluluğunu düzenlemektedir. Bu zorunluluk neticesinde ilgililer, haklarında yapılan vergilendirme veya ceza kesme işlemlerinin gerekçesi hakkında bilgi sahibi olmakla birlikte, bu işlemi yargı önüne götürdüklerinde savunma haklarını daha etkin kullanabileceklerdir. Bununla beraber, Danıştay'ın son yıllardaki aksi yönde içtihadına rağmen⁷¹¹; kanunun amacı düşünüldüğünde inceleme raporlarına dayanak teşkil eden vergi tekniği raporlarının da savunma hakkının etkin kullanımı açısından ihbarnameyle birlikte tebliğ edilmesi

⁷⁰⁹ “Madde 35 – İhbarname aşağıda yazılı malûmatı ihtiva eder:

(...)

Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.”

⁷¹⁰ “Madde 366- Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur. Ceza ihbarnamesinde aşağıdaki bilgiler bulunur:

(...)

Cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır”

⁷¹¹ “Dosyanın incelenmesinden, davacı adına tarh edilen dava konusu cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerle birlikte tarhiyatların dayanağı vergi inceleme raporu tebliğ edilirken vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği, Vergi Mahkemesince bu durumun davacının savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına dayanak alındığı anlaşılmaktadır. Mahkemece her ne kadar vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenerek davacıya tebliğ edilmediği belirtilmiş ise de; dava konusu cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerin tebellüğünden itibaren dava açma süresi içinde Vergi Mahkemesinde vergilendirme işlemine karşı dava açılıp uyuşmazlık yargı mercine taşınarak idarenin tüm iddia ve işlemlerine karşı itiraz etme imkanının elde edildiği, davalı idarece gönderilen savunma dilekçesi ekinde tarhiyatın dayanağı olarak gösterilen vergi tekniği raporunun sunulduğu görülmektedir.

Bu durumda, davacının ulaşmak istediği halde ulaşamadığını belirttiği bir belgenin veya bilginin olduğundan bahsedilemeyeceğinden, uyuşmazlığın esası incelenerek bir karar verilmesi gerekirken cezalı tarhiyatların kaldırılmasına hükmeden mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.” (Dş. 4D. 11.02.2019 gün ve E. 2016/21362, K. 2019/997 sayılı kararı, kazancı içtihat bankası, 31.04.2019). “Mahkemece her ne kadar vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenerek davacıya tebliğ edilmediği belirtilmiş ise de; dava konusu cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerin tebellüğünden itibaren dava açma süresi içinde Vergi Mahkemesinde vergilendirme işlemine karşı dava açılıp uyuşmazlık yargı mercine taşınarak idarenin tüm iddia ve işlemlerine karşı itiraz etme imkanının elde edildiği, davalı idarece gönderilen savunma dilekçesi ekinde tarhiyatın dayanağı olarak gösterilen vergi tekniği raporunun sunulduğu görülmektedir. Bu durumda, davacının ulaşmak istediği halde ulaşamadığını belirttiği bir belgenin veya bilginin olduğundan bahsedilemeyeceğinden, uyuşmazlığın esası incelenerek bir karar verilmesi gerekirken cezalı tarhiyatın kaldırılmasına hükmeden mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” (Dş. 4.D. 06.12.2018 gün ve E. 2016/10607, K. 2018/12948 sayılı kararı, kazancı içtihat bankası, 31.04.2019).

gerektiği düşünülmektedir⁷¹². Tarhiyatın dayanağını oluşturan vergi inceleme raporlarının kodlardan oluşan, sıkça vergi tekniği raporlarına atıfta bulunan belgeler olduğu düşünüldüğünde, aksi yönde bir kabulün mükellefin adil yargılanma hakkına müdahale olduğunu söylemek gerekmektedir.

Her ne kadar Anayasa Mahkemesi⁷¹³ ve Danıştay içtihadı, vergi tekniği raporlarının dava sırasında savunma dilekçesinin ekinde tebliğ edildiğinden bahisle savunma hakkının ihlal edilmediği yönünde ise de adil yargılanma hakkı yalnızca savunma hakkından ibaret değildir. Mükellefin mahkemeye başvurma hakkı ile tarhiyat sonrası uzlaşma veya cezalarda indirim gibi anlaşmazlık çözüm yöntemlerinden birinin seçimi arasındaki takdirini kullanması açısından idarenin elindeki bilgi ve belgelerin neler olduğunu, ek tarhiyat yapılma gerekçesi olarak hangi hususları öne sürdüğünü bilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle vergi tekniği raporunun vergi ceza ihbarnamesi ile birlikte tebliğ edilmesi mükellef haklarının kullanımı açısından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca bu hususta Danıştay'ın tarhiyatı geçersiz sayma⁷¹⁴, tebliği geçersiz sayma⁷¹⁵ veya raporun muhakeme sırasında tebliğ edilmesi sebebiyle esasa ilişkin bir hata bulunmadığını kabul etme⁷¹⁶ şeklinde değişen içtihatları da mükellefin hukukî güvenliğini ihlal etmektedir⁷¹⁷.

⁷¹² Saban, Vergi Hukuku, ss. 378-379; Pınar, İnceleme, s. 28. Mükellefin bilgilendirilmesinin mükellef haklarından olduğu yönünde Seer, Çev. Şimşek, s. 376.

⁷¹³ “Başvurucunun yargılama safhasında tüm iddia ve savunmalarını etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânına sahip olduğu anlaşılmaktadır. Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu başvurucuya tebliğ edilmemiş ise de yukarıda açıklandığı üzere başvuru, yargılamalar devam ederken söz konusu raporun tüm içeriğinden haberdar olmuş ve buna karşı itirazlarını öne sürme imkânına kavuşmuştur.” Any. M. Ayfer Atalmış, 09.06.2020 tarih ve 2016/12198 başvuru numaralı kararı, RG. 29/7/2020-31200.

⁷¹⁴ “(...) sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı yükümlü adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esaslı incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmektedir.” (Dş. VDDK. 18.6.2014 tarih ve E. 2014/304, K. 2014/563 sayılı kararı, Pınar, İnceleme, s. 30).

⁷¹⁵ “Dolayısıyla verginin tarhi ve cezanın kesilmesi hususunu, bunları duyuran ihbarnamelerden ve tebliğinden ayrı düşünmek gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi, ihbarnamenin değil tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturabilir. (Dş. 3.D. 30.10.2014 tarih ve E. 2014/10019, K. 2014/4860 sayılı kararı, kazancı içtihat bankası, 16.12.2019).

⁷¹⁶ “Tarhiyatın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediği ya da dava dosyasına sunulmadığının saptandığı hallerde 2577 Sayılı Kanun'un 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan kural ve resen araştırma ilkesi uyarınca yargı mercii tarafından

Mükellef hakkında inceleme başlatılmasına, re'sen tarhiyat yapılmasına ve ceza kesilmesine sebebiyet veren mükellefle iktisadî ilişkide bulunan üçüncü kişiler hakkında yazılan vergi tekniği ve vergi inceleme raporlarının, vergi mahremiyeti gerekçesiyle mükellefe tebliğ edilmemesi hususu da yine mükellefin savunma hakkı açısından tartışmalıdır. Bu hususta mükellefin savunma hakkı ile ilgili üçüncü kişinin vergi mahremiyeti hakkı arasında bir çatışma söz konusudur. Ne yazık ki, Danıştay da bu konuda bir içtihat birliğine imza atabilmiş değildir⁷¹⁸.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlediği tesbit edilen bir işletmeden fatura alan mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, fatura alınan mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna atıfla yetinilmekte, bu rapordan çok kısa alıntı yapılmakta ve detay bilgi verilmemektedir. Nitekim başka bir mükellef hakkında düzenlenen bu vergi tekniği raporlarında söz konusu üçüncü kişinin mal alış ve satışları, yine mal alıp sattığı kimseler gibi vergi mahremiyetine zarar verebilecek pek çok bilgi mevcuttur⁷¹⁹. Bu nedenle üçüncü kişi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının, yalnızca hakkında işlem yapılan

ara kararıyla istenilmesi mümkündür. Bu halde aynı Kanun'un 20. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca dayanak raporun dava dosyasına sunulmamış olmasının verilecek karar üzerindeki etkisinin de davalı idareye duyurulacağı açıktır. Öte yandan, söz konusu rapor anılan Kanun'un 21. maddesi kapsamında daha sonra re'sen idarece de dava dosyasına sunulabilir.

Ara kararının gereğinin yerine getirilmesi amacıyla ya da idarece resen dayanak raporun dava dosyasına sunulması üzerine davacıya anılan rapor tebliğ edilerek davacının haklılığını ortaya koymaya yönelik delil ve hukuka aykırılık iddialarını ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesine uygun olarak uyumsuzluğun çözüme kavuşturulabileceği açıktır.” (Dş. VDDGK, 19.02.2020 tarih ve E. 2020/9, K. 2020/2 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 28.12.2020).

⁷¹⁷ Vergilendirme sürecinde, tarh aşamasından farklı bir aşama olarak kabul edilen tebliğ aşaması ile ilgili olan ihbarnamelerde yapılacak hataların ve eksikliklerin ağırlığına göre tarhiyatı değil tebligatı hükümsüz kılması gerektiği yönünde bkz. **Candan**, www.turgutcandan.com/2016/03/04.

⁷¹⁸ “(...) Tarhiyata dayanak teşkil eden ve davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun davacıya tebliğ edildiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 35'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile 366'ıncı maddesinin ikinci fıkrasında alt firma hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının farklı mükellefe ait vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilecek bilgiler içermesi, re'sen araştırma gereği anılan raporun Mahkemece incelenmiş olması ve uyumsuzluk konusu tarhiyatların dayanağı olan vergi inceleme raporunun davacıya tebliğ edilmiş olduğu hususları dikkate alındığında savunma hakkının kısıtlanmadığı” (Dş. VDDGK, 29.03.2017 tarih ve E. 2017/98, K. 2017/186 sayılı kararı, **Cangüloğlu**, s. 25). “(...) Her ne kadar anılan vergi tekniği raporları davacı adına düzenlenmemişse de, söz konusu mükelleflerin komisyon karşılığı sahte olarak fatura düzenlediğinden bahisle davacı şirket adına düzenlenmiş olan faturaların toplam tutarı üzerinden matrah belirlendiği ve davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda doğrudan anılan vergi tekniği raporlarına atıf yapıldığı göz önüne alındığında, vergi tekniği raporlarının davacıya tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkının engellendiği” (Dş. 4. D., 22.2.2016 tarih ve E.2016/1181, K. 2016/629 sayılı kararı, **Aydemir**, s. 200).

⁷¹⁹ **Aydemir**, s. 200-201.

mükellef ile dolaylı veya doğrudan ilgili kısımlarının açık olacağı şekilde mükellefle paylaşılması vergi mahremiyeti ile savunma hakkı arasındaki dengeyi sağlayacaktır⁷²⁰.

C. Denetim Yollarının Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi

1. Genel Olarak

Denetimi, yönetim işlevinin bir ana unsuru olarak, bir takım faaliyet ve olaylar ile ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu saptamak amacıyla tarafsızca delil toplanmasını, raporlanmasını ve değerlendirilmesini ifade eden, belirli bir sistematige sahip bir süreçtir⁷²¹. Denetim, amacına göre finansal denetim; uygunluk denetimi (usul denetimi) ve faaliyet (performans) denetimi olarak üçe ayrılmaktadır. Malî tabloların denetimi, diğer adıyla finansal denetim, bir işletmenin malî tablolarının muhasebe ilkeleri ve kanunî düzenlemelerle önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun incelenmesi sürecini ifade eder. Uygunluk denetimi, diğer adıyla usûl denetimi, bir işletmenin malî işlem ve faaliyetlerinin kanunî düzenlemelerle önceden belirlenmiş kurallara uygun olup olmadığını incelerken, faaliyet denetimi verimlilik ve etkinliğin araştırılmasını ifade eder⁷²².

Gündelik hayatta sıkça kullanılan ve çoğu zaman olumsuz kavramlar olan güvensizlik, baskı ve otoriteden kaynaklı bir kontrol olgusunu çağrıştıran denetim kavramı vergi hukukunda yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yollarını ifade eden bir çatı kavram, üst başlık olarak kullanılmaktadır⁷²³. Kamusal güce dayanan ve cebrilik unsuru taşıyan Türk Vergi Sisteminde, vergilendirme sürecinin tüm aşamalarını gerçekleştirmek suretiyle kamu gelirinin eksiksiz tahsil edilmesini

⁷²⁰ Benzer yönde bkz. **Cangüloğlu**, s. 25-26. Mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında, diğer mükellefin vergi mahremiyetini ihlâl edecek kısımları hariç kalan bölümlerine doğrudan yer verilmesi gerektiği ve böylece başka bir mükellefin vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmesine gerek kalmayacağı yönünde görüş için bkz. **Aydemir**, s. 204.

⁷²¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 28; Oktar, s. 226; Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, ss. 50-51.

⁷²² Tekin ve Çelikkaya, ss. 28-30; Oktar, s. 227.

⁷²³ Denetim kavramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Soydan, ss. 38-54.

sağlama⁷²⁴ ve vergi ödevlilerinin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediğini denetleme görevi vergi idaresine aittir. Bu nedenle kanuna aykırı hareket edenlere müeyyide uygulamak, vergi uyuşmazlıklarını vergi yargısı organları önünde savunarak dava sürecini lehine sonuçlandırmaya çalışmak, kamu alacağını zamanında veya eksiksiz ödemeyenler hakkında kamu icra hukuku sürecini işletmek vergi idaresinin görevleri arasındadır. Bu açıdan, vergi idaresinin mükellefi denetleme yollarından yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yöntemlerini, vergiyi doğuran olayı, mükellefiyeti ve mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu belirlemek için kullanması mümkündür. Ancak, denetim mekanizmalarının, taraflardan birine üstünlük tanıdığı, diğeri aleyhine işlem yapmaya yetkilendirildiği hususu göz önüne alındığında ilişkinin pasif ve güçsüz tarafı olan mükellefin haklarına müdahalenin ölçütünü ve idarenin denetim yetkisinin sınırını başta hukuk devleti ilkesi olmak üzere anayasal hak ve ilkeler oluşturmaktadır⁷²⁵.

Vergi denetimlerinin malî, hukukî ve sosyal amaçları bulunmaktadır. Vergi denetimlerinin malî- iktisadî amacı, verginin eksiksiz toplanmasını, bütçeye gelir getirilmesini sağlamak, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmektir. Hukukî amacı ise, vergi kanunlarının hukuka uygun uygulanmasını sağlamak bu noktada devlet gücünü mükellef üzerinde hissettirmektir. Bunlar yanında vergi denetimlerinin bir de gelir dağılımında adaleti sağlamak, gelir eşitsizliğini dengelemek, ya da en azından bu eşitsizliğin artmasına engel olmak gibi bir sosyal amacı da bulunmaktadır⁷²⁶. Vergi denetimlerinin bu amaçlarının ötesine geçerek mükellef haklarına gereksiz ve orantısız müdahalelerde bulunması ölçülülük ilkesinin ihlâli anlamına gelir. Bu ihlâller hukukî düzenlemelerin kendisinden kaynaklanabileceği gibi vergi denetimi ile yetkili elemanların tutum ve davranışlarından, düzenlemeleri uygulama biçiminden de kaynaklanabilmektedir.

⁷²⁴ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re’sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı”, www.fundabasaran.com/pdf/vergilendirme-usulundeki-vergi-odevleri-ve-odevlerin-yerine-getirilmemesinin-re-sen-arastirma-ilkesi-karsisinda-anlami.pdf, (21.12.2019), (Re’sen Araştırma), s. 113.

⁷²⁵ Pınar, Vergi İncelemesi, s. 24.

⁷²⁶ Vergi denetiminin amaçlarının malî, hukukî, sosyal ve ekonomik olarak dörtlü sınıflandırılması için ise bkz. Ahmet Somoncu, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014, s. 136-138. Ayrıca bkz. Tekin ve Çelikkaya, ss. 25-26.

Bu çerçevede bu başlık altında mükellefi denetleme yolları olan yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama aşamalarının mükellef haklarına temas ettiği noktalar tespit edilerek, bu müdahalelerin sınırını oluşturan ölçülülük ilkesiyle bağlantısı kurulacaktır. Ancak bu incelemeye geçmeden evvel tüm denetim yolları için geçerli olan *denetimde eşitlik* kavramından bahsetmek gerekmektedir.

Genel olarak mükelleflerin denetlenmesi açısından idarenin eşit davranma yükümlülüğü vardır ve idare kendisinden, bu yükümlülüğünü ihlâl ederek bazı mükellefleri aynı iş kolundaki diğer mükelleflere oranla daha nadir veya çok daha sık denetlediği takdirde bunun gerekçesini sunabilmelidir. Nitekim bu durumda mükellefin ayrımcılığa uğramama hakkına bir müdahale olduğu kabul edilmekte ve farklı muamele şeklinde ortaya çıkan bu müdahalenin, amaç ve araç ilişkisi arasında ölçülülük değerlendirmesinin yapılabilmesi için idare tarafından farklı muamelenin gerekçesinin açıkça ortaya konulmuş olması gerekmektedir. İdarenin vergilendirmede kayıp ve kaçağı önlemek, kurallara uygun vergi toplanmasını sağlamak için denetim yollarına başvurma yetkisinin varlığı ve mükelleflerin bu denetime her zaman hazır olması gerekliliği tartışmaya açık bir konu değildir. Bunun dışında mevcut hukuk sistemimizde, mükellefin neden kendisinin diğer mükelleflere göre daha sık denetlendiğini ya da tam tersi yıllarca denetlenmeyerek daha sonra yapılan bir denetime bağlı tarhiyat neticesinde çok ağır faizler ödemek zorunda bırakıldığını soracak bir mekanizma mevcut olmamasına rağmen; idarenin işlem ve eylemlerinde belirliliği ve eşitliği sağlama yükümlülüğünde olduğu da tartışılmaz bir gerçektir. Dolayısıyla idare, denetimlerini de kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlayacak şekilde belirliliğe ve eşitliğe uygun şekilde gerçekleştirmeli ve gerekçelendirmelidir⁷²⁷. Bunun aksi idarenin denetim yetkisini ayrımcılığa uğramama hakkına müdahale oluşturacak şekilde ölçüsüz kullanımı anlamına gelecektir.

⁷²⁷ İdarenin zaten elindeki sınırlı imkânlarını daha etkin kullanma düşüncesiyle öncelikli olarak beyannamesini vermeyen, hakkında ciddi nitelikte bir ihbar bulunan, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediğinden şüphelenilen, zarar beyan eden, vadeli olarak geniş çaplı satış yapan, matrahları yüksek olmasına rağmen, ödenecek KDV'si düşük çıkan mükellefleri denetleme yoluna gittiği yönünde bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda İnceleme", **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyumu**, İstanbul, Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, ss.394-425, (İnceleme), ss. 413-414.

2. Yoklama Aşamasında Ölçülülük İlkesi

Vergi dairesinin mükellefi denetleme yollarından biri olan yoklama Vergi Usul Kanunu'nun 127 ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir. Kanunun ifadesi ile “*yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*”. Yoklama denetim yolu kanunda sayılı sebeplerle sınırlı olarak kullanılabilir⁷²⁸.

Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgu ve bulguları ortaya çıkarmak maksatlı, inceleme ve aramaya göre daha yüzeysel bir denetim yoludur⁷²⁹. Diğer denetim yolları gibi, asıl icraî işlem olan vergi tarhiyatına hazırlayıcı niteliktedir⁷³⁰. Yoklama denetim yolu, mükellefiyetin kurulmasına, değişikliğine ve kaldırılmasına, rayiç bedel takdirine, hatta bazı hallerde vergi incelemesine, alıkonulan bazı malların tasfiyesine ve ceza uygulamasına yol açabilecek nitelikte bir denetim yoludur⁷³¹.

Yoklama denetim yolu diğer denetim yollarına nazaran mükellef haklarına daha az müdahalede bulunan bir denetim yolu olduğundan temel haklar bakımından diğer denetim yolları kadar tartışılmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) ve (e) bentlerine yönelik ölçülülük ilkesi açısından

⁷²⁸ “günlük hâsılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını belirlemek, günlük kayıt yapılması zorunlu defterlerin işyerinde bulunup bulunmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, nakil vasıtalarında bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak” (VUK m.127).

⁷²⁹ Yoklama denetim yolu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Kaneti, Vergi, ss. 165-168; Kaneti ve diğerleri, s. 233-236; Öncel ve diğerleri, s. 108; Karakoç, Genel Vergi, ss. 318-322; Akdoğan, Vergi Hukuku, ss. 117-120; Şenyüz ve diğerleri, ss. 170-172; Saban, Vergi Hukuku, ss. 373-375; Oktar, ss. 227-230; Öner, s. 102; Tekin ve Çelikkaya, s. 135-145; Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, (Vergi Denetimi), ss. 35-36.

⁷³⁰ Kaneti ve diğerleri, s. 233; Öncel ve diğerleri, s. 108; Saban, Vergi Hukuku, s. 374; Üstün, Vergi Denetimi, s. 35; Orçun Avcı, “KDV ve ÖTV Açısından Uluslararası Vergilendirme Sorununa Yönelik Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 354, Mart 2018, s.20; Esmâ Öztaş, **Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 129.

⁷³¹ Tekin ve Çelikkaya, s. 142; İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1987, (Yoklama), s. 29; Avcı, s. 21.

da değerlendirilebilir eleştiriler mevcuttur⁷³². Maddenin 1'inci fıkrasının (c) bendinde; “(...) *kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları alma*”, bunun dışında, (e) bendinde; “*Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına alma*” yetkileri düzenlenmiştir. İlgili düzenlemelerle kanun yoklama yetkililerine el koyma ve muhafaza altına alma yetkileri tanınmaktadır. El koyma şartları Anayasa'nın 20'inci maddesinin 2'inci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; “(...) *usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz*”. Aynı yönde Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 127'nci maddesi düzenlemesine göre de, “*el koyma işlemi ancak hâkim kararıyla veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet Savcısının, Cumhuriyet Savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile*” gerçekleştirilebilecek bir işlemdir. Bu nedenle bu defter ve belgelere el koyma yetkisinin yoklama memurlarına verilmesi özel hayatın gizliliği ve mülkiyet hakkına gereksiz ve orantısız bir müdahale niteliğindedir⁷³³. Burada normal şartlar altında arama denetim yolu içerisinde nitelendirilebilecek bir idarî eylemin yoklama adı altında yapılması söz konusudur. Arama denetim yolu

⁷³² Kaneti, Genel Vergi, s. 166; Baykara, www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Yoklama_Esnasinda_El_Defteri_Alma_Yetkisi_1329.pdf; Eda Özdiler Küçük, “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar**, Ed. Billur YALTI, İstanbul, 2013, ss. 143-165, (Kişisel Veriler), s. 151-152; Somoncu, s. 151, 155-156; Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, 2016, s. 2298- 2299.

⁷³³ Bu bağlamda, vergi hukukunda, yoklama memurlarına belgelere el koyma yetkisi de ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde tanınmalıdır ve bu işleme bir itiraz da mümkün olmalıdır. (Kaneti, Vergi, s. 166). Benzer yönde bkz. Saban, Vergi Hukuku, s. 375; Özdiler Küçük, Kişisel Veriler, s. 152; Ömercioğlu, s. 2298. Ayrıca yoklama denetim yolu yalnızca vergi hukuku alanında sonuç doğuran faaliyete ilişkin olduğundan, mükellef defter ve belgelerin bir kısmının kişisel veri içerdiği iddiasıyla ve bu defter veya belgelerinin ilgili kısımlarının zapt edilmemesini isteyebileceği; bu durumda yoklama elemanının kişisel veri içeren vergilendirmeye alakasız defter sayfası veya belgeyi, buna rağmen zapt etmesi halinde suç işlemiş olacağı yönünde bkz. Ömercioğlu, s. 2299.

uygulanırken⁷³⁴ el konularak incelemesine gerek duyulan defter ve belgeler hakkında kanun oldukça ayrıntılı düzenlemeler yaparken aynı amaca yönelik el koyma yetkisinin yoklama denetim yolu kullanılırken daha kolay kullanılabilmesinin izahı güçtür⁷³⁵. Yoklama esnasında kanunda belirtildiği üzere *yasal olarak tutulması gereken defter ve belgeler dışında bir defter, kayıt ve belgenin mevcudiyetinin ve hatta bu defter, kayıt ve belgenin vergi kaybının bulunduğu belirtilmesi* olduğunun yoklama yetkililerince tespit edilmesi esasen yoklamanın sınırlarını aştığına, aramalı incelemeye dönüştüğüne işaret etmektedir. Bu nedenle ilgili hükmün değiştirilerek Anayasa’ya uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu hükmün (e) bendinde yer alan; “*Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına alma*” yetkisi de yine aynı çerçevede değerlendirilmektedir⁷³⁶. Ceza hukuku anlamında geçici bir zapt yetkisi olarak görülen bu yetkinin⁷³⁷ kullanılırken dikkatlice gerekçelendirilmesi, her durumda

⁷³⁴ “Aramanın yapılabilmesi için: 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.” (VUK m. 142/2) Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur.

Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tesbit olunması müfredatlı tesbit demektir. Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaz’ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablalar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tesbit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

Bu işler: a) Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür vaz’ından imtinai hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle; b) Mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinai hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte; tamamlanır.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kablarda içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir.

Yukardaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır.

Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur. (VUK, m. 143).

⁷³⁵ Bekir Baykara, “Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 290, Ekim 2005, www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf, (10.05.2018), (Yoklama), s. 5-6.

⁷³⁶ Bkz. Öz diler Küçük, Kişisel Veriler, s. 152.

⁷³⁷ Bkz. Kaneti, Vergi, s. 166; Üstün, Vergi Denetimi, s. 37.

kullanılabilen basit bir yetki olarak görülmemesi gerekmektedir⁷³⁸. Aksi durumda mülkiyet hakkına gereksiz ve orantısız müdahale edilmiş olacaktır.

Yoklama aşamasında idare kimi ne zaman denetleyeceği hususunda da bir takdir yetkisi kullanacaktır. Yoklamanın ne zaman yapılacağı konusunda ilgiliye haber verilme zorunluluğunun bulunmaması, bu yolla yapılan denetimin etkinliğinin artırılması amacına hizmet etmektedir. Ancak işin özelliklerine uygun zamanlarda yoklama yapılmaya da gayret sarf edilmelidir⁷³⁹. Bu çerçevede idarenin yoklamanın muhatabı, sıklığı ve zamanı konusunda kullandığı takdir yetkisinin gerekçeli, kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanımına ve yoklama denetim yolunun amaçlarına uygun kullanılması gerekmektedir⁷⁴⁰.

3. İnceleme Aşamasında Ölçülülük İlkesi

a. Genel Olarak

Yoklama yoluyla vergi mükellefiyetine ilişkin maddi olaylar, kayıtlar ve konular dış görünüşleri itibariyle araştırılmaktayken, inceleme denetim yolunda⁷⁴¹ beyanların ve ödenen vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükellefin defter, kayıt ve envanteri derinlemesine araştırılmaktadır⁷⁴². İnceleme denetim yolu, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde muhasebe dışı envanterden elde edilecek bulgulara uygunluğunun araştırılarak doğruluğunun tesbit edilmesi, şekli denetimin ötesine geçerek gerçeklik denetimi yapılmasıdır⁷⁴³. Vergi incelemesi vergi tarhı işleminin hazırlık işlemi

⁷³⁸ Söz konusu yetkiye ilişkin itiraz müessesesinin de kanunda düzenlenmesi gerektiği yönünde bkz. Kaneti, Vergi, s. 167.

⁷³⁹ Üstün, Vergi Denetimi, s. 37.

⁷⁴⁰ Benzer yönde bkz. Üstün, Vergi Denetimi, s. 37.

⁷⁴¹ İnceleme denetim yolu için mevcut ve mülga mevzuatta “tetkik”, “tahkikat”, “soruşturma”, “kontrol”, “araştırma” gibi birçok kavramın kullanıldığı görülmektedir. Bu durum dilin değişmesi kaynaklı olabileceği gibi, kavramlar arası ince ayrımlar sebebiyle bilinçli bir tercihten de kaynaklanabilmektedir (Soydan, s. 11-12).

⁷⁴² Kaneti ve diğerleri, s. 237; Öncel ve diğerleri, s. 108; Karakoç, Genel Vergi, s. 322; Şenyüz ve diğerleri, s. 172; Tekin ve Çelikkaya, s. 173; Öner, s. 104; Avcı, s. 31.

⁷⁴³ Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi**, Ankara, İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Yayın No:127, Ankara, 1979, (İnceleme), s. 4; Üstün, Vergi Denetimi, s. 39-40; Coşkun Karaca ve Bünyamin Demirgil. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:15, 2014, s. 370; Pınar, İnceleme, s. 44; Öztaş, s. 132.

niteliğindedir. Bu niteliği göz önünde alındığında inceleme yapılması ve buna bağlı inceleme raporu hazırlanması tek başına kesin ve yürütülebilir işlemler olmadığından kural olarak iptal davasına konu edilemezler⁷⁴⁴. Ancak mükellefin hukukunu ve ekonomik menfaatini doğrudan etkileyen inceleme raporları istisnâ olarak iptal davasına konu olabileceği gibi tarh işlemine karşı açılan bir iptal davasında bu tarh işlemine dayanak oluşturan vergi inceleme raporunun hukuka aykırılığı da ileri sürülebilmektedir⁷⁴⁵.

İlerleyen bölümlerde yeri geldikçe değinileceği üzere Vergi Usul Kanunu vergi incelemesi yapmaya yetkili olanları, haklarında vergi incelemesi yapılacak olanları, incelemenin yapılacağı yer ve yapılma zamanını ve inceleme sırasında uyulması gereken kuralları ayrıntılı olarak düzenlemektedir. Bu aşamada vergi idaresinin kendilerine kanunla yüklenen bu görev ve yetkilerinde aşırılık olarak nitelendirilebilecek yol ve yöntemlere başvurusu, mükellef haklarına gereğinden fazla müdahalede bulunması ölçülülük tartışmalarını da beraberinde getirecektir.

c. Ölçülü İnceleme

aa. Genel Olarak

Vergi incelemesinin amacını aşacak şekilde, mükellef haklarına olması gerektiğinden daha yoğun şekilde müdahale edilerek gerçekleştirilmesi ölçülülük ilkesinin ihlâli anlamına gelecektir. Bu doğrultuda öncelikle vergi incelemesinin amacından bahsetmek gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun ifadesiyle vergi

⁷⁴⁴ Üstün, Vergi Denetimi, s. 38-39.

⁷⁴⁵ “Yükümlünün inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar tutarlarının azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tesis edilen işlem, yükümlünün haklarını sınırlaması, daha sonraki dönemde vergilendirilmesini doğrudan etkilemesi ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıması nedeniyle idarî davaya konu oluşturur.” (Dş. VDDGK 18.10.2006 tarih ve E. 2006/109, K. 2006/290 sayılı kararı). Vergi hukukunda vergilemeye ilişkin olarak nihai mahiyette olan ve yürütülmesi zorunlu olup idarî davaya konu olabilme niteliği taşıyan işlem "tarh" işlemidir. İlgililerin işlemlerinin incelenmesi sonucu zarar azaltımı yolunda düzenlenen raporlar ise ön işlem niteliğinde olup, bu işlemler ancak ileride bir tarhiyata sebep olmaları halinde sonuç doğurmakta ve sebep oldukları tarhiyata karşı açılan davalarda, dava konusu tarh işleminin dayanağı olarak incelemeye tâbi tutulmaktadır. Ön işlem niteliğinde olan vergi inceleme raporlarının tek başına idarî davaya konu olmaması genel kural olmakla birlikte, bu raporların tek başına tebliği halinde ileride ilgililerin haklarını muhtel edebilecek nitelikte görülmeleri halinde ise dava konusu yapılabilmelerine de bir engel bulunmamaktadır.” (Dş. 4.D. 10.11.2010 gün ve E. 2010/5263, K. 2010/5585 sayılı kararı, kazancı içtihat bankası, E.T. 21.11.2017).

incelemesinin amacı “*verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*”. Bu yönüyle vergi incelemesi hem araştırma hem de kayıp ve kaçığı önleme işlevine sahiptir. İdarenin zamanaşımı süresi içinde bir denetim yapabileceği bilinci ve bir vergi incelemesi sonunda yapılan ek tarhiyatlar ve buna bağlı olarak kesilebilecek cezalar mükellefler üzerinde gerçek ve hukuka uygun bir beyanname düzenleme ve idareye sunmaya yönelik baskı oluşturmaktadır. Bununla paralel olarak mükelleflerin eğitilmesi, vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerinin yerleşmesi de vergi incelemesinin amaçları arasında gösterilmektedir. Nitekim kanuna nüfuz edememekten kaynaklanan hataları mükellefe göstermenin ve bu hataları önlemenin bir yolu da vergi incelemeleridir. Yine vergi incelemelerinin yeterince ve etkin yapılması bazı kimselerin vergi kaçırmasını engelleyecek ve bu durum vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin vergisini dürüstçe ödeyenler aleyhine bozulmasına engel olacaktır⁷⁴⁶.

Vergi incelemesinin ana amacı olan *ödenen vergilerin doğruluğunun tespiti*, vergi incelemesinde mükellef aleyhine hususların ortaya konmasını gerektirdiği gibi aynı zamanda mükellef haklarını koruyarak, mükellef lehine olan hususların da dikkate alınmasını ve ortaya konulmasını, mükellefe iade edilmesi gereken bir vergi söz konusu ise, bunun da saptanmasını⁷⁴⁷; ceza vermeye ve ek tarhiyat yapmaya odaklı bir vergi incelemesinin yapılmamasını gerektirmektedir. Bu doğrultuda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ve vergi matrahı mükellef ve ilgili diğer kişilerin temel haklarına en az müdahale edecek şekilde ortaya çıkarılmalı, mükellef haklarına mümkün olduğunca riayet edilmelidir. Bunun aksi bir tutum idarenin ve daha sonra rücu yoluyla denetim elemanının sorumluluğunun doğmasına neden olabilir⁷⁴⁸. Nitekim hukuka uygun yapılmayan bir vergi incelemesi sonucu yapılan

⁷⁴⁶ Bkz. Akdoğan, İnceleme, s. 4.

⁷⁴⁷ Bkz. Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:61, Sayı:4, 2012, s. 1309; Avcı, ss. 37-39.

⁷⁴⁸ Kamu hizmetleri ve idarî görevler yerine getirilirken verilen zararlardan devletin ve işlemi gerçekleştiren kamu görevlisinin genel olarak sorumluluğuna ilişkin Anayasanın 129’uncu ve 40’inci maddelerinde ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 13’üncü maddesinde düzenlemeler bulunmaktadır. Anayasanın 129’uncu maddesinin 5’inci fıkrasında “*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurdan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir*” düzenlemesi yer almaktadır. Aynı zamanda Anayasanın 40’inci maddesinin 2’nci fıkrasında “*Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zararlar, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu etme hakkı saklıdır*” hükmü mevcuttur. Bunların dışında; 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 13’üncü maddesine göre; “*Kişiler kamu hukukuna tâbi görevlerle ilgili olarak*

tarhiyattan doğan zararlar için dava açılması mümkündür. Bu durumda idare, mükellefin zararını karşıladıktan sonra Anayasa'nın 129'uncu ve Devlet Memurları Kanunu'nun 13'üncü maddesi gereğince zararı ilgili incelemeyi yapan vergi elemanına rücu edebilir⁷⁴⁹.

Vergi Usul Kanununun incelemede uyulacak esaslar başlıklı 140'ıncı maddesinde incelemenin ne şekilde yapılacağı kurala bağlanmıştır. Buna göre;

“Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;

2. (Ek: 23/7/2010-6009/9 md.) Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.

3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır);

4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

5. (Ek: 23/7/2010-6009/9 md.) Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.”

Bu hüküm, mükellef hakları ve ölçülülük ilkesi yönünden olumlu düzenlemeler içermektedir. Öncelikle birinci bentte düzenlenen, incelemeye başlanılmadan evvel inceleme yapıldığının ve inceleme konusunun incelemeye tabi tutulana açıkça bildirilmesi, mükellefin bilgi edinme ve kendisini savunma hakkını kullanması yönünden oldukça önemlidir. İnceleme yapılanın izni olmadıkça resmî çalışma saatleri dışında inceleme yapılmaması da yine mükellef hakları düşünülerek getirilmiş bir düzenlemedir⁷⁵⁰.

uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar... Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır”.

⁷⁴⁹ Karaca ve Demirgil, s. 376-377.

⁷⁵⁰ İncelemenin gereği olarak, mükellef tarafından inceleme elemanına işletmenin durumuna göre bir çalışma yeri gösterilmeli ve resmî çalışma saatlerinde memurun görevini yerine getirebileceği bir çalışma ortamı sağlamalı, talep ettiği istediği bilgiler kendisine verilmeli ve işyerinin gezip görülmesi gibi talepleri inceleme sürecinin düzgün yürütülmesi için gerekli olduğu ölçüde karşılanmalıdır, (Pınar, İnceleme, s. 46).

İncelemenin kural olarak çalışma saatleri içerisinde yapılacağına yönelik düzenlemeyle, mükellefe özel hayatına ayırması gereken mesai saatleri dışında böyle bir yük yüklenmemiş olmaktadır. Yine beşinci bentte düzenlenen “Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemeyeceği ve bu düzenlemelerden kanuna aykırı olduğu düşünülenlerin Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilmesi” yönünde düzenleme de mükellefin hukukî güvenliğini korur niteliktedir. Nitekim mükellefin hukukî güvenliğinin korunması, kendisi hakkında yapılabilecek işlemlerin belirli olması ve bu işlemleri öngörebilmesi yoluyla mümkündür. Bunun dışında Vergi İncelemeleri Sırasında Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁷⁵¹ vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyması gereken ilkeleri mükellef haklarını da göz önünde bulundurarak düzenlemiş, vergi inceleme elemanına dürüst, tarafsız, mensubu olduğu kurumun misyon ve amacına uygun hareket etme yükümlülüğü yüklemektedir⁷⁵².

⁷⁵¹ R.G. 31.10.2011-28101.

⁷⁵² “Vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler

MADDE 5 - (1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi incelemelerini yürütürken, aşağıda yer alan temel ilkelere uyarlar:

a) Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.

b) Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.

c) Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak.

ç) Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek.

d) Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.

e) Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.

f) Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.

g) Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.

ğ) Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak.” (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.5).

bb. İnceleme Denetim Yolunun Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi

Açısından Tartışılan Hususlar

aaa. Genel Olarak

İnceleme denetimi uygulanırken mükellef haklarına ölçüsüz müdahale edildiği yönünde tartışılan ana konular; mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin istenmesi ve ibraz edilmemesinin kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiş olması, ithamlara dayalı somut delillerle desteklenmeyen vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi, inceleme sırasında zamanaşımını durdurmak maksatlı takdir komisyonuna başvurusudur. Bu başlık altında söz konusu durumlar hakkında öğretideki görüşlere ve yargı kararlarına yer verildikten sonra konu ölçülülük ilkesi özelinde değerlendirilmektedir.

bbb. İnceleme Sırasında Mükellefin Defter Kayıt ve Belgelerini İbraza Zorlanması

İnceleme denetim yoluna ilişkin mevzuat ve uygulamalar ölçülülük ilkesi yönünden önem taşıyan birtakım eleştirilere de maruz kalmaktadır. Bunlardan biri inceleme sırasında mükelleften defter, kayıt ve belgelerinin istenmesi durumudur. Vergi incelemesi incelenenin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden yapılmaktadır ve bu sebeple de mükellefin bu belgeleri incelemeyi yapan idare elemanına ibraz etmesi gerekmektedir⁷⁵³. Bu durum bazı görüşlere göre susma ve âdil yargılanma haklarına

⁷⁵³ “Defter ve belgelerin alınması

(1) Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır. Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile ibraz süresi ve yeri, ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir.

(2) Mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine defter ve belgeler, tutanak düzenlenmek suretiyle alınır.” (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m. 12).

“Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tâbi olanın iş yerinde yapılır.

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin işyerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tâbi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar.” (VUK, m. 139).

ölçüsüz şekilde müdahale etmektedir⁷⁵⁴. Ancak bu hususta ölçülülük ilkesi açısından değerlendirilmesi gereken, mükellefe defter, kayıt ve belgesini ibraz etme ödevinin yüklenmesi değil, bu ödevde aykırılığın müeyyidesinin boyutudur⁷⁵⁵. Bu konu Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadına da konu edilmiş, tartışmalı bir husustur. İnceleme sırasında istenilen defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesinin vergi kaçakçılığı suçu kapsamına sokulmasına ilişkin açıklamalar için “*defter ibraz etmeme fiilinin kaçakçılık suçu olarak düzenlenmesi*” başlığına atıf yapmakla yetinilmektedir⁷⁵⁶. Fakat; defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi yapmak üzere istenmesinin tek müeyyidesi adli yargıda kaçakçılık şüphesiyle yargılanması ve üç kat vergi ziyayı müeyyidesine tabi tutulması değildir. Bunun dışında, mükellefin re’sen tarhiyata tabi tutulması, KDV indirimlerinin reddi de söz konusudur. Ancak bu müeyyideler defterleri gizlemenin doğal sonucudur ve bu açıdan bir ölçüsüz müeyyidenin söz konusu olduğunu söylemek güçtür. Kanunda düzenlenen beş yıllık muhafaza ve ibraz ödevi süresi içinde olmak kaydıyla⁷⁵⁷ bir defterin inceleme elemanına ibraz edilmemesi sonucunda, idarenin matrah farkını re’sen hesaplaması dışında bir yol düşünülemez.

ccc. İthamlara Dayalı Vergi İnceleme Raporları

Vergi inceleme raporları, mükellef hakları ve ölçülü vergi incelemesi kavramları açısından büyük öneme sahiptir. Somut verilere dayanmayan, varsayım ve karinelere dayanan vergi inceleme raporlarına dayanarak mükellef aleyhine cezalı

⁷⁵⁴ Tartışmalar için bkz. Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 144-149; Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359)(a)(2)nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, (Susma Hakkı), s. 24; Üstün, Susma Hakkı, s. 375-379; Pınar, İnceleme, s. 52-56; Özdiler Küçük, Kişisel Veriler, s. 153-154.

⁷⁵⁵ Vergi idaresinin mükellef hakkında denetim yapma, vergi mükelleflerinin de vergi hukukuna ilişkin hususlarda bilgi verme yükümlülüğünün olması tartışmaya açık bir konu değildir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de; “*Gelir İdaresi’ne verginin hesaplanabilmesi ve tarhiyat yapılabilmesi için gelir ve servet hakkında bilgi verme yükümlülüğünün Sözleşme’ye taraf devletlerin vergi sistemlerinin ortak noktası olduğuna ve malvarlığı bildirimi zorunluluğu aracı olmadan sistemin etkin çalışmasının zor olacağına*” değinmektedir. (Yaltı, Yükümlünün Hakları, ss. 147-148).

⁷⁵⁶ Ayırtılı bilgiye, çalışmanın ikinci bölümde yer alan “*Vergi Ceza Yükü Getirilmesinde Ölçülülük İlkesi*” başlığı altındaki “*Defter İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Düzenlenmesi*” başlığında yer verilmiştir.

⁷⁵⁷ Nitekim, Danıştay içtihadı da beş yıllık muhafaza süresi geçtikten sonra istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re’sen takdir nedeni oluşturmayacağı yönündedir. Bkz. Dş. 11.D., 07.01.1997 gün ve E. 1995/5333, K. 1997/54 sayılı kararı, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 87 dp 91). Ayrıca bkz. Pınar, İnceleme, s. 32.

tarhiyat yapılması mükelleflerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere haklarına ağır müdahale teşkil etmektedir. Mükellefler, cezalı vergi tarhiyatı yapılmasına yönelik sebeplerin gerçekliğini ve kendi eylemlerinin hukuka aykırılığını kesin ve somut delillerle gösterilmesini talep etme hakkına sahiptir. Danıştay'ın yaygın ve yerleşik içtihadında da işaret edildiği üzere, ithamlara dayalı olarak düzenlenen vergi inceleme raporlarının, suç veya kabahat oluşturan bir fiil için temel alınmaması gerekmektedir⁷⁵⁸. Bu noktada Danıştay, özellikle vergi kaçakçılığını gerektiren fiillerle vergi ziyana sebebiyet verildiğine yönelik isnatlarda, hukuka uygunluk denetimi yaparken; belirli esaslar aramaktadır. İşletmede çalışan işçi sayısı, emtia dengesi, stok durumu, işletmenin deposunun olup olmadığı, yoklama memurları tarafından yoklama yapıldığı sırada işyerinde bulunup bulunulmadığı, ödemelerin kaydı ve yapılış şekli gibi hususların irdelenmesi Danıştay tarafından somut ölçütler olarak kabul edilmektedir⁷⁵⁹. Bu somut olmayan isnatlara dayanan vergi inceleme raporlarına istinaden yapılacak tarhiyatlar ve kesilecek cezalar ile mükellefin, hukukî güvenlik, mülkiyet hakkı ve (vergi kaçakçılığı suçu açısından düşünüldüğünde) kişi hürriyeti alanında ölçüsüz müdahaleler söz konusu olacaktır.

ççç. İnceleme Sırasında Zamanaşımını Durdurmak Amacıyla Takdir Komisyonuna Sevk

Vergi incelemesi esnasında idarenin başvurduğu “*takdir komisyonuna sevk mükellefin zamanaşımından yararlanmasının engellenmesi amacıyla kullanılması*”

⁷⁵⁸ “(...) Bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılmak suretiyle yapılacak yorum, ticarî yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan malî sonuçlardan iyiniyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır. Olayda, her ne kadar (K.) Ltd. Şti. hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.” (Dş. 9 D., 20.01.2010 gün ve E. 2008/3402, K. 2010/84 sayılı kararı, Pınar, İnceleme, s. 33-34, dn.24). “(...) anılan şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.” (D. 9.D., 24.10.2013 gün ve E. 2013/6993, K. 2013/8837 sayılı kararı, Pınar, İnceleme, s. 34, dn.25).

⁷⁵⁹ Pınar, İnceleme, s. 34-35.

yöntemi de haklı olarak eleştirilen⁷⁶⁰ ancak idarenin sıklıkla başvurduğu bir yöntemdi. Anayasa Mahkemesi, takdir komisyonuna başvurma durumunda zamanaşımı süresinin, takdir komisyonu kararı vergi dairesine ulaşıncaya kadar duracağına yönelik, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesini hukukî güvenlik ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir⁷⁶¹. Anayasa Mahkemesi söz konusu iptal kararının uygulanmasına ilişkin bir bireysel başvuru kararında, önceki karara atıfta bulunarak bu konuda bir ölçülülük denetimi yapmış; mükellefe orantısız yük oluşturan hususun takdir komisyonuna sevkini zamanaşımını durdurması değil, bu durdurmanın keyfiliğe yol açacak şekilde üst sınırının belirlenmemiş olması olduğunu ifade etmiştir⁷⁶². Ayrıca inceleme aşamasında henüz matrahının re'sen takdiri için gerekli olan şartların varlığı ispatlanmış değildir ve bu durum ancak vergi incelemesi sonunda ortaya çıkarılacaktır. Buna rağmen inceleme sonuçlanmadan zamanaşımını durdurucu etkisi sebebiyle takdir komisyonuna sevk, kanun hükmünün dolanması sonucu da doğuracaktır. Nitekim vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek inceleme raporunda, bir yandan, re'sen tarh sebebi ortaya konulurken; diğer yandan matrah ya da matrah farkı da hesaplanıp miktar itibarıyla belirtilmiş olacaktır. Buna göre, söz konusu yönde bir uygulama hükmün amacını oldukça

⁷⁶⁰ Bkz. Pınar, İnceleme, s. 40-41;

⁷⁶¹ Söz konusu karara göre; *"Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makûl ve âdil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfî olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.*

Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir." (Any M., 15.10.2009 gün ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı kararı, RG.08.01.2010-27456).

⁷⁶² *"Anayasa Mahkemesinin anılan kararında, takdir komisyonuna sevk süresince zamanaşımının durmasının Anayasa'ya aykırı olduğu yolunda bir görüş açıklanmamış; sadece bu sürenin belirsiz olmasının verginin kanuniliği ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla takdir komisyonuna sevk işleminin gerçekleştirildiği vergilendirmelerde tek başına takdir komisyonu kararının vergi idaresine ulaştığı tarihe kadar zamanaşımı süresinin durmuş olmasının mükellefe orantısız bir külfet yüklediği sonucuna ulaşılamaz.*

(...)Bu durumda, takdir komisyonunda geçen müddet nedeniyle uzayan zamanaşımı süresinin 1 yıl 2 ay 28 gün ile sınırlı kaldığı gözetildiğinde bunun başvuruca aşırı ve katlanılamaz bir külfet yüklediği ve kamu yararı ile başvuruca mülkiyet hakkının korunması arasında gözetilmesi gereken âdil dengeyi başvuruca aleyhine zedelediği sonucuna ulaşılmaktadır. (Any M. Bireysel Başvuru Kararı, Başvuru Numarası 2014/109, Karar Tarihi: 20.09.2017, RG.25.10.2017-30221).

aşmakta ve kanunun dolanılması sonucuna gelmekteydi⁷⁶³. Bu nedenle söz konusu hükmün iptali ölçülülük ilkesi açısından da yerinde olmuştur. Benzer yönde getirilecek bir düzenlemenin kanunun amacına uygun işletilmesi ve suiistimale açık olmaması için, takdir komisyonuna sevkini ancak inceleme sonucunda re'sen tarhiyat sebeplerinin olduğu tespit edildikten sonra mümkün olacağının ve bu komisyona sevkini zamanaşımını azami ne kadar süreyle durduracağının da kanunda düzenlenmesi gerekmektedir.

3. Arama Aşamasında Ölçülülük İlkesi

a. Genel Olarak

Aramak sözlük anlamını itibariyle, bir şeyi bulmaya çalışmak, araştırmak, yoklamak anlamına gelmektedir⁷⁶⁴. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda tanımlanmamakla birlikte, Adli ve Önleme Arama Yönetmeliği'nin⁷⁶⁵ 5'inci maddesine göre arama;

“Adli arama bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makûl şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın, hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemidir.”.

Bu açıdan bakıldığında arama suçla ilgili olan kişileri ve suçla bağlantılı, delil olabilecek her şeyi bulmayı amaçlayan bir adli kolluk işlemidir⁷⁶⁶.

Vergi hukukunda idarenin mükellefi denetim yolu olarak kullanılan “arama”, tanımı kanunda yapılmamasına rağmen Vergi Usul Kanunu'ndaki şartları ve unsurlarından yola çıkılarak, *“mükellefin vergi kaçırdığına dair emarelerin bulunması halinde, vergi kaçakçılığını ortaya çıkaracak defter ve kayıtların elde edilmesi için mükellefin nezdinde ve üzerinde vergi inceleme elemanının lüzum görmesi üzerine sulh ceza hâkiminin kararıyla yapılan araştırma işlemi”* olarak

⁷⁶³ Benzer yönde bkz. Pınar, İnceleme, s. 41.

⁷⁶⁴ www.tdk.gov.tr , E.T. 01.11.2017.

⁷⁶⁵ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/06/20050601-15.htm> (E.T. 01.11.2018).

⁷⁶⁶ Burak Pınar ve Yıldırım Taylar. “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 21, Nisan 2013, s. 141.

tanımlanabilir⁷⁶⁷.

Ceza Muhakemesinde arama bir koruma tedbiri niteliğinde iken, vergi hukuku açısından bir denetim yoludur⁷⁶⁸. Vergi hukukundaki aramaya Vergi Usul Kanunu içerisinde yer verilmiş, düzenleme yapılmayan durumlarda Ceza Muhakemesi Kanunu'na atıf yapılmıştır (VUK. m.147) ⁷⁶⁹. Vergi Usul Kanunu'nun "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabının yedinci kısmı "Yoklama ve İnceleme" kenar başlığını taşımaktadır. Ancak bu kenar başlığında sadece teknik anlamda kullandığımız yoklama ve inceleme dışında arama ve bilgi toplama müesseseleri yer almaktadır. Kanunun bu şekildeki düzenlemesinin yanında yoklama ve vergi incelemesi bölümlerinde ayrı bir maksat maddesi olmasına rağmen üçüncü bölümde böyle bir maddenin bulunmaması, ayrıca ikinci bölüm başlığının çoğul yazılması ve 142'nci maddede yapılan açıklamalar, aramanın, ayrı bir denetim yöntemi değil, bir vergi incelemesini tamamlayıcı bir denetim yöntemi olduğunu düşündürmektedir⁷⁷⁰.

Vergi hukukunda aramaya, ceza muhakemesinin soruşturma evresinden önce, matrah saptama işlemini hazırlayıcı işlemleri, vergi tarhının ön işlemi olarak başvurulmaktadır⁷⁷¹. Vergi hukukunda arama sonunda bulunan ve el konulan belge ve kayıtlar, vergi incelemesine tâbi olmaktadır⁷⁷². Bu çerçevede vergi hukukunda arama, koruma tedbirlerine ilişkin özellikleri taşımasına rağmen, ceza muhakemesindeki aramadan farklı olarak, şüpheliyi yakalamak gibi bir amaçla

⁷⁶⁷ Pınar ve Taylar, s. 142; Avcı, s. 26; Öztaş, ss. 135-136. Aramanın vergi hukukunda bir denetim yolu değil bilgi edinme yolu olduğu ifade edilmektedir. (Bkz. Şenyüz ve diğerleri, Vergi Hukuku, s. 170).

⁷⁶⁸ Bkz. Bayraklı, s. 101; Öncel ve diğerleri, s. 109; Karakoç, Genel Vergi, s. 324; Nihal Saban, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama", **Polis Dergisi**, Cumhuriyetin 80'inci Yılına Armağan, Sayı:36, Yıl: 9, Temmuz, Ağustos, Eylül 2003, ss. 93-96, (Arama), s.93; Saban, Vergi Hukuku, s. 385; Şenyüz ve diğerleri, s. 176; Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 7, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, s. 1337; Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:2, 2003, (Arama), s. 166; Mutluer ve Dayanç, Vergi Genel, s. 156; Avcı, ss. 26-27. Vergi hukukunda aramanın, vergi hukukuna özgü bir koruma önlemi olduğu yönündeki görüş için ise bkz. Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önemi (Vergisel Arama)**, Ethemler Yayınevi, İstanbul, 2007, s.32-33, 34-36

⁷⁶⁹ Örneğin Vergi Usul Kanunu'nda vergi aramasının zaman bakımından sınırı belirlenmiş olmadığı için bu konuda Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 118'inci maddesi uygulanarak belirli istisnalar dışında gece arama yapılmamaktadır. (Pınar ve Taylar, s. 159)

⁷⁷⁰ Pınar, İnceleme, s. 43-44.

⁷⁷¹ Öncel ve diğerleri, s. 109.

⁷⁷² Kaneti, Vergi, s. 145; Kızılot, s. 1335; Kocahanoğlu, s.34; Hakkı Koçak, "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 213, Mayıs 1999, s. 60.

yapılamaz; vergi hukukundaki aramada amaç, sadece delil elde etmektir⁷⁷³. Ayrıca vergi hukukunda arama, ceza muhakemesinden farklı olarak, adli kolluk tarafından değil vergi inceleme elemanları tarafından icra edildiğinden idarî niteliği de bulunmaktadır⁷⁷⁴.

Vergi aramasının şartlarını; vergi kaçakçılığı iddiasına dayanması, ihbar veya yapılan incelemeler sonucu vergi aramasına başvurma gerekliliğinin doğması, aramanın talep edilmesi ve sulh ceza hâkiminin arama kararı vermesi olarak sayılabilir. Hukuka aykırı olarak yapılan vergi araması Türk Ceza Kanunu'nun 120'nci maddesindeki haksız arama suçunu veya konut dokunulmazlığının ihlâli suçunu oluşturabilir⁷⁷⁵. Ayrıca Ceza Muhakemesi Kanunu soruşturma ve kovuşturma evrelerinde haksız ve hukuka aykırı koruma tedbirlerinden kaynaklanan zararlara ilişkin hükümler içerse de vergi aramasından kaynaklanan zararların tazmini ancak idarî yargıda tam yargı davası açılmak suretiyle talep edilebilir⁷⁷⁶.

b. Ölçülü Arama

Arama konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği gibi haklara müdahale etmektedir. Devletin suçla mücadelesinde kamu yararı nedeniyle özel hayat alanına müdahale niteliğinde olan arama tedbirine/ denetim yoluna başvurulurken bundan beklenen fayda ile ihlâl edilen menfaat arasındaki denge her zaman gözetilmek zorundadır⁷⁷⁷. Bu dengenin gözetilmesi kimi zaman şüpheli/ sanık lehine yorumlanabildiği gibi aleyhine kullanıldığına da rastlanılmaktadır. Örneğin Yargıtay 7'nci Ceza Dairesi, arama kararı olmadan sanığın bagajında kaçak parfümler ele geçirilmiş olması karşısında, bu aramanın hukuka aykırı olması nedeniyle delil olarak kullanılamayacağı düşüncesi karşısında sahte parfümlerin insan sağlığına zararlı olduğu ve yaşam hakkının diğer hakların üzerinde olduğundan bahisle bu eşyaların delil olarak değerlendirilebileceği kararına varmıştır. Mahkemenin

⁷⁷³ Taşdelen, Arama, s. 167. Ayrıca bkz. Kocahanoğlu, s. 34; Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Delil), s. 237; Oktar, s. 210.

⁷⁷⁴ Bkz. Şenyüz ve diğerleri, s. 177. Vergi hukukunda denetim ile ilgili kurumların idarî kolluk ile adli kolluk arasında bir yerde olduğu konusunda bkz. Saban, Arama, s. 93.

⁷⁷⁵ Pınar ve Taylar, s. 173-174.

⁷⁷⁶ Pınar ve Taylar, s. 177.

⁷⁷⁷ Veli Özer Özbek, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 29, 31; Saban, Vergi Hukuku, s. 390.

görüşüne göre, suçun topluma verdiği zarar ile sanığın hakkının ihlâl edilmesinden doğan şahsî zarar ve kamu zararı karşılaştırılmalı, sanığın topluma verdiği zarar fazla ise hukuka aykırı olarak elde edilen deliller yargılamada kullanılabilirdir⁷⁷⁸. Kanaatimizce böyle bir anlayış, hukuka aykırılıkların önünü açabileceğinden tehlikeli ve terk edilmesi gereklidir.

“İdarenin her türlü eylem ve işlemi” kavramı şüphesiz ki adli kolluğun ve vergi idaresinin eylem ve işlemlerini de kapsamaktadır. Vergi hukukuna özgü aramanın kabulü veya reddi yönündeki kararlara karşı başvurulacak merci Vergi Usul Kanunu’nda belirtilmediği için Ceza Muhakemesi Kanunu’na bakmak gerekecektir. Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 268’inci maddesine göre, Hâkim veya mahkeme kararına karşı itiraz, kanunun ayrıca hüküm koymadığı hâllerde ilgililerin kararı öğrendiği günden itibaren yedi gün içinde kararı veren mercie verilecek bir dilekçe veya tutanağa geçirilmek şartı ile zabıt kâtibine beyanda bulunmak suretiyle yapılır. Kararına itiraz edilen hâkim veya mahkeme, itirazı yerinde görürse kararını düzeltir; yerinde görmezse en çok üç gün içinde, itirazı incelemeye yetkili olan mercie gönderir (CMK m.268/2). Sulh ceza hâkiminin kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, yargı çevresinde bulundukları asliye ceza mahkemesi hâkimine aittir (CMK m. 268/3). İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir (CMK m. 271/4). Arama kararının reddi kararına karşı savcılık makamı itiraz edebilecektir⁷⁷⁹.

⁷⁷⁸ “Arama kararı olmadan sanığın bagajında kaçak parfümler ele geçmiş olması karşısında, bu aramanın hukuka aykırı olması nedeniyle delil olarak kullanılamayacağı görüşüyle kanun yararına bozma talebinde bulunulmuş ise de, sanık araç bagajını kendi rızası ile açmış olup, sanığın haklarının ihlâl edilmesi halinde, suçun topluma verdiği zarar ile devlet görevlilerinin sanığa ait hakları ihlâl etmelerinden doğan kişisel ve toplumsal zarar karşılaştırılarak sanığın topluma verdiği zarar daha fazla ise hukuka aykırı olarak elde edilen deliller yargılamada delil olarak kullanılmalı, aksi takdirde değerlendirme dışı bırakılmalıdır.

İnsan haklarını korumak amacıyla yasaya konulan hukuka aykırı elde edilen delillerin, delil olarak kabul edilemeyeceği hükmü hukuk devleti ilkesinin diğer iki unsuru olan adaleti ve hukuki güvenliği gerçekleştirmeyi engellememelidir. Doktrin (Bahri Öztürk, Yenisey delil yasakları sh.44-45) ve Yargıtay Genel Kurul Kararları (15.02.2005 gün ve 2005/10-15/29, 26.06.2007 gün ve 2007/7-147/159 sayılı kararları) ve insan hakları mahkemesi kararları da bu doğrultuda görüşümüz yönünde olup; İnsan hakları mahkemesi kararlarına uyma zorunluluğu milletlerarası anlaşmalarla kabul edildiğinden Anayasanın 90 /son fıkrası uyarınca da bu kurallar en üstün kural olduğundan insan hakları mahkemesinin kabul ettiği ölçülülük ilkesi gözetilmek zorundadır.

Somut olayımızda da sahte ve kaçak parfüm insan sağlığına zararlı olduğu cihetle, yaşam hakkı diğer hakların üzerinde olup, arama ile ele geçen kaçak eşyanın delil olarak değerlendirilmesinde hukuka aykırı bir durum olmadığına üyeler Seyfettin Çilesiz ve Dr. Birsen Karakaş'ın karşı oyu ve oyçokluğu ile Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının kanun yararına bozma istemine dayanan talebinin 1 no'lu bendi yönünden REDDİNE (Yrg.7.CD., 03.07.2013 gün ve E. 2013/ 5127; K. 2013/ 17549 sayılı kararı, kazancı içtihat bankası, E.T. 21.11.2016).

⁷⁷⁹ Taşdelen, Arama, s. 174.

Aramanın hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşılmasının hem Ceza Hukuku, hem Ceza Muhakemesi Hukuku hem de İdare Hukuku açısından belirli sonuçları bulunmaktadır. Ceza hukuku açısından sonucu hukuka aykırı olarak yapılan vergi aramasının Türk Ceza Kanunu’nun 120’nci maddesindeki haksız arama suçunu veya konut dokunulmazlığının ihlâli suçunu oluşturabilmesidir. Ceza Muhakemesi açısından ise hukuka aykırı arama sonucu elde edilen delillerin kullanılamamasıdır. Ayrıca Ceza Muhakemesi Kanunu soruşturma ve kovuşturma evrelerinde haksız ve hukuka aykırı koruma tedbirlerinden kaynaklanan zararlara ilişkin hükümler içerse de vergi aramasından kaynaklanan zararların tazmini ancak idarî yargıda tam yargı davası açılmak suretiyle talep edilebilir⁷⁸⁰.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi arama sonucunda sözleşmenin 8’inci maddesinin ihlâl edilmediği sonucuna ulaşmak için; özel hayatın gizliliğine arama yoluyla yapılan bu müdahalenin kanuna dayanmasını, meşrû bir amacın var olmasını ve demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun olmasını aramaktadır⁷⁸¹. Demokratik toplum düzeninin gereklerine uygunluk hususunda da vergi araması yapılmasının amacı ile özel hayata yapılan müdahale arasında bir orantılılık değerlendirmesi yapmaktadır. Mahkemenin arama ve bilgi toplamaya ilişkin vermiş olduğu bazı kararlarında kişinin malî verileri ile diğer verileri arasında bir ayrıma gittiği, vergi idaresinin zaten haberdar olması gereken malî verileri özel hayata ilişkin hassas korunması gereken veriler olarak değerlendirmedeği grlmektedir⁷⁸². Diğer bir ifadeyle, Mahkeme kişinin vergilendirilebilir malî durumunu gösteren bu verileri kişisel veri olarak kabul ederek 8’inci maddeye aykırılık anlamında incelemekle birlikte müdahalenin meşrûluğunu test ederken bu verileri diğer kişisel

⁷⁸⁰ Pınar ve Taylar, s. 177.

⁷⁸¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Mialhe -Fransa Kararı, Baş. No. 12661/87, (www.hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57811, 21.12.2019), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Lindstrand Partners Advokatbyrå Ab – İsveç kararı, Baş. No. 18700/09, (<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-169654>, 21.12.2019). Mahkeme her ne kadar bu hususta devletlere iç hukukta geniş düzenleme yapma yetkisi tanısa da vergi denetimi kapsamında yapılan vergi aramalarının yeterli usul güvencelere bağlanmış olmasını da aramaktadır.

⁷⁸² Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi K.S. ve M.S.- Almanya kararı, (www.hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-166958, 21.12.2019) Bu noktada mahkemenin söz konusu verileri özel hayatın gizliliği kapsamında görmediği yorumu ve bunun eleştirisi için bkz. Havva Sayar Kalkan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s. 25.

verilerden farklı olarak daha müdahale edilebilir olarak değerlendirmektedir⁷⁸³. Ancak ilk görünüşte belli olanlar dışında, yapılan bir arama sonucu ele geçirilen belgelerin hangilerinin özel belge hangilerinin vergi idaresini ilgilendiren malî nitelikte belge olduğunun anlaşılması bir incelemeyi gerektirecek, bu süreçte vergi idaresi tarafından sözleşmenin sekizinci maddesinde düzenlenen kişinin özel hayatına saygı hakkına müdahale edilmiş olacaktır.

Belli durumların varlığı halinde şüphesiz ki kişilerin özel hayatına arama yoluyla yapılan müdahaleleri ölçüsüz kabul etmek gerekmektedir. Bu haller, hukuka aykırı delillere dayalı olarak arama denetim yoluna başvurulması⁷⁸⁴, arama yapılabilmesi için gerekli olan şartlardan biri oluşmadan arama yapılması, arama ile görevli memurların arama sırasında mükellefin itibarını zedeleyecek davranışlarda bulunması, aramanın konusuna girmediği açık şahsî belgelere el konulması olarak sıralanabilir.

Hukuka aykırı delillere dayanarak veya kanunda yazılı şartlar oluşmadan arama yoluna başvurulmuş olması halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin de aradığı bir şart olan, müdahalenin kanundan kaynaklanması şartı eksik olacaktır. Bu durumda idarenin arama yapmakta yetkisiz olduğunu, özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması haklarına ölçüsüz müdahale ettiğini kabul etmek gerekmektedir.

Arama sırasında arama ile görevli memurların, mükellefin arandığını üçüncü kişilere belli etme çabasına girmesi, mükellefi aşağılayıcı tavırlar sergilemesi gibi tutumlar arama sırasında mükellefin itibarını zedeleyecek davranışlardır ve bu şekilde bir aramayı da mükellefin onuruna ölçüsüz müdahalede bulunan, ölçüsüz bir arama olarak kabul etmek gerekmektedir.

Bunun yanında aramanın konusuna girmediği açık kişisel veya meslek sırrı kapsamındaki belgelere el konulması durumu da ölçüsüz arama hallerine bir örnek olarak kabul edilebilir. Nitekim bu durumda söz konusu kişisel verilere el konulması, kamu yararının gerçekleşmesi meşrû amacını gerçekleştirmek için elverişsizdir. Nelerin kişinin malî durumuyla ilişkili belge olmadığının tesbiti noktasında da aramada bulunan memurunun değerlendirmede bulunması gerekmektedir ve bu noktada yapılan değerlendirmede ilk görünüşteki intiba önem taşımaktadır. İlk

⁷⁸³ Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi G.S.B. – İsviçre kararı, Baş. No. 28601/11, (www.hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-159732, 21.12.2019)

⁷⁸⁴ Aynı yönde bkz. Sayar Kalkan, s. 25.

bakışta malî durumla ilişkisi olabilecek bir belge gibi gözüken bir belgenin daha sonra malî durumla ilişkisiz olduğunun ortaya çıkması tek başına ölçüsüz bir arama ve el koymada bulunulduğu sonucu doğurmamaktadır.

Bunun yanında avukatlık ofisleri mesleki sır niteliğinde, avukat müvekkil gizliliğine sahip belgelerin fazlaca olduğu bir alan olduğundan, burada arama yapılması durumunda bağımsız, meslekten kimseler aramaya eşlik etmekte, avukat-müvekkil gizliliğine tabi belgelere el konulmasını engellemeye çalışmaktadırlar⁷⁸⁵. Nitekim meslekî sır niteliğinde bilgilerin fazlaca bulunduğu avukatlık ofisi, doktor muayenehanesi gibi ofislerde yapılan aramalarda mükellefle iş ilişkisinde bulunan kimselere ait, vergilendirmeye alakalı olmayan belgelere el konulmaması konusunda daha hassas davranılması gerekmektedir.

5. Bilgi Toplama Aşamasında Ölçülülük İlkesi

Vergi Usul Kanunu'nun "*Bilgi Toplama*" başlıklı dördüncü bölümü devamlı veya kendisine başvurulduğunda vergi idaresine bilgi vermek zorunda olanları, kendisinden bilgi istenemeyecek meslek gruplarını düzenlemektedir. Buna göre, "*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. (VUK m. 148)*". Söz konusu bu denetim yolu; kişisel verilerin korunması, özel hayatın gizliliği ve vergi mahremiyeti konularıyla yakın ilişkili olduğundan ve bu haklara bir müdahale niteliği taşıdığından, bu denetim yolunun uygulanmasında ölçülülük ilkesine uygun hareket edilmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi denetimi çerçevesinde bilgi toplanmasının amacı olan vergi ödevlilerini vergilendirmeye ilgili işlemlerinde daha titiz davranmaya yöneltmek ve bilgi istenen kimselerin vergi idaresine yardımcı olmalarının sağlanarak vergi idaresinin tam ve eksiksiz vergi

⁷⁸⁵ Bkz. Ceza Muhakemeleri Kanunu m.130. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, bir avukatın söz konusu olduğu durumlarda, mesleki gizlilik konusunda yapılacak bir hak ihlalinin, adaletin uygun şekilde tecellisi ve dolayısıyla Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde güvence altına alınan haklar üzerinde olumsuz etkileri olabileceği görüşündedir. Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Lindstrand Partners Advokatbyrå Ab – İsveç kararı, Baş. No. 18700/09, (<http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-169654>, 21.12.2019).

taahsilatı yapmasına⁷⁸⁶ hizmet etmeyen veya bu amaçları gerçekleştirmek için orantısız ağırlıkta bir bilgi toplama faaliyeti ölçüsüz olarak nitelendirilmelidir.

Bilgi toplama denetim yolu⁷⁸⁷ öncelikle doğrudan kişisel verilerin korunması ve özel hayatın gizliliği haklarına müdahalede bulunmaktadır. Kişilerin malî durumlarına ilişkin verileri özel hayatlarının, kişisel verilerinin birer parçası olarak nitelendirilmektedir⁷⁸⁸ ancak vergilendirmenin yapısı gereği bu alana vergi idaresinin müdahale etmesi, vergi ödevlilerinden kendilerine veya ticarî ilişkide bulundukları kişilere ilişkin birtakım bilgileri istemesi kaçınılmazdır. Vergi idaresinin kendilerine kanunla verilen bu görev ve yetkisini kullanırken özel hayata yapmış olduğu müdahalede, temel haklara yapılan her türlü müdahale gibi ölçülülük ilkesi çerçevesinde olmalıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bu hususta şahsî, mesleki gizliliğe ait veriler ile vergi idaresine verilmesi zorunlu olan malî veriler arasında ikili bir ayrıma gittiği, vergi idaresine verilmesi gereken bilgiler konusunda üye ülkelerin takdir marjını daha geniş tuttuğu görülmektedir⁷⁸⁹.

Malî nitelikteki veriler de özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunmasını talep hakkı kapsamında değerlendirilmekle birlikte, bu veriler başvurunun korunması gereken hassas verileri olarak değerlendirilmemektedir. Örneğin İsviçre'ye karşı açılan bir davada mahkeme “... *sahiden başvurunun, banka hesap bilgilerinin en son 14 Aralık 2012 tarihinde ABD vergi dairelerine iletilmesi ile özel hayatına saygı hakkına müdahale edildiği kabul edilmelidir.*” (Para.50) ibaresini kullanmasına rağmen aynı kararın devamında “*başvurunun durumuyla ilgili olarak, şunu ifade etmek gerekir ki mevzu bahis ifşa yalnızca banka verilerine, tamamen finansal verilere ilişkindir, daha fazla korunmayı hak eden*

⁷⁸⁶ Bilgi toplama denetim yolunun amaçları hakkında bkz. Sayar Kalkan, s. 146.

⁷⁸⁷ Bilgi toplamanın vergi hukukunda bir denetim yolu değil bilgi edinme yolu olduğu ifade edilmektedir. (Bkz. Şenyüz ve diğerleri, Vergi Hukuku, s. 170).

⁷⁸⁸ Bkz. Yaltı, Yükümlülün Hakları, ss. 166-167; Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu ve Erdem Ateşagaoglu. “Protection Of Tax Payer's Comercial Data Within The Scope Of Turkish Tax Law”, **International Social Sciences Studies Journal**, Cilt: 5, Sayı:32, April 2019, ss. 1775-1788, www.sssjournal.com/Makaleler/72911815_12_5-32.ID1381_Ekmek%3%a7i%20%c3%87al%4%b1o%c4%9flu&Ate%5%9fa%4%9fao%4%9flu_1775-1788.pdf, (20.01.2020), ss. 1777.

⁷⁸⁹ Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi K.S. ve M.S.- Almanya kararı, www.hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-166958, 21.12.2019). Söz konusu karar arama denetim yoluna ilişkin olmakla birlikte, kararda vergi idaresine verilmek zorunda olunan, vergi kaçakçılığı suçunun oluşup oluşmadığının tespitinde gerekli malî bilgilerin kişilerin özel alanını büyük ölçüde etkilemediği hususu vurgulandığından, konumuz açısından da önem taşımaktadır.

kimliğiyle (kişiliğiyle) yakın bağlantılı veya kişisel detayların aktarılması söz konusu değildir” ifadesiyle başvuruyu reddetmiştir (Para. 93)⁷⁹⁰.

Kişisel verilerin korunması ve özel hayatın gizliliği hakları yanında vergi mahremiyeti ilkesi de yine bilgi toplama denetim yolu açısından önem taşımaktadır. Esasen kişisel verilerin korunmasını talep hakkının daha özel nitelikteki bir görünümü olarak görülebilecek vergi mahremiyetinin korunmasını talep hakkı, vergi idaresinin vergi uygulanması sırasında öğrendiği kişisel ve ticarî sırlarının korunmasını talep etme hakkını ifade etmektedir. Bu bilgiler vergi mükellefine ilişkin bilgiler olabileceği gibi mükellefin ilişkili olduğu kimselerin bilgileri de olabilmektedir⁷⁹¹. Bilgi toplama denetim yolunun uygulanması sırasında mükellef veya ilgili üçüncü kişiler hakkında edinilen bilgiler açısından vergi mahremiyetinin korunmaması, bu bilgilerin başkalarına aktarılması durumu; denetim yolunun amacına uygun şekilde kullanılmadığını, elverişlilik ve orantılılık yönünden noksan ölçüsüz sonuçlara yol açan bir denetiminin söz konusu olduğunu göstermektedir.

Ç. Vergi / Cezaları Kaldıran veya Azaltan Kurumların Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi

1. Genel Olarak

Sadece vergi/ ceza yükü doğuran işlemler değil bu vergi veya cezaların azalması sonucu doğuran kurumların da ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir. Her ne kadar vergi veya vergi cezalarını kaldıran kurumlar mükellef lehine olduklarından bir hakka müdahale etmiyor gibi gözükse de; bu tür kurumlar diğer mükelleflerin eşit muamele görme hakkına doğrudan müdahale etmektedirler. Bu müdahaleyi haklı kılacak sebeplerin olmaması halinde ise, idarenin yetkisini orantısız kullandığından bahsetmek gerekecektir. Türk vergi hukukunda aynı vergiyi doğuran olaya gerçekleştirmiş mükellefler arasında ayrıma gidilen başlıca haller

⁷⁹⁰ Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi G.S.B. – İsviçre kararı, Baş. No. 28601/11, (www.hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-159732, 21.12.2019), Her ne kadar söz konusu kararın resmi sitede yayınlanan Türkçe metninde “(...) ifşa edilen verilerin mahiyet olarak kişisel olmadığı” ibaresine yer verilse de kararın orijinal metninde böyle bir ifadeye rastlanmamıştır.

⁷⁹¹ Tanımlar için bkz. Ekmekçi Çalıcıoğlu ve Ateşagaoglu, ss. 1778; Gülsen Güneş, “Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay”, **Prof. Dr. Feridun Yenisey’e Armağan**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014, ss. 1847-1876, (Vergi Mahremiyeti), s. 1848; Sayar Kalkan, s. 42.

vergi muafiyet, istisna ve indirimleridir. Çeşitli amaçlarla getirilebilecek bu düzenlemelerin ölçülülük ilkesi bakımından incelemesi daha önce yapılmıştı. Bu başlık altında daha çok idarenin takdir yetkisini kullanarak vergi/ ceza yükümlülüğünü kaldıran/azaltan kurumların en önemlilerinden olan uzlaşma ve izaha davet kurumları ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirilmektedir.

2. Uzlaşma Kurumu ve Ölçülülük İlkesi

Vergi anlaşmazlıklarının idarî çözüm yollarından olan uzlaşma kurumu⁷⁹² idarenin geniş takdir yetkisi kullandığı bir alandır. Uzlaşma kurumu, uzlaşma iradesini ortaya koyan mükellefin iradesine ve isteğine bağlı olarak anlaşmazlıkların uyuşmazlık konusu yapılmadan, çabuk ve kısa yoldan çözümünü ve buna bağlı olarak kamu alacağının daha kısa sürede tahsilini mümkün kılan bir kurumdur⁷⁹³. Ancak, bu kurum getirildiği ilk günden beri vergi hukukuna hâkim olan anayasal ilkelere aykırılık iddialarını da gündeme getirmiştir⁷⁹⁴. Bu iddiaların çalışma konumuz olan ölçülülük ilkesiyle ilişkisi söz konusu kurumun ayrımcılığa uğramama hakkına ölçsüz bir müdahale oluşturarak, eşitlik ilkesi ihlaline yol açıp açmadığı ve

⁷⁹² Uzlaşma; Türk vergi hukukuna 1963 yılında giren, tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki aşamadan birinde söz konusu olabilecek, vergi dairesi ile vergi ödevlisinin vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları amaçlı bir kurumdur. Ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel ve diğerleri, s. 176-178; Karakoç, Genel Vergi, s. 730-731; Karakoç, Vergi Ceza, s. 216- 247; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları)**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Vergi Yargılaması), s. 61-63; Karakoç, Öneriler, s. 361-363; Şenyüz ve diğerleri, s. 229-230; Şenyüz, Vergi Ceza, s. 332; Saban, Vergi Hukuku, ss. 465-468; Kırbaş, s. 193; Akdoğan, Vergi Hukuku, ss. 186-187; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2006, (Uzlaşma), s. 260; Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 109; Oktar, ss. 167-182; Bilici, Vergi Hukuku, s. 154-159; Öner, ss. 151, 240-245; Kızılot ve Kızılot, s. 223; Baykara, s. 8; Güneş, Yasallık, s. 204 vd.; Sarılı, s. 114; Ö. Saygın, s. 80; Atçı ve Aslıhak, s. 119-120.

⁷⁹³ Candan, Uzlaşma, s. 260-262; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 62; Karakoç, Değerlendirme, s. 17; Avcı, ss. 154-155; Kızılot/Kızılot, s. 223, Arslaner, s. 294; Atçı/ Aslıhak, s. 119. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın, vergi müfettişleri ve rapor değerlendirme komisyonlarının aylarca çalışarak tespit ettiği cezaların bazı hallerde tamamıyla kaldırılmasına yol açarak kamu kaynaklarını israf ettiği yönünde eleştiri için bkz. Atçı ve Aslıhak, ss. 126-127.

⁷⁹⁴ Candan, Uzlaşma, s. 263; Güneş, Yasallık, s.205; Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 310 vd.; Aksoy, s. 110; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 62; Arslaner, ss. 295-297; Karataş Durmuş, ss. 229-246; Atçı/ Aslıhak, ss.124-127.

idarenin uzlaşma konusunda ölçüsüz bir yetki kullanıp kullanmadığı hususlarında⁷⁹⁵ yoğunlaşmaktadır.

Uzlaşma yolunun işletilmesiyle her bakımdan aynı konumda olan fakat biri uzlaşmaya başvurup diğeri başvurmayan veya aynı konumda olup kamu alacağı üzerinden farklı oranlarda indirim teklif edilen vergi ödevlileri arasında eşitliğe ve malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı sonuçlar ortaya çıkması olasıdır⁷⁹⁶. Bu hususta temel haklara müdahale hem uzlaşmanın tarafı olan hem de olmayan mükellefler açısından söz konusu olabilir. Nitekim belirli bir standardı olmayan, her mükellefe farklı uygulanan uzlaşma oranları, uzlaşmanın tarafı olan mükellefin eşit muameleye tabi tutulma hakkına müdahale edebileceği gibi, uzlaşmanın tarafı olmayan vergi borcunu zamanında eksiksiz ödemiş mükellefler açısından da eşitliğe aykırı sonuçlar doğurabilecektir. Ancak, daha önce ifade edildiği üzere kanun koyucunun, ekonomik, kültürel, sosyal ve sağlık politikaları ve vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı gerekçelerle eşitlik ilkesine müdahalede bulunan birtakım düzenlemelerde bulunması söz konusu olabilir⁷⁹⁷. Bu düzenlemelerin hukuka uygunluğunun sağlanması şüphesiz ki ölçülülük ilkesini ihlal etmemelerini gerektirmektedir.

Ölçülülük ilkesi açısından yapılan değerlendirmede ise idarî işlemin amacı büyük önem taşımaktadır. Uzlaşma kurumunun getirilme amacını aşan, kamu yararını göz önünde bulundurmuyarak keyfilik olarak değerlendirilebilecek bir uzlaşma süreci ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Uzlaşma kurumunun amacı, vergi idaresiyle mükellef arasındaki anlaşmazlığın mümkün olduğu kadar erken çözülmesi, yargı önünde taşınan uyuşmazlıkların azaltılması ve verginin kısa sürede hazineye intikal ettirilmesidir. Uzlaşma sürecinin işletilmesi ile bu amacın aşıp aşılmadığı ise kanaatimizce, her bir somut olay üzerinden değerlendirilmesi gereken bir husustur. Bu doğrultuda, “uzlaşma kurumu eşitlik ilkesine aykırıdır”

⁷⁹⁵ Güneş, Yasallık, s. 206; Arslaner, s. 295; Karataş Durmuş, ss. 229- 231, 237-246; Atçı ve Aslıhak, s.125. Bu kurum uygulanırken idarenin, yargı organına benzer şekilde hukuka aykırı olduğunu düşündüğü vergi veya cezayı kaldırdığı ve dolayısıyla kanunilik ilkesini ihlal eden bir durumun söz konusu olmadığı yönünde bkz. Karakoç, Öneriler, s. 363. İdarenin takdir yetkisinin kaldırılması gerektiği yönünde bkz. Arslantürk, s. 9.

⁷⁹⁶ Bkz. Candan, Uzlaşma, s. 263; Aksoy, s. 110; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 62; Karakoç, Öneriler, s. 763.

⁷⁹⁷ Bkz. Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 154 vd.; Öncel ve diğerleri, ss. 47-50; Karakoç, Denetim, s. 182-183; Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 228; Tekbaş, İlkeler, s. 156; Demirbaş Aksüt, Uzlaşma, s. 93.

şeklinde toptancı bir yaklaşım yerine, somut bir uzlaşma işleminin diğer mükellefler açısından ayrımcılığa uğramama hakkına müdahale oluşturup oluşturmadığı üzerinde değerlendirmede bulunmak daha yerinde olacaktır⁷⁹⁸. Bu itibarla idare kamu alacağında somut, meşru bir amaçla indirim yaptığını gerekçelendirebiliyorsa ayrımcılığa uğramama hakkına ölçüsüz müdahaleden bahsedilemeyecektir⁷⁹⁹.

Uzlaşma, mahiyeti gereği cezalarda indirim müessesesinde olduğu gibi herkese aynı oranda bir indirimi sunacak bir kurum değildir⁸⁰⁰. Mükelleflerin farklılıkları, özellikle anlaşmazlığın yargı yoluna götürüldüğünde tahsil edilme imkân ve ihtimali ölçüsünde farklı mükelleflere farklı indirimlerin uygulanması pek tabiidir⁸⁰¹. Burada gerekli olan görüşmelerde taraflara objektif yaklaşacak, bağımsız bir uzlaşma komisyonunun varlığı⁸⁰² ve bu komisyon kararlarının keyfilığının engellenmesi için kamuoyu ile paylaşılmasıdır⁸⁰³. Bu itibarla, mükellef haklarına yapmış olduğu müdahaleler düşünülerek uzlaşma kurumunun kaldırılması yerine kurumun önemli meşrû amaçları düşünüldüğünde yapılacak bağımsız ve tarafsız bir uzlaşma komisyonunun kurulması, şeffaflığın sağlanması amacıyla uzlaşma sonucu yapılan indirimlerin gerekçelerinin vergi mahremiyetine zarar vermemek kaydıyla

⁷⁹⁸ Uzlaşma kurumunun eşitlik ilkesine aykırılığına yönelik tartışmalar için bkz. Öncel ve diğerleri, s. 49; Güneş, Yasallık, s. 204-205; Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 310 vd.; Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 230; Demirbaş Aksüt, Uzlaşma, s. 93.

⁷⁹⁹ Meşru amacın ancak ölçülülük testinin gereklerini karşılamadığı takdirde uyuşmazlık konusu düzenlemenin, amaç ile araç arasındaki orantısızlık nedeniyle ayrımcı bulunduğu yönünde bkz. Aşçı Akıncı, Ayrımcılık, s. 410.

⁸⁰⁰ Uzlaşma kurumunun eşitlik ilkesi ihlali engellemek için, aynı koşullar altında uzlaşmaya varan herkese aynı oranda indirim yapılması gerektiği yönündeki görüş için bkz. Arslantürk, s. 9. Cezalarda indirim müessesesi kanunda yer almaktayken, uzlaşma kurumunun varlığının tartışılması gerektiği yönünde Arslaner, s. 295.

⁸⁰¹ Tarhiyata dayanak teşkil eden vergi inceleme raporlarının somut delillerden yoksun olması sonucu idare, dava açıldığında kaybetme ihtimalinin yüksek olacağını göz önünde bulundurarak vergi aslı üzerinden de indirim yapabilmektedir (Arslaner, s. 297; Atçı/ Aslıhak, s. 125). Aynı şekilde zamanaşımına uğrama ihtimali de idare tarafından ciddi bir indirim yapma sebebi olarak görülmektedir. Karataş Durmuş, ss. 231-232. Ayrıca konu hakkında yapılan bir çalışmada, Bakanlık tarafından, vergi aslından herhangi bir indirim yapılmaması, vergi ziyai cezalarının ise yüzde yirmisinin talep edilmesi yönünde sözlü bir direktif verildiği ileri sürülmektedir, (Bkz. Atçı ve Aslıhak, s. 127). Kanaatimizce somut olayın özelliklerini değerlendirmeden, başvuran herkese eşit bir indirim imkânı sunulması, hem uzlaşmanın kanunda düzenlenmesi amacına aykırı hem de cezalarda indirim müessesesinin uygulanma imkanını ortadan kaldıran bir durumdur.

⁸⁰² Karakoç, Öneriler, s. 363. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt, Uzlaşma, s. 171, 312; Atçı ve Aslıhak, s. 128. Uzlaşma komisyonunda ayrıca incelemeyi yapan müfettişin de bulunmasının faydalı olacağı yönünde bkz. Atçı ve Aslıhak, s. 128.

⁸⁰³ Karakoç, Öneriler, s. 363. Keyfiliği önlemek adına, Amerika örneğinde olduğu gibi vergiye uyumlu mükelleflere ilave imkanlar tanınması yönünde bkz. Atçı ve Aslıhak, s. 128.

paylaşılması gibi bazı değişikliklerle varlığını koruması daha uygun gözükmetedir⁸⁰⁴.

3. İzaha Davet Kurumu ve Ölçülülük İlkesi

İzaha davet müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun mülga 370'inci maddesinin, 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"⁸⁰⁵ ile yeniden düzenlenmesi suretiyle hukuk sistemimize girmiş; 7194 sayılı Kanun ile kapsamlı değişikliğe uğramıştır⁸⁰⁶. İzaha davet müessesesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın konuya

⁸⁰⁴ Bu yönde bkz. Demirbaş Aksüt, Uzlaşma, s. 312. Ayrıca bkz. Karakoç, Öneriler, s. 363; Karataş Durmuş, s. 371. İdarenin takdir yetkisinin bir üst sınırı olması gerektiği yönünde bkz. Karataş Durmuş, s. 370. Uzlaşmanın işlerliğinin artırılarak uzlaşmaya varamamanın vergi mahkemesinde dava açmak için bir dava şartı olması gerektiği yönünde Atçı ve Aslıhak, s. 128.

⁸⁰⁵ RG., 09.08.2016-29796.

⁸⁰⁶ RG.05.12.2019- 7194. İlgili madde şu şekildedir, "*a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.*

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespiti ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez." (VUK. m. 370).

ilişkin yayınlamış olduğu 482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁸⁰⁷ “verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi” olarak tanımlanmıştır. Aynı Genel Tebliğde düzenlemenin amacı ise “yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemek, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dâhilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumak”, “idare ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması” olarak ifade edilmiştir.

Söz konusu müessese çeşitli yönlerden eleştirilere de konu edilmektedir⁸⁰⁸. Bu eleştiriler genel olarak düzenlemenin kanundaki yerinin hukukî niteliğine uygun olmadığı⁸⁰⁹, başvuru sebepleri ve sonuçlarına yönelik düzenlemelerin özellikle eşitlik ilkesi olmak üzere birtakım anayasal ilkelere aykırılık oluşturduğu iddialarına dayanmaktadır. Tez konumuz açısından incelenmesi gereken de ayrımcılığa uğramama hakkına müdahale teşkil ettiği açık olan bu düzenlemenin, amacını gerçekleştirmeye elverişli olup olmadığı; elverişli ise ayrımcılığa uğramama hakkına (diğer bir ifade ile eşitlik ilkesine) daha az müdahale edebilecek bir düzenleme ile aynı amaca ulaşmanın mümkün olup olmadığı hususudur.

İzaha davet edilecekleri belirleme yetkisinin kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmesi neticesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı 482 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile on altı husus izaha davet kapsamına alınmıştı ancak

⁸⁰⁷ RG., 25.07.2017- 30134. İlgili Genel tebliğ Maliye Bakanlığı'nın 519 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ortadan kaldırılmıştır (RG.30.07.2020- 31201).

⁸⁰⁸ Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet (Saptanabilenler, Sorular, Sorunlar)”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 2-3, Temmuz Ağustos 2017, (İzah), ss. 93-95; Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Sayı:5(1), 2018, s. 63-67; Altan Rençber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu Ve Kurumun Hukukî Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:352, Ocak 2018, ss. 136-149, (İzah), s. 141-148; İbrahim Özmen, “Vergi Usul Kanunu'nda İzaha Davet: 370'inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:26(1), 2018, s. 81-83.

⁸⁰⁹ Kurumun sui generis yapıda olmasına rağmen, tek bir özelliği olan cezayı azaltma özelliğine odaklanılarak kanun sistematığı içine yerleştirildiğine ilişkin eleştiri için bkz. Başaran Yavaşlar, İzah, ss. 82-85.

yeni düzenleme çerçevesinde, izaha davet kurumu vergi ziyasının bulunduğunu gösteren emarelerin tespit edilmesine bağlı olarak bütün konularda işletilebilir hale getirilmiştir. *“Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.”* düzenlemesi görüldüğü üzere bir izaha davet etme zorunluluğu barındırmamaktadır. Bunun sonucunda, aynı ön tespiti dayanarak bazı mükellefler izaha davet edilerek, daha sonra bu mükelleflerin vergi cezalarında indirim yapılması,⁸¹⁰ bazı mükellefler hakkında ise doğrudan inceleme başlatılarak bunun neticesinde cezalı tarhiyat yapılması mükellefin ayrımcılığa uğramama hakkına ölçüsüz bir müdahale oluşturmaktadır⁸¹¹. İdareye bu konuda takdir yetkisi tanımak yerine, hakkında inceleme başlatılacak mükelleflere belirli şartlar dahilinde izahta bulunma hakkı tanınmasına yönelik bir düzenleme, kanun koyucunun elde etmek istediği *“idare ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması”* amaçlarını gerçekleştirmeye daha elverişli olacaktır.

İzaha davet sonucu, izah değerlendirme komisyonu şayet hukuka uygunluk konusunda ikna olmadıysa, bu konuda açık düzenleme bulunmamasına rağmen neden ikna olmadığını yazılı ve gerekçeli olarak bildirmesi gerekmektedir⁸¹². Nitekim bu durumda izah değerlendirme komisyonu kendisine verilen takdir yetkisini kullanmıştır ve bu takdir yetkisinin ölçülü kullanılıp kullanılmadığının değerlendirmesi de ancak gerekçeye bağlı olarak yapılabilir. Bunun yanında mükellefin, yapmış olduğu izahın, vergi idaresi tarafından yeterli görülmemesi durumunda, mükellefin ihtirazî kayıtla beyanname verip daha sonra dava açma

⁸¹⁰ “Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.” (VUK. m. 370/2.2).

⁸¹¹ Bunun yanında örtülü sermaye kapsam dahilinde iken, mükellefin izahına daha çok ihtiyaç olan transfer fiyatlanması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının on altı sebep arasında sayılmaması da eşitlik yönünden eleştirilmektedir. Bkz. Başaran Yavaşlar, İzah, s. 88.

⁸¹² Başaran Yavaşlar, İzah, s. 91.

hakkını kullanıp kullanamayacağı yönünde de öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, mükellefin izahının yeterli beyannamesinin eksiksiz ve doğru olduğunu düşünmesi durumunda, ihtirazî kayıtla beyanname vererek izah indirimli olarak vergiyi ödeyip daha sonra dava açması yönünde herhangi bir engel yoktur⁸¹³. Diğer bir görüşe göre ise, beyannameye ihtirazî kayıt koymak izaha davet müessesesinin varlık nedenine uygun düşmeyeceği gibi, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulamayacağına dair olan içtihadına da aykırılık teşkil etmektedir⁸¹⁴. Bu konuda mahkemeye başvurma hakkının kısıtlanmasına ilişkin herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı ve Anayasa Mahkemesinin süresinde verilmeyen beyannamelere karşı dava açma hakkının sınırlandırılmasını mülkiyet hakkına ölçüsüz müdahale olarak değerlendirdiği bireysel başvuru kararı⁸¹⁵ göz önüne alındığında ölçülülük ilkesi açısından birinci görüşün kabulü daha yerinde olacaktır.

İzaha davet kurumunun ölçülülük ilkesi yönünden eleştirilebilecek bir diğer husus da izaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergilerin süresinde ödenmemesinin müeyyidesinin konu hakkında çıkarılan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile düzenlenmesidir. Tebliğe göre “Vergi Usul

⁸¹³ Bkz. Başaran Yavaşlar, İzah, s. 84.

⁸¹⁴ Bkz. Candan, www.turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/.

⁸¹⁵ “Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekir. Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendisi olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tâbi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedir. (AYM, E.2017 /24, K.2071112, 14/6/2017). Bu itibarla hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınmıştır. Aksi takdirde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfi ve hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından mülkiyet hakkı sahibine aşırı bir külfet yüklemiş olur.

Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvuru sahiplerinin bu işleme karşı açtığı davalar vergi mahkemelerince esasları yönünden incelenmemiştir. Bu durumda sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır. Sonuç olarak başvuru sahipleri mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvuru sahiplerinin, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır. Başvuru sahiplerinin mülkiyet haklarına yapılan müdahale ölçüsüzdür.” (Any M., Arbay Petrol, Baş. No. 2015/15100, 27.02.2019, RG. 03.04.2019- 30734).

Kanununun 370 inci maddesi kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 30 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.” Her ne kadar uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiş olsa da uygulanacak olan vergi ziyai cezasının miktarını değiştirerek mülkiyet hakkına doğrudan müdahale niteliğinde olan bu düzenlemenin kanun yerine Genel Tebliğ ile yapılması idarenin takdir yetkisini ölçüsüz kullanması anlamına gelmektedir⁸¹⁶.

Kurum her ne kadar mükellefle iş birliği ve uyum, usul ekonomisi, kamu kaynaklarının etkin kullanımı amaçlarına hizmet edebilecek nitelikte olumlu özellikleri barındırsa da mevcut düzenleme ve uygulama mükellef hakları açısından yukarıda ifade edilen birtakım sakıncaları barındırmaktadır. Bu konuda Alman Usul Kanunu’nda olduğu gibi⁸¹⁷ mükellefi denetleyecek makamın açık hukuka aykırılıklar dışında, izahı gerektiren hususlar noktasında mükelleften izah istemesi daha uygun olacaktır. Kaldı ki, izah isteyip istememe konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmaktayken, ikna edici olmayan izah sonucu beyan edilen veya düzeltilen beyannamelere dayalı olarak kesilecek cezanın yüzde 80 gibi büyük bir oranda indirime tâbi tutulması mükellefler arasında ayrımcılık oluşturmaktadır. Bu nedenle idarenin bu konudaki takdir yetkisini sadece, olayda izaha muhtaç bir ön tespitin söz konusu olduğu durumlarda kullanması daha uygun olacaktır.

III. VERGİ VE CEZANIN TAHSİLİNDE ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

A. Genel Açıklama

Temel haklara müdahalenin sınırlarından birini oluşturan ölçülülük ilkesinin, kamu alacağının tahsiline ilişkin kuralları bünyesinde barındıran kamu icra hukukundaki önemi de büyüktür. Nitekim devletin kendi alacağını tahsil etmek için

⁸¹⁶ Düzenlemenin görev gaspı nedeniyle yoklukla malul olduğu yönünde bkz. **Başaran Yavaşlar**, İzah, s. 92.

⁸¹⁷ Abgabenordnung 91

zor kullanma yetkisine sahip bulunduğu kamu icra hukukunda⁸¹⁸; kişinin mülkiyet hakkı yanında özel hayatının gizliliği, konut dokunulmazlığı, hak arama özgürlüğü, onur, şeref ve haysiyeti gibi kişi hakları açısından önem taşıyan birçok alana müdahale edilmektedir.

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak, bir yandan kanun koyucu yapmış olduğu düzenlemelerde temel hakları dikkate almalı; diğer yandan kişi menfaatleri ile devlet menfaatlerini dengede tutmakla yükümlü olan idare, kamu icra hukuku çerçevesinde gerçekleştirdiği eylemlerde ölçülülük ilkesinin gerekleri olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılık alt ilkelerine uyumlu davranmalı; temel hak ve özgürlüklere müdahaleyi en aza indirme çabasıyla hareket etmelidir. Nitekim temel haklara hem hukuken hem de fiilen temas eden bir hukuk dalı olan icra hukukunun temel hak ve özgürlükleri göz ardı etmesi düşünülemez⁸¹⁹. Bunun dışında, tahsil aşamasında ölçülülük ilkesine riayet edilmesi gerektiği gibi, fazla veya yersiz tahsil edilen bir verginin iadesi hususunda da ölçülülük ilkesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir⁸²⁰.

Çalışmanın bu bölümünde vergi ve cezanın tahsili sürecindeki ölçülülük ilkesi; güvence önlemlerinin uygulanmasında ölçülülük ilkesi⁸²¹ ve kamu alacağının cebren tahsili aşamasında ölçülülük ilkesi olmak üzere iki başlık altında incelenmekte daha sonra vergi borcunu ödemeyenlerin ilânı ve meslek odalarına bildirimini uygulamasının ölçülülük ilkesi açısından değerlendirilmesine yer verilmektedir.

⁸¹⁸ Kamu İcra hukukunun benzer yönde tanımı için bkz. Karakoç, Genel Vergi, ss. 607-608; Karakoç, Tahsil, s. 24; Karakoç, Kamu İcra, s. 48; Demirbaş Aksüt, Menfaat Dengesi, s. 4672-4673; Geçer, İhtiyati Haciz, s. 206. Benzer tanım “vergi icra hukuku” teriminin kullanımı ile de yapılmaktadır. Vergi icra hukuku kullanımı için bkz. Öncel ve diğerleri, ss. 168-169; Kaneti ve diğerleri, s. 567 vd. “Kamu alacaklarının tahsil hukuku” kullanımı için bkz. Gerçek, ss. 16-18; “kamu alacağının takip hukuku” kullanımı için bkz. Bahçeci, Takip, s. 5.

⁸¹⁹ Özekes, Temel Haklar, s. 21; Sungurtekin Özkan, s. 183; Demirbaş Aksüt, Menfaat Dengesi, s. 4681. Ayrıca bkz. Bahçeci, Takip, s. 97.

⁸²⁰ Haksız tahsil edilen verginin iadesine ilişkin hak düşürücü süreyi düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 120’nci maddesinin ikinci fıkrasındaki “bir yıl” ibaresi Anayasa Mahkemesi önüne götürülmüş, Anayasa Mahkemesi bu düzenlemenin mülkiyet hakkına ve hukukî güvenlik ilkesine ölçüsüz bir müdahale oluşturup oluşturmadığı yönünden incelemiştir. Bu incelemede mahkeme, düzenlemenin amacı olan vergi ilişkilerinde istikrar sağlanması ve kamu yararı hususlarına işaret ederek kullanılan araç olan bir yıllık sınırlamanın amacı gerçekleştirmek için elverişli, gerekli ve orantılı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bkz. Any.M., 22.04.2015 gün ve E.2014/171, K.2015/41 sayılı kararı, RG. 21.5.2015- 29362.

⁸²¹ Güvence önlemlerinin uygulanması aşamasında borçlunun temel haklarının ihlal edilmemesine daha fazla dikkat edilmesi gerektiği yönünde bkz. Sungurtekin Özkan, s. 191, dn.48.

B. Kamu Alacağıın Güvence Altına Alınması ve Ölçölülük İlkesi

1. Genel Olarak

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kamu alacağıın tahsilinin gecikmesinden kaynaklanabilecek zararlar için her ne kadar gecikme zammı uygulanması kabul edilmiş olsa da, kamu alacağıın tahsilinin ileride tehlikeye düşerek, imkânsız gelme ihtimaline karşı bir takım güvence önlemleri hüküm altına alınmıştır⁸²². Bu amaca yönelik olarak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "*Amme Alacaklarının Korunması*" başlıklı ikinci bölümünde teminat, ihtiyatî haciz, ihtiyatî tahakkuk, rüçhan hakkı, amme alacağı tahsil edilmeden işlem yapanların sorumlulukları, ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğü, amme alacaklarının kanunî temsilcilerden ve limited şirket ortaklarından tahsili, birleşme, bölünme, devralma ve şekil değişiklikleri hallerinde sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir.

Kamu icra hukukunda yer alan güvence önlemlerinin ölçölülük ilkesi bakımından irdelenmesi konusunda, teminat, ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz, ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğü, amme alacaklarının vergi sorumlularından tahsili önem taşımaktadır. Sorumlulardan tahsil konusunda çalışmanın ikinci bölümünde yapılan açıklamalara atıf yapmakla yetinilerek, bu bölümde idarenin takdir yetkisinin kullanımının yoğun olduğu teminat, ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz kurumlarına yer verilmektedir.

Söz konusu güvence önlemleri arasında "yurtdışı çıkış tahdidi" bulunmasına ve bu hükmün 2011 yılında yürürlükten kaldırılmış olmasına rağmen, benzer hükmün kaldırma gerekçesi olarak "ölçölülük ilkesi" gösterildiği için söz konusu güvence önlemine de değinmekte yarar olduğu düşünülmektedir. Nitekim kamu borcu olanların yurtdışına çıkışlarının engellenmesi seyahat hakkını ölçüsüz olarak kısıtlayıp kısıtlamadığı hususunda öğretide tartışmalara sebebiyet vermiş önemli bir konudur⁸²³. Esasen kamu borcu olanların yurtdışına çıkışlarını engellenmesi

⁸²² Öncel ve diğerleri, s. 179; Karakoç, Genel Vergi, ss. 640-641; Karakoç, Kamu İcra, s. 111; Şenyüz ve diğerleri, ss. 353-362; Demirbaş Aksüt, Menfaat Dengesi, s. 4684.

⁸²³ Tartışmalar için bkz. Bumin Doğrusöz, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı ve 5 Milyarlık Sınır", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 72, Aralık 1998, ss. 34-38, (Vergi Borcu), ss. 34-38; Erdoğan Sağlam, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Konulması", **Vergi**

açısından önem arz eden iki kanunî düzenleme bulunmaktaydı. Bunların ilki, vergi borcu olan vatandaşlara pasaport veya seyahat belgesi verilmesini engelleyen, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 28.05.1988 gün ve 3463 sayılı Kanun ile değiştirilen 22'nci maddesi⁸²⁴ ikincisi ise bu iptal kararına rağmen 2008 yılında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna giren madde 36/A düzenlemesidir⁸²⁵. Pasaport Kanunu düzenlemesini önceki içtihadının aksine⁸²⁶ iptal eden 2007 tarihli

Dünyası Dergisi, Yıl: 21, Sayı: 248, Nisan 2002, (Yurt Dışı), s. 31-36; Gülsen Güneş, "Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirisel Bakış," **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 203, 2005, ss. 114-133, (Yurt Dışı), s. 114-133; Billur Yaltı, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı (ABD Yüksek Mahkemesi'nin Lipper Kararı'ndan, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Riener Kararına: Hukuk Standartları)", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 66, 2006, (Yurt Dışı), ss. 95-120; Demirbaş Aksüt, Menfaat Dengesi, s. 4685; Yüzer, Kamu İcra, s. 4865-4870.

⁸²⁴ Mülga madde hükmü şu şekildeydi; "Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara, memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere ve terör örgütlerine aidiyeti, iltisakı veya irtibatı belirlenen yurtdışındaki her türlü eğitim, öğretim ve sağlık kuruluşları ile vakıf, dernek veya şirketlerin kurucu ve yöneticisi olduğu veya bu yerlerde çalıştığı İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikası verilmez. Ancak, yabancı memleketlere gitmeleri mahkemelerce yasaklananlar dışında kalanlara, zaruri hallerde İçişleri Bakanının teklifi ve Başbakanın onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilir." (Pasaport Kanunu, m. 22/1). İlgili yasağa ilişkin borç miktarı sınırı, borcun nevi, yasağın kaldırılma şart ve usulleri esas ve usule ilişkin konuları Maliye Bakanlığı'nın tebliği hükümleriyle düzenlenmiştir. Bkz. Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri No. 395, RG., 11.6.1996- 22663; Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri No.439, RG., 27.4.2006- 26151.

⁸²⁵ Mülga madde hükmü şu şekildeydi; "Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyatî haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkra göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." (AATUHK, m. 36/A).

⁸²⁶ 1963 yılında aynı maddenin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davasında Anayasa Mahkemesi, seyahat özgürlüğünün özüne dokunmadığı gerekçesiyle hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığını yönünde karar vermiştir. Karara göre; "Bir vergi borçlusunun yurt dışına çıkması, devlet alacağını tahsilsiz hale getirebilir. Devlet gelirleri ile başarılabilecek kamu hizmetlerini ilgilendiren bu konuda kanun koyucunun, kamu yararına tedbirler almasında Anayasa'ya

Anayasa Mahkemesi kararı⁸²⁷, Anayasanın Cumhuriyetin nitelikleri başlıklı 2, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması başlıklı 13 ve yerleşme ve seyahat hürriyeti başlıklı 23'üncü maddelerine dayanmaktadır. Söz konusu kararında Anayasa Mahkemesi tarafından ölçülülük değerlendirmesinde bulunarak, itiraz konusu kuralın, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmediği belirtilerek, bu doğrultuda amaç ve araç arasında makûl ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmediği sonucuna ulaşılmıştır. Yurt dışına çıkış yasağının amacı, Maliye Bakanlığı tarafından “*mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerinin sağlanması, Amme alacağının tahsilinin güvence altına alınması ve bu şekilde tahsilâtın hızlandırılması*” olarak gösterilse de⁸²⁸; söz konusu kısıtlama hâkim kararına dayanmadığı için bu noktada belirtilen amacı gerçekleştirmek için orantısız bir araç olarak nitelendirilmekteydi⁸²⁹.

Vergi aslı ve vergi aslına uygulanan idarî cezalarını ödemeyenler açısından yurt dışına çıkış yasağı uygulanmaması ve vergi suçlarını oluşturan eylemler bakımından bu suçların soruşturulması ve kovuşturulabilmesi veya bu suçların işlenmesinin önlenebilmesi amaçlarıyla ve hâkim kararına bağlı olarak sınırlandırılması yerindedir⁸³⁰. Nitekim önceki düzenlemede yurtdışına çıkış kararının alınması ve uygulanmasına ilişkin kanunî ölçütler yer almamakta, kendisi

aykırılık düşünülemez. Borcunu ödemesi halinde seyahatine engel kalmayacak olan bir kimsenin borçlu olduğu sürece, yurt dışına çıkmasının yasak edilmesiyle seyahat hürriyetinin özüne dokunulmuş olamaz” (Any M. 29.04.1963 gün ve E. 1963/90, K. 1963/100, Sağlam, Yurt Dışı, s. 32).

⁸²⁷ “Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makûl bir ilişkinin bulunduğu söylenmesi 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 makûl ilişki ve denge ortadan kalkar.

Anayasa'nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan “vatandaşlık ödevi” genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-arac ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makûl ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.” (Any M. 18.10.2007 gün ve E. 2007/4, K. 2007/81, RG., 08.12.2007-26724).

⁸²⁸ 395 Seri No. lu Tahsilat Genel Tebliği (RG: 11.06.1996- 22663).

⁸²⁹ Yüzer, Kamu İcra, s. 4870.

⁸³⁰ Anayasa'nın seyahat özgürlüğüne ilişkin 23'üncü maddesinde seyahat hürriyetinin, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amacıyla ancak kanun ile sınırlanabileceği düzenlenmiştir.

yurtdışında bulunan bir vergi ödevlisi hakkında cebri tahsil yöntemlerinin uygulanamayacağına ilişkin mevzuatımızda bir düzenleme bulunmamaktayken yurtdışına çıkış yasağı getirilmiş olması gereklilik unsuruna aykırılık teşkil etmekteydi. Nitekim Anayasa Mahkemesi de iptal kararını amaç ile aracın makûl bir denge içinde olmaması gerekçesine dayandırmıştır. 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 165’inci maddesiyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 36/A maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda vergi aslı ve vergi aslına uygulanan idarî cezalar açısından yurt dışına çıkış yasağı uygulanamayacak ve buna bağlı olarak seyahat özgürlüğü kısıtlanamayacaktır. Ancak daha önce ifade edildiği üzere hâkim kararına bağlı olmak şartıyla, vergi suçlarının soruşturulması ve kovuşturulabilmesi veya bu suçların işlenmesinin önlenmesi amaçlarıyla yurt dışı çıkışlarının sınırlandırılması mümkündür.

2. Teminat İstenilmesinde Ölçülülük İlkesi

Esasen “temin” kelimesinin çoğulu olan ve dilimize Arapçadan geçen “teminat”, kelime olarak “güvence ve garanti” anlamını taşımaktadır⁸³¹. Hukukî bir kavram olarak, tahsil edilememe riski taşıyan bir alacak için alınan iktisadî karşılık olarak tanımlanabilecek teminat kurumuna kamu icra hukukunda da yer verilmiştir⁸³². Kamu icra hukukundaki anlamı ile teminat, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşeceği kabul edilen bazı sebeplere dayanılarak, kamu alacaklısının da talebiyle, kamu borçlusunun borcuna karşılık kanunda belirtilen bazı değerleri güvence olarak sunmasıdır⁸³³. Teminat isteme Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un sistematüğinde kamu alacaklarının korunma önlemlerinden ilki olarak düzenlenmektedir. Teminat istenmesindeki temel amaç, kamu alacağının

⁸³¹ Kubbealtı Lugatı, (www.lugatim.com, 02.04.2018).

⁸³² Her ne kadar teminat genel anlamıyla tahsil edilememe riski taşıyan alacakları güvence altına almak için istenen iktisadî karşılık olarak tanımlansa da malî hukukta teminat yalnızca kamu alacağını güvence altına almak için değil, bir işlemin yapılması ve talebin kabul şartı olarak, işleme katılma şartı olarak veya yargı mercilerince verilen kararların uygulanma şartı olarak da talep edilmektedir (Bkz. Adnan Gerçek, **Türk Malî Hukukunda Teminat Kurumu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013, (Teminat), ss. 23-26).

⁸³³ Karakoç, Kamu İcra, s. 111; Şenyüz ve diğerleri, s. 354; Gerçek, Teminat, s. 23; Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 98; Çelik, Tahsil, s. 40; Bahçeci, Takip, ss. 138-139.

kesinleşmesi durumunda kamu borçlusu borcunu ödemez veya ödeyemezse bu teminatın paraya çevrilmesi suretiyle kamu alacağının tahsil edilmesinin garanti altına alınmasıdır⁸³⁴. Teminat kurumu özellikle, tarh ve tahakkuk aşamalarının kanunda gösterilen sürelerle riayet edilmek suretiyle yapılması için geçecek zamanda kamu alacaklarının tehlikeye düşebilecek olması durumlarında önem taşımaktadır⁸³⁵.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da teminat istenilmesini gerektiren haller, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile kaçakçılık suçunu oluşturan hallerden birine temas eden kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olunması iken; teminat *istenebilecek* hal ise, ikametgâhı Türkiye'de olmayan bir kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi olarak belirlenmiş, idareye takdir yetkisi tanınmıştır⁸³⁶.

Vergi ziyai kabahati ve kaçakçılık suçuna bağlı olarak istenecek teminatta, tarha ilişkin ön işlemlerin yapılmış olması, alacağın geçici de olsa tarh edilmiş olması gerekir. Nitekim istenecek teminat tutarı tarh tutarı olarak belirlenmektedir⁸³⁷. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar dışındaki maliye memurlarınca belirlenen tutarlar üzerinden teminat istenilemez. Örneğin yoklama memurlarınca belirlenen bir tutar üzerinden teminat istenilmesi hukuka uygun değildir⁸³⁸. Teminat istenilmesi gereken haller arasında vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektiren hallerin olması durumu, kasıt olmaksızın vergi ziyasına yol açıldığı durumlarda dahi mükellef hakkında ihtiyatî haciz uygulanmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle söz konusu düzenlemenin kaçakçılık suçuyla sınırlı olarak yeniden düzenlenmesinin ölçülülük ilkesi açısından yerinde olacağı düşünülmektedir⁸³⁹.

Teminatın ne şekilde isteneceği konusunda bir düzenleme mevcut değildir, ancak ihtiyatî haciz sebebi olarak borçlunun belli müddette teminat göstermemesi durumu düzenlendiği için teminat yazıyla ve belli müddet verilerek istenmektedir⁸⁴⁰.

⁸³⁴ Bkz. Karakoç, Kamu İcra, s. 112; Şenyüz e diğerleri, s. 354; Öner, s. 195; Demirbaş Aksüt, Menfaat Dengesi, s. 4684.

⁸³⁵ Yıldırım Taylar, "Kamu Alacakları için Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat- İhtiyatî Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar", **Mali Pusula Dergisi**, Aralık 2008, Yıl: 4, Sayı: 48, ss. 68-87, (Teminat), s. 71.

⁸³⁶ Karakoç, Kamu İcra, s. 113; Şenyüz ve diğerleri, s. 355; Çelik, Tahsil, ss. 41-44.

⁸³⁷ Mutluer, Vergi Genel, s. 448; Karakoç, Kamu İcra 113.

⁸³⁸ Candan, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü, s. 80.

⁸³⁹ Taylar, Teminat, s. 79-80; Demirbaş Aksüt, Menfaat Dengesi, s. 4685.

⁸⁴⁰ Candan, Amme Alacakları, 83.

bu yazı kesin ve icraî nitelik taşıdığı için dava edilmesi mümkündür⁸⁴¹. Teminat gösterme süresi açısından ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8'inci maddesinde yer alan atıf dolayısıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı ve bu nedenle teminat göstermesi için kamu borçlusuna tanınan sürenin en az on beş gün olmak zorunda olduğu kabul edilmektedir⁸⁴².

Nelerin teminat olarak gösterilebileceği hususu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10'uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; “para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakasına istinaden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar teminat olarak kabul edilecektir”. Maddede belirtilen türden teminatı sağlayamayanlar ise, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 11'inci maddesi uyarınca, muteber bir şahsı noter tasdikli sözleşme ile müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu göstermek suretiyle teminat gösterme yükümlülüklerini yerine getirebilirler.

Kamu icra hukukunda teminat kurumunun uygulanması sırasında ölçülülük ilkesi açısından önem arz eden en önemli durum idarenin teminat isteme yönünde takdir yetkisini kullanmasıdır. Vergi ziyai kabahati ile vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hakkında işlem başlatılanlardan teminat istenmesi hususu kanunda “istenir” sözcüğü ile ifade edilirken, Türkiye’de ikametgâhı bulunmayanlar için “istenebilir” şeklinde idareye takdir yetkisi tanınarak ifade edilmiştir. Bu hususta teminat isteyebilmek için tek başına kamu borçlusunun ikametgahının Türkiye’de bulunmaması yeterli değildir aynı zamanda bu durumun kamu borcunu tehlikeye düşürmesi gerekmektedir. Kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tehlikede olduğunu gösterip göstermediği, kamu alacaklısı tarafından her olayın kendi somut şartları göz önünde tutularak tesbit edilir⁸⁴³. Burada idareye bir takdir yetkisi tanınmıştır ve idare takdir yetkisinin bulunduğu her alanda olduğu gibi takdir

⁸⁴¹ Hakan Ay ve Tülay Baran, “Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Ocak-Mayıs 2014, s. 50.

⁸⁴² Candan, Amme Alacakları, s. 84; Ay ve Baran, s. 49.

⁸⁴³ Bkz. Candan, Amme Alacakları, s. 83.

yetkisini ölçülülük ilkesine uygun kullanılmalıdır. İdareye verilen bu takdir yetkisinin ve aynı zamanda teminat kurumunun amacı ile Türkiye’de ikametgahı bulunmayan mükellefin teminat göstermek zorunda bırakılarak müdahale edilen hakları arasında âdil bir oran gözetilmelidir. Bu çerçevede kamu alacağının tehlikeye düşüp düşmediği noktasında değerlendirme yapılırken kamu borçlusunun Türkiye’deki tüm malvarlığını nakde çevirme, kaçma hazırlıklarında bulunma gibi gerçek ve somut bazı bilgi veya verilere dayanılmalı, herhangi bir uyuşmazlık halinde bu veriler idarî yargı organı önüne sunulabilmelidir⁸⁴⁴.

Ölçülülük ilkesi bakımından irdelenmesi gereken bir diğer husus da teminatın miktarıdır. Kamu icra hukuku açısından teminat kurumunun amacı kamu alacağını güvence altına almak ve tahsildeki güçlükleri önlemek olduğundan bu amacı aşan, kamu borcunun kamu borçlusuna düşen miktarından fazla teminat istenilmesi orantısız kabul edilmelidir. Ancak şirket borçları için teminat olarak gösterilen menkul veya gayrimenkul mallar şirket ortağına aitse burada ortağa isabet eden kamu borcu oranında değil, teminatın tamamı üzerinde haciz uygulanması söz konusu olacaktır. Nitekim bu noktada ortak, şirket lehine teminat gösteren üçüncü şahıs konumunda kabul edilmektedir⁸⁴⁵.

3. İhtiyatî Tahakkuk Uygulamasında Ölçülülük İlkesi

Vergi hukukuna özgü bir hukuk terimi olan tahakkuk, verginin ödenebilecek aşamaya gelmesini ifade etmektedir. İhtiyatî tahakkuk ise ileride tahakkuk edecek olan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak için, belirli aşamalardan geçmeye gerek kalmaksızın önceden tahakkuk ettirilmesini ifade eder⁸⁴⁶. Kanunda ihtiyatî tahakkuk nedenleri, “*Teminat istenmesini gerektiren durumların varlığı, borçlunun belli bir ikametgahının bulunmaması, borçlunun kaçması, kaçma ya da hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması, mal bildirimine çağrılan borçlunun mal*

⁸⁴⁴ Yurt dışında ikamet eden mükelleften teminat istenilmesini gerektiren hallere ilişkin örnekler için bkz. Candan, Amme Alacakları, s. 83.

⁸⁴⁵ Şirketin vergi borçlarından dolayı teminat gösterilen ortağa ait taşınmaz üzerine konulacak hacizde, kamu alacağının tamamının dikkate alınması gerekmektedir (Dş. 4.D., 28.02.1995 gün ve E.1994/113, K. 1995/947, Candan, Amme Alacakları, s. 86).

⁸⁴⁶ Karakoç, Kamu İcra, s. 122; Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 101; Şenyüz ve diğerleri, s. 358; Öner, s. 195; Çelik, Tahsil, ss. 82-84; Taşkan, Vergi Hukuku, ss. 311-312; Demirbaş Aksüt, Menfaat Dengesi, s. 4687; Bahçeci, Takip, s. 186.

bildiriminde bulunmaması ya da eksik mal bildiriminde bulunması, borçlunun işletmesinin muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller elde edilmesi” olarak sıralanmaktadır. Kanunda sayılan bu hallerin genel olarak vergi ödevlisinin kamu alacağını süresinde ve eksiksiz ödeyeceği hakkında şüphe doğmasını gerektirecek haller olduğu açıktır. Bu nedenle, aşağıda değinilecek olan teminat istenmesini gerektiren hallerde ihtiyatî tahakkuka (ve buna dayalı ihtiyatî hacze) başvurulacağı düzenlemesi dışında eleştiriye açık bir ihtiyatî tahakkuk sebebi mevcut değildir.

İhtiyatî tahakkuk kurumunun amacı, kanunun gerekçesinde “*kamu alacağını koruyucu ve piyasada vergiden kaçırarak haksız rekabet yapılmasını önleyici tedbirler almak*” olarak ifade edilmektedir⁸⁴⁷. Türk vergi sistemi açısından bakıldığında, özellikle gelir ve kurumlar vergisi gibi tahsili yıllık olarak gerçekleştirilen vergilerde vergilendirme sürecinin uzun zamana yayılması art niyetli mükelleflere verginin tahsilini zora sokacak ya da imkânsız kılmaya yönelik davranışa girecek zamanı vermektedir. İhtiyatî tahakkuk ile tahakkuk sürecinin tamamlanmasına gerek kalmadan vergi tahakkuk ettirilebilmekte ve kamu alacağı güvence altına alınmaktadır⁸⁴⁸. Ölçülülük ilkesi açısından yapılan değerlendirmede, bu amacın gerçekleştirilmesini sağlanması için gerekli bir müdahaleden fazlasını içeren müdahaleler gereksiz kabul edilmektedir. Ancak bu testi ihtiyatî tahakkuk açısından yapmak pek anlamlı değildir, nitekim ihtiyatî tahakkuk işlemleri kişinin herhangi bir hakkına doğrudan müdahale de bulunmaz, idarî bir işlem olmakla birlikte icraîlik niteliğini ihtiyatî tahakkuka dayalı bir ihtiyatî haciz yapıldığında kazanır⁸⁴⁹. Bu sebeple ölçülülük ilkesi açısından tartışmaları, ihtiyatî haciz başlığı altında yoğunlaştırmak gerekmektedir. Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

⁸⁴⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf, s. 780, (21.01.2018).

⁸⁴⁸ Çelik, Tahsil, ss. 82-83.

⁸⁴⁹ Karakoç, Kamu İcra, s. 126; Öner, ss. 196-197. Çelik, Tahsil, s. 82; Bahçeci, Takip, s. 187. Bu durum ihtiyatî tahakkuk işleminin dava edilebilirliği daha doğru ifadeyle edilemezliği açısından da önem taşımaktadır. İhtiyatî tahakkuk işlemi kamu borçlusu hakkında doğrudan sonuç doğuran kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımadığından ihtiyatî haciz işlemi için hazırlık işlemi niteliği taşıdığından ancak ihtiyatî haciz ile birlikte dava konusu edilebilecektir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 20’inci maddesine göre; “*Haklarında ihtiyatî tahakkuk üzerine ihtiyatî haciz tatbik olunanlar ihtiyatî tahakkuk sebeplerine ve miktarına 15 inci madde gereğince itirazda bulunabilirler.*” İhtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz işlemine karşı açılan davada ihtiyatî tahakkuk nedenleri yanında miktarı da tartışma konusu yapılabilir (Karakoç, Kamu İcra, s. 126; Bahçeci, Takip, s. 194).

Hakkında Kanun'un 18'inci maddesinde yer alan “*ih̄tiyatı tahakkuk kararı alınanlar hakkında derhal ih̄tiyatı haciz uygulanır*” hükmü ih̄tiyatı tahakkuku ih̄tiyatı haczin ön şartı olmaktan çıkarıp, ih̄tiyatı haczi ih̄tiyatı tahakkukun neticesi haline getirmektedir. Bu doğrultuda, kanunda ih̄tiyatı haciz sebebi olarak düzenlenmeyen borçlunun kamu alacağının tahsiline engel olmaya veya tahsilini zorlaştırmaya yönelik eylemlerde bulunması (AATUHK.m. 110) ve borçlunun işletmesinin muvazaalı olduğu hakkında delil bulunması halleri de kanunda ih̄tiyatı haciz sebebi olarak düzenlenmemelerine rağmen, ih̄tiyatı haczin uygulama alanına girecektir⁸⁵⁰.

4. İhtiyatı Haciz Uygulanmasında Ölçölülük İlkesi

a. Kamu İcra Hukuku'nda İhtiyatı Haciz Kurumu

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un devlete ve alacakları bu kanun kapsamına dâhil olan diğ̄er kamu tüzel kişiliklerine sağlamış olduğu ayrıcalıklardan biri de “ih̄tiyatı haciz” müessesesidir. Kamu icra hukuku yönünden ih̄tiyatı haciz, kamu borçlusunun taşınır ve taşınmaz malları ile alacak ve hakları üzerine henüz gerçekleşmemiş olan cebren tahsil sürecinin borçlu tarafından engellenmesini önlemek amacıyla devlet tarafından idarî bir kararla el konulmasıdır⁸⁵¹. Alacağın tahsilinin garanti altına alınması ortak amaçlarına rağmen İcra ve İflas Kanunu'nda yer alan ih̄tiyatı haciz ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ih̄tiyatı haciz arasındaki en temel farklılık, genel icra hukukunda ih̄tiyatı haczin hâkim kararına; kamu icra hukukunda ise, ih̄tiyatı haciz sebeplerinin varlığı sonucuna ulaşan idarenin kararına dayanmasıdır. Bunun dışında genel icra hukukunda ih̄tiyatı haciz kural olarak vadesi gelmiş alacaklar için uygulanırken, kamu icra hukukunda ileride tahakkuk edecek olan veya vadesi gelmemiş ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş alacaklar için de uygulanabilmektedir⁸⁵².

⁸⁵⁰ Coşkun Karadağ, Teminat, s. 247-248.

⁸⁵¹ Karakoç, Tahsil, s. 75; Karakoç, Kamu İcra, s. 118; Akdoğan, Vergi Hukuku, s. 100; Şenyüz ve diğ̄erleri, ss. 355-356; Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyatı Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998, s. 13; Taşkan, Vergi Hukuku, s. 308; Geçer, İhtiyatı Haciz, s. 207; Bahçeci, Takip, s. 171.

⁸⁵² Genel icra hukukunda ih̄tiyatı haciz kurumu ile kamu icra hukukunda ih̄tiyatı haciz kurumu karşılaştırması için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 621-622; Pınar Çiftçi, “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması” , **Dokuz Eylül**

b. İhtiyatî Haciz Kurumunun Ölçülülük İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un 73'üncü maddesine göre, ihtiyatî haciz durumunda *"kamu borçlusu alacaklı idarenin muvafakati olmadan ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde tasarrufla bulunamaz"*. Bu nedenle ihtiyatî haciz de mükellefin mülkiyet hakkına müdahale unsuru taşımakta; bu müdahalenin meşru amaca ve ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir. İhtiyatî haciz işleminde ölçülülük sınırının aşılması şüphesiz ki, hem ihtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz için hem de tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz için hukuka aykırılık nedeni olacaktır. İhtiyati haciz kurumunun ölçülülük ilkesine uygunluğu değerlendirilirken, hem kurumun uygulanmasına ilişkin kanunî düzenlemeler hem de idarenin bu kanun hükümlerini uygulama biçimi ölçüsüzlük iddialarına konu edilebilmektedir.

İhtiyatî haciz kurumunda ölçülülük ilkesine uygunluğun sağlanması konusunda yapılacak değerlendirmelere, kararın alınma prosedürünün ilkeye uygun olup olmadığı sorusuyla başlamak gerekmektedir. Nitekim, kamu icra hukukunda ihtiyatî haciz kurumunun, ileride tahakkuk edecek olan veya vadesi gelmemiş alacaklar için dahi uygulanması, bir mahkeme kararı aranmaksızın yalnızca idarî bir karara dayanması hususları açısından mülkiyet hakkına yoğun bir müdahale olarak değerlendirilmektedir⁸⁵³. Özellikle ihtiyatî hacze karar verecek makam ile uygulayacak makamın aynı olması hususu ölçülülük ilkesi ile yakın ilişki içerisinde olan menfaat dengesine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir⁸⁵⁴. Bu görüşe göre; borçlu hakkında ihtiyatî haciz kararı verme yetkisinin kamu alacaklısı konumundaki idareye tanınması, alacaklı ile borçlu arasında korunması gereken

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Özel Sayı: 2010, s. 334 vd. İhtiyatî haciz işlemine karşı dava açılması açısından, ihtiyati tahakkuka dayalı yapılan ihtiyatî haciz ile tahakkuka dayalı yapılan ihtiyatî haciz işlemleri arasındaki ayrım hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, Tahsil, ss. 74-104.

⁸⁵³ Bkz. Serdar Yılmaz, "Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması" , **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:61, 2012, ss. 1447-1451.

⁸⁵⁴ Bu eleştiriler yalnızca menfaat dengesinin ihlâl edildiği gerekçesiyle sınırlı değil, söz konusu kanunî düzenlemelerin kuvvetler ayrılığı sistemine ve dolayısıyla Anayasa'ya aykırı olduğu vurgulanmaktadır. Bkz. Özekes, Temel Haklar, s. 194-196; Çiftçi, s. 362-363.

menfaat dengesini tamamıyla ortadan kaldıracabilecek niteliktedir⁸⁵⁵.

Eleştirilere kısmen katılmakla birlikte kamu alacağının adi alacaklarla aynı çerçevede değerlendirilmemesi gerekmektedir. Nitekim, bir kamu alacağı ihtiyatî haciz aşamasına gelene kadar kamu borçlusunun itiraz ve dava hakkını kullanabileceği birçok aşamadan geçmektedir. Ancak, kamu alacağına üstünlük tanıyan bu düzenlemenin, mükellef aleyhine haksız bir sonuç doğurmaması için idarenin, mutlak ve açık haklı bir gerekçe olmaksızın ihtiyatî hacze ilişkin yetkisini kullanmaması, yetkinin sınırlarını aşmaması; yargı organlarının da bu işlemi denetlerken bir idarî karara dayanan işlemi denetlediği bilinci ile katı bir denetim yapması gerekmektedir⁸⁵⁶. Bu şartların gerçekleşmesi halinde, kamu alacaklarına adi alacaklara göre bir farklılık tanınıp, ihtiyatî haciz kararı bir mahkeme tarafından verilme şartına tabi tutulmasa da mükellefin mülkiyet hakkına ölçsüz bir müdahale olmadığı kabul edilebilir. Diğer bir ifadeyle, idarenin haklı gerekçesini açık ve net olarak ortaya koyduğu, yargı organlarının bu yetkinin denetimini mükellef haklarını gözeterek yaptığı bir hukuk sisteminde ihtiyatî haciz kararının mahkemece verilmemesi tek başına ölçsüzlük sebebi olarak nitelendirilmemelidir.

Mükellef hakkında ihtiyatî haciz kararı alınması ve ihtiyatî haciz işlemi uygulanmasının ölçülülük ilkesine uygunluğundan bahsedebilmek için ise bu konuda idareye verilen takdir yetkisinin hukuka uygun kullanılmış olması gerekmektedir. İhtiyatî haciz konusunda idarenin genel olarak bağlı yetkisi bulunmaktadır. Diğer ifadeyle kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde idarenin ihtiyatî haciz yoluna gidip gitmemek konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır⁸⁵⁷. Ancak idarenin ihtiyatî haciz gerektiren hallerin gerçekleşip gerçekleşmedi konusunda takdir yetkisini kullandığı birtakım hususlar söz konusudur. Örneğin, “*borçlunun mallarını kaçırmayı ve hileli yollara sapması ihtimali bulunması*” ihtiyatî haciz sebebi olarak düzenlenmektedir. Bu durumun mevcut olup olmadığı konusunda şüphesiz ki idare takdir yetkisini kullanacaktır. İdarenin bu takdir yetkisi meşru amaca uygun, orantılılık ilkesini ihlal etmeyecek bir şekilde kullanması gerektiği gibi, mal kaçırma ve hileli yollara başvurma ihtimalinin mevcudiyetini de somut

⁸⁵⁵ Özeken, Temel Haklar, s. 194-196; Çiftçi, s. 362-363.

⁸⁵⁶ Benzer yönde bkz. Çiftçi, s. 364; Demirbaş Aksüt, Menfaat Dengesi, s. 4690.

⁸⁵⁷ Karakoç, Tahsil, s. 78.

verilerle desteklemelidir⁸⁵⁸.

İhtiyatî haciz kurumunun uygulanmasının kurumun varlık amacı olan cebren tahsil sürecinin borçlu tarafından engellenmesinin veya zorlaştırmasının engellenmesi amacı gerçekleştirmeye elverişli olduğu açıktır. Ancak gereklilik unsuru açısından yapılacak değerlendirmede ihtiyatî haciz kurumunu, teminat kurumunun varlığıyla birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Teminat istenilmeden ihtiyatî haciz uygulamasına gidilmesi durumu, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının dayandığı amacı gerçekleştirebilmek için en yumuşak aracın seçilmesi anlamına gelen gereklilik unsuruna aykırılık teşkil etmektedir⁸⁵⁹.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan teminat isteme, ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz sebepleri incelendiğinde bu sebeplerin birbirleriyle yer yer kesiştiği görülmektedir. Kanun 13'üncü maddede teminat isteme nedenlerini açıkça ihtiyatî haciz sebebi olarak düzenlemiştir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi kapsamında vergi ziyai cezası ve/veya 359'uncu madde kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlenmesine dayanan işlemler söz

⁸⁵⁸ Nitekim vergi ödevlisi, ihtiyati haciz nedenlerinin gerçekleşmediğini iddia ederek, ihtiyati hacze karşı dava açma hakkına da sahiptir (Dönmez, İhtiyati Haciz, s. 120; Karakoç, Tahsil, s. 81). Danıştay da ihtiyati tedbirleri uygulama gerekçesinin açıkça belirtilmesi gerektiği yönünde kararlara imza atmaktadır. *"İdarenin tesis ettiği işlemin sebebinin genel hukuk kurallarına ve bu işlemle ulaşılmak istenilen sonuca uygun olması gerekmektedir. Ancak gerek dava konusu işlemde, gerek davalı idare savunmalarında amme alacağının hangi sebeple tehlikeye girdiği ve korunması gerektiği hususunda hiçbir bilgi ve belgeye yer verilmemiştir."* Dş. 9. D. 28.06.2009 tarih ve E. 2008/669, K. 2009/2781 sayılı kararı, Kaya/ Ay/ Alpaslan, s. 99. Söz konusu düzenlemenin kamu alacağını takip eden idareye geniş ve belirsiz takdir yetkisi tanıdığı için hukukî güvenlik ilkesini ihlal ettiği yönünde bkz. Bahçeci, Takip, s. 103, 184.

⁸⁵⁹ Teminat gösterilmesi halinde ihtiyati haciz uygulanmasının ihtiyati haciz işleminin sebep unsurunu sakat hale getireceği yönünde bkz. Karakoç, Tahsil, s. 83. Danıştay bu hususu bir kararında, *"Ancak teminat istenilmesini gerektiren durumun varlığı halinde borçlunun teminat istenen borcu için 13. maddenin 1 nolu bendi hükmüne göre ihtiyati haciz uygulanmaması gerekir. Eğer teminat için verilen sürede teminat gösterilmez ise 13. maddenin 4 nolu bendi uyarınca ihtiyati haciz uygulanmalıdır. Aksi uygulama yasa ile getirilmek istenen amaca uygun olmayacaktır. Nitekim aynı yasanın "ihtiyati haczin kaldırılması" başlıklı 16. maddesinde; 10. maddeye göre teminat gösterildiği takdirde ihtiyati haczi koyan mercii tarafından kaldırılacağı yolundaki hüküm de anılan amacı doğrular niteliktedir. Bu nedenle davacı gayrimenkulünün teminat olarak alınmasının yanı sıra aynı gayrimenkul üzerinde, aynı nedene bağlı olarak ayrıca ihtiyati haciz uygulaması yoluna gidilmesinde isabet yoktur"* şeklinde açıkça ifade etmektedir. (Dş. 9.D. 10.04.2002 tarih ve E. 2001/3100, K. 2002/1344, Kazancı İçtihat Bankası, 25.10.2020). Ayrıca çeşitli kararlarında Danıştay borca ilişkin teminat gösterilmesinin, ihtiyati haciz kararının dayanağının kalmaması anlamına geldiğini de belirtmektedir. Bkz. Dş. 4.D. 13.01.2003 tarih ve E. 2002/4389, K. 2003/17 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 25.10.2020. Ancak, aksi yönde kararlara da rastlamak mümkündür. Örneğin, teminat istenilmesi ile ihtiyati haciz kararının aynı gün alındığı olayda Danıştay hukuka aykırılık iddiasını kabul etmemiş, teminat istenilmesini gerektiren hallerin mevcudiyetine dayanan ihtiyati haciz işlemini hukuka uygun bulmuştur (Bkz. Dş 4.D. 19.12.2018 tarih ve E. 2017/1108, K. 2018/14305 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 25.10.2020).

konusuysa idare hem teminat istemek hem ihtiyatî tahakkuk kararı almak hem de ihtiyatî haciz uygulamak durumundadır. Ancak bu durumda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan *“Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse ihtiyatî haciz isteneceği”* yönünde düzenleme anlamsız kalmaktadır⁸⁶⁰.

Öğretide, teminat istenmesini gerektiren hallerin mevcut olması halinin, kamu borçlusunun teminat göstermesi istenen borcu için değil diğer borçları için ihtiyatî haciz nedeni olarak gösterildiği; teminat gösterilmesi istenilen borçla ilgili ihtiyatî haczin ancak 13'üncü maddenin dördüncü fıkrasında belirtilen durumların gerçekleşmesi durumunda teminat gösterilemeyen miktarla sınırlı olarak söz konusu olabileceği ifade edilmektedir. Ancak uygulamada idare, teminat isteme ve ihtiyatî haciz uygulama arasındaki süre farkı, haczedilebilecek eşyaların kapsamının teminat gösterilecek eşyalardan daha geniş olması gibi gerekçelerle teminat istemeden ihtiyatî hacze gitmektedir⁸⁶¹. Ancak hangi gerekçeyle yapılsa yapılsın teminat istenmesi gereken bir durumda, teminat istenilmeden veya teminat gösterilmiş olmasına rağmen ihtiyatî hacze gidilmesi ölçülülük ilkesine uygun değildir. Bu uygulama teminat gibi temel hak ve özgürlüklere daha az müdahale edecek bir kamu alacağının korunması yöntemi varken⁸⁶², mülkiyet hakkı bakımından daha büyük sınırlama ve neticeler içeren ihtiyatî haczin “gereksiz” olarak uygulanması anlamına gelmektedir. Nitekim teminatta kamu alacağını güvence altında tutacak malvarlıkları kamu borçlusunun iradesi tarafından belirlenmektedir, bu nedenle kamu borçlusu teminatı hem kendi malvarlığından hem de üçüncü bir kişinin malvarlığından gösterebilme imkânına sahip olduğu gibi bu malları kaybetmesi durumunda kendisini en az etkileyecek mallar arasından seçme hakkı da söz konusudur. İhtiyatî haciz kurumunda ise, ilgili kamu alacağının miktarıyla sınırlı olmak kaydıyla haczedilecek malvarlığını belirleme yetkisi idarenin takdirine bırakılmıştır⁸⁶³. Bu yönüyle dahi ihtiyatî haczin kişinin mülkiyet hakkına teminattan daha ağır bir müdahalede bulunduğu açıktır.

⁸⁶⁰ Coşkun Karadağ, s. 249-250.

⁸⁶¹ Taylar, Teminat, ss. 78-79; Coşkun Karadağ, s. 250.

⁸⁶² Teminat, kamu borçlusunun birtakım malvarlığı değerleri üzerinde zilyetlik ve tasarruf hakkını zorla ortadan kaldıran ihtiyatî hacze nazaran çok daha hafif bir önlemdir (Taylar, Teminat, s. 71).

⁸⁶³ Gerçek, Tahsil Hukuku, s. 149; Geçer, İhtiyatî Haciz, s. 213; Bahçeci, Takip, s. 181.

İhtiyati haciz işleminin kesinleşmiş bir kamu alacağı hakkında uygulanması da idarenin yetkisini aştığı, mülkiyet hakkına ölçsüz müdahalede bulunduğu anlamına gelmektedir⁸⁶⁴. Bunların yanında terkin edilen veya ödenen bir kamu alacağı hakkında ihtiyatî haciz uygulanması hallerinde de ihtiyatî haciz açıkça hukuka aykırı olacaktır⁸⁶⁵.

C. Kamu Alacağının Cebren Tahsili Sürecinde Ölçülülük İlkesi

1. Genel Olarak

Kamu alacağının zamanında ve eksiksiz ödenmemesi durumunda cebren tahsil süreci devreye girmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü maddesinde cebren tahsil yöntemleri teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, haciz ve iflâs olarak düzenlenmektedir⁸⁶⁶.

Cebren tahsil yöntemlerinden biri olan teminatın paraya çevrilmesi yoluyla cebren tahsil⁸⁶⁷ sürecinde ölçülülük sorunu, teminatın borcu karşılamaya yetecek tutarın çok üzerindeki bir kısmı için paraya çevirme işleminin uygulanması durumunda gündeme gelecektir. Nitekim idareye verilen teminatın paraya çevrilmesi yetkisi, kamu alacağının tahsilinin sağlanmasını amaçlamaktadır. İdareye kamu

⁸⁶⁴ “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 1 inci bendinde, 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde ihtiyati haciz kararı alınacağı, 9 uncu maddede ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddede sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanması halinde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği öngörülmüştür. Buna göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. İnceleme sonuçları, tarhiyat yapıldıktan sonra bu düzenleme uyarınca ihtiyati haciz kararı alınması mümkün değildir. Diğer bir deyimle, bu madde uyarınca ilgililer hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için incelemenin henüz tamamlanmamış olması gerekmektedir.” (Dş. 4.D. 22.12.2005 tarih ve E. 2005/1452, K. 2005/2538 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 26.10.2020).

⁸⁶⁵ Bkz. Karakoç, Tahsil, s. 83.

⁸⁶⁶ “Ödeme müddeti içinde ödenmiyen âmme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:
1. Âmme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
2. Âmme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflâsının istenmesi.” (AATUHK, m. 54).

⁸⁶⁷ Teminatın paraya çevrilmesi yoluyla cebren tahsil için bkz. Karakoç, Kamu İcra, s. 174; Şenyüz ve diğerleri, s.346; Taşkan, Vergi Hukuku, s. 325.

alacağından fazlası teminat olarak gösterilmişse, bunlar arasında borcu karşılamaya yetecek tutarda birden fazla teminat söz konusu ise malvarlığı değeri daha yüksek olan teminatın paraya çevirmesi gereklilik ölçütüne aykırılık teşkil edecektir. Ayrıca kanun vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için teminatın derhal paraya çevrilmesini kabul etmemiş, borçluya tebligat yapılarak on beş gün süre tanınmasını düzenlemiştir⁸⁶⁸. İdarenin bu düzenlemeye aykırı hareket etmesi de vergi ödevlisinin mülkiyet hakkına müdahale oluşturacaktır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 11'inci maddesinde kefil "müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu" olarak düzenlenmektedir⁸⁶⁹. Bu itibarla, kamu borcunun ödenmemesi durumunda kamu borçlusu hakkındaki takibin kesinleşmesi beklenilmeden kefile başvurmak mümkündür⁸⁷⁰. Asıl borçlu takip edilmeden kefile başvurmak her ne kadar kefilin mülkiyet hakkına orantısız bir müdahale gibi görünse de, kanun koyucunun kimi hallerde müşterek, müteselsil kefaleti kabul ederek bu yönde düzenleme yapma hakkına sahip olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

Cebren tahsil yöntemlerinden, ölçülülük probleminin daha yoğun tartışıldığı haciz ve iflâs yoluyla tahsil yöntemlerinin ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesine ise bu bölümde ayrı başlıklar altında yer verilmektedir.

2. Haciz Yoluyla Takip Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi

a. Genel Olarak

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca *"Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczedilir."* (AATUHK m. 62/1).

⁸⁶⁸ "Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. 15 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir" (AATUHK. m. 56)

⁸⁶⁹ "10 uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler" (AATUHK. m. 11/1).

⁸⁷⁰ Karakoç, Kamu İcra, s. 174.

Genel anlamda haciz, kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağının ödenmesini sağlamak amacıyla, bu yolda talepte bulunan alacaklı lehine, borçluya ait mal ve hakların işbu alacağı karşılamaya yetecek miktar ve değerine icra dairesi tarafından hukuken el konulması olarak tanımlanmaktadır⁸⁷¹. Kurumun kamu icra hukukundaki anlamı ise, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına kamu alacaklısı tarafından zorla el konulması sonucu bu malların satılarak paraya çevrilmesi yolu ile tahsiline imkân sağlayan bir tahsil şeklidir⁸⁷².

Cebrî icra hukukunda özellikle haciz kurumu niteliği gereği bir zor kullanmayı gerektirdiğinden kişi haklarına müdahale etmektedir ve gerek haciz ile ilgili kuralların konulması aşamasında gerekse de haciz uygulanması aşamasında ölçülülük ilkesine uygun davranılması mülkiyet hakkı, ailenin korunması ve insan onuru açısından büyük önem taşımaktadır. Bu hususta “menfaat dengesi” kavramının üzerinde de durmak gerekmektedir. Her ne kadar ölçülülük ilkesi ile menfaat dengesi kavramları farklı şeyleri ifade etse de özellikle orantılılık ölçütü açısından birbirleriyle yakın ilişki içindedirler. Ölçülülük denetiminde menfaat dengesi göz ardı edilemeyeceği gibi, menfaat dengesine uyulmuş olmasının şartlarından biri de ölçülülüğün sağlanmış olmasıdır⁸⁷³. Nitekim, kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasındaki menfaat dengesini ihlal ederek, kamu borçlusu üzerinde ağır yük oluşturan mevzuat ve uygulamalar, kamu borçlusunun haklarına orantısız müdahale oluşturmaktadır.

b. Haciz Yoluyla Takip ve Ölçülülük İlkesi

Haciz işleminin kamu alacağının tahsili açısından elverişli bir cebren tahsil yöntemi olduğu konusunda herhangi bir tartışma bulunmamaktadır. Ancak ölçülülük ilkesi açısından yapılan tartışmalar, gereklilik ve bilhassa orantılılık unsurları üzerinde yoğunlaşmaktadır⁸⁷⁴.

⁸⁷¹ Kuru ve diğerleri, s. 231; Kaya ve diğerleri, s. 53; Bahçeci, Takip, s. 198.

⁸⁷² Bkz. Kaneti, s. 451; Öncel ve diğerleri, s. 141; Karakoç, Genel Vergi, s. 681- 683; Karakoç, Tahsil, s. 163; Karakoç, Kamu İcra, s. 181; Şenyüz ve diğerleri, s. 349; Öner, ss. 224-225; Çelik, Tahsil, s. 211; Bahçeci, Takip, s. 198.

⁸⁷³ Özekes, Temel Haklar, s. 207.

⁸⁷⁴ Kamu icra hukukunda haczin mahkeme kararı olmaksızın uygulanmasının, Anayasa’ya ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadına aykırı olduğu düşünülmektedir. Bkz. Bahçeci, Takip, s. 98.

Gereklilik unsuru, sınırlamanın dayanağını oluşturan meşru amacın gerçekleşmesi açısından ilgili temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasına yol açan araçlar arasından en yumuşak aracın seçilmesi gerektiğine işaret etmektedir⁸⁷⁵. Bu şekilde birçok mümkün ve elverişli araç arasından, kişilere en az zarar verecek, temel haklara en az müdahalede bulunacak aracın seçilmesi gerekmektedir⁸⁷⁶. Haciz uygulamasının temel haklara en fazla müdahale eden cebri icra yolu olduğu düşünüldüğünde, kamu alacağının vadesi gelmesine rağmen kamu borçlusu tarafından ödenmemesi durumunda borçluya bildirimde bulunma şartı mutlaka gerçekleştirilerek ve ödemesi için gerekli süre tanındıktan sonra son çare olarak uygulanması gereklik unsurunun sağlanması açısından yerinde olacaktır⁸⁷⁷. Özellikle teminatın paraya çevrilmesi suretiyle tahsil mümkünse haciz yolunun kullanılmaması gereklik ölçütü açısından önem taşımaktadır.

Orantılılık ilkesi açısından irdelendiğinde ise, kamu alacağının eksiksiz tahsil edilmesi ile sağlanacak yarar ile kamu borçlusunun müdahale edilen hakları dolayısıyla uğradığı zarar arasındaki denge önem taşımaktadır. Bu nedenledir ki, pek çok ülkenin cebri tahsile ilişkin kanunlarında haczedilemez mallara ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır⁸⁷⁸. Nitekim borçlunun şahsı veya mesleği için gerekli

⁸⁷⁵ Sağlam, s. 115; Gözler, Türk Anayasa Hukuku, s. 421; Metin, s. 30; Oğurlu, Ölçülülük, s. 37.

⁸⁷⁶ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 24; Gunn, s. 467, Metin, s. 30, Karakoç, İlkeler, s. 1281.

⁸⁷⁷ Örneğin, İsviçre İcra İflas Kanunu madde 95, önce alacaklar ve taşınır mallar daha sonra taşınmaz malların haczedileceği yönünde bir haciz sıralamasını hüküm altına almaktadır. Bkz. <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/18890002/index.html#a95>, 07.11.2020. “Bu madde uyarınca karşılığında teminat gösterilen amme alacağının vadesinde ödenmemesi halinde borcun 7 gün içinde ödenmesi gerektiği, aksi halde teminatın paraya çevrileceğinin borçluya bildirilmesi gereklidir. (...) Borçlu şirkete, teminat gösterilmesinden sonra borcun vadesinde ödenmemesi üzerine, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği bildirilmeden haciz işlemlerine başlanılmıştır. Bu durumda şirketin vergi borçlarından dolayı gösterilen teminatın paraya çevrilmesi için 6183 sayılı Kanunda öngörülen usule uyulmaksızın ve şirketin vadesinde ödenmeyen borç miktarının ne kadar olduğu takip öncesinde tespit edilmeden gayrimenkullerin satışa çıkartılmasına ilişkin dava konusu işlemde isabet görülmemiştir.” (Dş. 4.D., 09.03.2005 tarih ve E. 2004/2271, K. 2005/348, (kazancı içtihat bankası, 13.08.2018).

⁸⁷⁸ Haczedilemeyecek mallar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 70’inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir;

“**Madde 70** – Aşağıda gösterilen mallar haczedilemez:

1. (Değişik: 4/5/1994- 3986/16 md.) 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tâbi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere Devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar.

2. Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,

3. Vazgeçilmesi kabil olmıyan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası,

veya aile fertlerinin de faydasına kullanılan bu mallara dokunulması durumunda borçlunun uğrayacağı zarar ile borcun tahsilinden elde edilecek yarar arasında bir orantısızlığın mevcut olduğu kabul edilmelidir. Kamu icra hukukunda da borçlunun malvarlığı ile sorumlu olduğu kuralı istisnasız uygulanmamakta, haczin borçlunun veya ailesinin topluma muhtaç hale getirmesini önlemeye yönelik düzenlemelere yer verilmektedir. Bu düzenlemelere aykırı olarak, borçlunun haczedilemeyecek mallarına haciz uygulanması, haciz yetkisinin sınırının aşıldığı, kamu borçlusunun mülkiyet ve haczedilen malın niteliğine göre çalışma, insan onuruna uygun yaşama gibi haklarına ölçüsüz müdahalede teşkil edebilecektir⁸⁷⁹.

Kamu borçlusunun borcuna yetecek miktarda malvarlığını aşan haciz işlemleri de yine mülkiyet hakkına aşırı müdahale olarak değerlendirilmelidir⁸⁸⁰.

4. Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları,

5. Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları,

6. Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile; a) Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu, b) Borçlu bağ, bahçe veya meyva ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alat ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu, c) Geçimi hayvan yetiştirmeye munhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,

7. Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malül olanlara bağlanan emekli aylıkları ile, bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri,

8. Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,

9. Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,

10. Askerlik malüllerine, şehit yetimlerine verilen harb malüllüğü zammı ile, 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri,

11. Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir",

12. (Değişik: 26/11/1980 - 2347/8 md.) Harcırah Kanununa göre yapılan ödemeler,

13. (Ek: 26/11/1980-2347/8 md.) 2022 sayılı Kanun uyarınca bağlanan aylıklar."

⁸⁷⁹ Danıştayın söz konusu haciz işlemlerine karşı vermiş olduğu aynı yönde örnek kararlar için bkz. Dş. 4.D. 10.10.2018 tarih ve E. 2016/10350, K. 2018/8793 sayılı kararı; Dş. VDDGK. 20.11.2009 tarih ve E. 2008/375, K. 2009/594 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 26.10.2020. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de Yukos kararında, hükümetin Yukos a zaman tanımak ve şirketin başkaca mallarını haczetmek yerine, en çok gelir getiren ana üretim tesisini haczederek, şirketin iflasına sebebiyet vermesini sözleşmeye aykırı bulmuştur (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Neftyanaya Kompaniya Yukos- Rusya kararı, Baş.14902/04 numaralı kararı, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-169161>, 21.12.2019).

⁸⁸⁰ "Alacaklı idarece, haciz uygulanan taşınmazların haczin dayanağını oluşturan amme alacağını karşılamaya yeterli olup olmadığı yolunda herhangi bir araştırma ve tesbit yapılmaksızın davacının menfaatine aykırı biçimde menkul malları üzerine ikinci kez tesis edilen haciz

Borçluya ait gayrimenkul veya menkul malların rayiç bedellerini bilinmemesi sebebiyle borcu karşılamaya yetecek miktardan daha fazla malvarlığı değeri üzerinde haciz uygulanması olası ise de haczin borç değerini aşkın olduğu açık olan durumlarda idarenin mülkiyet hakkına orantısız müdahalesi söz konusu olmaktadır. Bu durum genel icra hukukunda öğreti ve Yargıtay kararlarında “aşkın haciz” olarak nitelendirilmekte, bu yönde haciz işlemlerinin hukuk devleti, insan onuru, mülkiyet hakkı ve ölçülülük ilkesi kavramlarıyla bağdaşmadığı ifade edilmektedir⁸⁸¹. Alacaktan fazlasının haczedilmesi durumunda yapılan idari işlem amaca uygunluk taşımamakta, borçlunun haklarına yoğun olarak müdahale etmektedir⁸⁸².

Haciz uygulanması sırasında insan onurunun korunması ve bu değere ölçüsüz müdahalelerde bulunulmaması da önem arz etmektedir. İnsan Hakları kavramının temel amacı ve varlık sebebi olan insan onuru kavramı, insanın maddi varlığının dışında, bir kişilik değeri olarak vazgeçilmezliğini ve dokunulmazlığını ifade etmektedir⁸⁸³. İnsan onuru kavramı, 1982 Anayasası’nın başlangıç hükümlerinde “*Her Türk vatandaşının (...) onurlu bir hayat sürdürme ve maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu*” ifadesiyle birçok devlet Anayasası’nda⁸⁸⁴ ve uluslararası sözleşmede olduğu üzere yerini almıştır. Haciz yoluyla takip uygulanırken mükellefin insan onurunun korunması oldukça önemlidir. Bu itibarla haciz sırasında yapılan işlemlerin üçüncü kişilere duyurulmasından kaçınılması, kamu borçlusunun haciz sırasında küçük düşürülmemesi gerekmektedir. İnsan onuruna aykırı, cebri icranın amacını aşan,

işleminde hukuka uygunluk görülmemiştir.” (Dş. 3. D. 28.06.2000 tarih ve E.1999/2680, K.2000/2544 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 26.10.2020).

⁸⁸¹ “İİK’nın 85’inci maddesi uyarınca, borçlunun mal ve haklarından, alacaklının ana para, faiz ve masraflar dahil tüm alacağına yetecek miktarı haczolunur. Buna göre, dosya alacağının tamamının icra müdürlüğüne yatırılması halinde, mevcut hacizler aşkın hale geleceği gibi, hacizlerin devam etmesinde alacaklının da hukuki yararı kalmayacağından kaldırılmaları gerekir.” (Yrg. 12. H.D. 15.05.2019 tarih ve E. 2018/6952 K. 2019/6377 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 26.10.2020). Ayrıca bkz. Sungurtekin Özkan, s. 183; Boran Güneysu, s. 26, 55.

⁸⁸² Bkz. Özekes, İhtiyatî Haciz, s. 18; Özekes, Temel Haklar, s. 27; Boran Güneysu, s. 32. İdari işlemin amacı, kanunda açıkça belirtilmese bile kamu yararı olmalıdır (Karakoç, Tahsil, ss. 62-63).

⁸⁸³ O. Şimşek, s. 44-45; Özekes, Temel Haklar, s. 109.

⁸⁸⁴ Federal Alman Anayasası’nın İnsan Onur ve haysiyetinin korunması başlıklı ilk maddesinin birinci fıkrası “*İnsanın onur ve haysiyeti dokunulmazdır. Tüm devlet erki ona saygı göstermek ve onu korumakla yükümlüdür.*” şeklindedir. (www.gesetze-im-internet.de, 08.03.2018). Aynı şekilde İtalyan Anayasası, cezalandırmanın insan onuruna aykırı hükümler içermeyeceğini (m. 27), kanunun hiçbir durumda, insan onuruna saygının gerektirdiği sınırları ihlâl edemeyeceğini (m. 32); insan onuruna zarar verebilecek şekilde özel girişimde bulunulamayacağına ilişkin hükümler içermektedir (www.senato.it/document, 08.03.2018).

insafsızca uygulanan haciz işlemleri borçlunun temel haklarına ölçüsüz müdahale oluşturmaktadır⁸⁸⁵. Bunun dışında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 80'inci maddesinde yer alan, *"istendiği takdirde, kilitli ve kapalı mahallerin açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi mecburiyeti"* de idareye orantısız ve belirsiz bir yetki tanıdığı gerekçesiyle eleştirilmektedir⁸⁸⁶.

Haciz konusunda tartışılan bir başka husus ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan elektronik haciz yetkisidir. Elektronik haciz uygulaması kısaca e-haciz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 79'uncu maddesi hükmü gereğince borçlu mükelleflerin banka hesaplarına uygulanan bir haciz yöntemidir⁸⁸⁷. Kanunun 55'inci maddesine uygun olarak kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu bu ödeme emrine karşı on beş gün içerisinde mal beyanında bulunmaz veya borcunu ödemez ise ödeme emri kesinleşir. Kesinleşen ödeme emrine rağmen mükellefin vergi borcunu ödememesi üzerine Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) uygulamaları gereğince vergi dairesi borçlu mükellefin unvanı, adı soyadı, kamu borcunun türü, tutarı, yılı, vadesi bilgilerini liste halinde elektronik ortamda bağlı bulundukları Vergi Dairesi Başkanlığına, buradan da Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Tahsilat Grup Müdürlüğüne bildirir. Buradan da Gelir İdaresi borçlu mükellefleri Türkiye çapındaki bankaların genel müdürlüklerine bildirir. Banka Genel Müdürlükleri, kendilerine gelen kamu borçlusu listelerindeki bilgilere göre kamu borçlularının vadeli-vadesiz hesaplarına herhangi bir saatte elektronik haciz uygulayabilirler⁸⁸⁸. Bu haciz yöntemi vergi idaresi için pratik bir yöntem

⁸⁸⁵ Cebri icra hukukunda insan onurunun korunması ve borçlunun temel hakları konusunda hassas davranılması gerektiği hakkında bkz. Özkes, Temel Haklar, s. 115; Çiftçi, ss. 319-320; Demirbaş Aksüt, Menfaat Dengesi, s. 4681; Boran Güneysu, s. 33.

⁸⁸⁶ Bahçeci, Takip, s. 103. Bunun yanında özel hayatın gizliliğine ölçüsüz bir müdahale olmaması açısından bilgisayar vs. elektronik cihazlar için sahibine içindeki verileri silmesi/ aktarması yönünde izin verilmesi gerektiği yönünde haklı görüş için bkz. Bahçeci, Takip, s. 227.

⁸⁸⁷ Kaya ve diğerleri, s. 50; Üstün, E-Haciz, s. 12-13; Gündüz, s. 199; Hepaksaz/ Hayrulloğlu, ss. 116-117.

⁸⁸⁸ *"her bir borçluya ait kamu alacağının türü ve miktarı belirtilmeden ve önceden malvarlığı araştırması yapılarak borçluların davacı kurum nezdinde bir hak ve alacaklarının olup olmadığı araştırılmadan davacıya haciz bildirisi tebliğ edildiği anlaşıldığı, ancak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 62nci ve 79uncu maddeleri uyarınca 3. şahıslar nezdinde amme borçlusunun hak ve alacağının olup olmadığının tespit edilmesi, daha sonra her bir borçlu için ayrı ayrı ve borç tutarıyla sınırlı olarak haciz uygulamasına geçilmesinin gerektiği, davalı İdarece bütün bu hususlara uyulmadan, davacıdan binlerce yükümlüye ait hesap durumlarının araştırılarak borçlarına karşılık tüm hak ve alacaklarına haciz konulmasının istenilmesi yönünde davacı kuruma tebliğ edilen işlemde yasal uyarılık görülmediği gerekçesiyle haciz bildirisinin iptali gerekir."*, Dş., 4.D., 25.5.2009 tarih ve E. 2008/2205, K. 2009/2659 sayılı kararı, Kazancı İçtihat Bankası, 29.10.2020).

olmasına karşın, mükellef açısından olumsuz birtakım unsurları barındırmaktadır. Özellikle ticari işletmelerin hesaplarına ansızın konan hacizler, mükelleflerin ticari faaliyetlerini sekteye uğratabilmektedir⁸⁸⁹. Ayrıca bankaların e-haciz uygulamasında sadece kamu alacağı miktarı için değil, daha sonra hesaba aktarılan nakitler de dahil olmak üzere hesabın tamamı için haciz uygulaması, aşkın, orantısız haciz sorununu gündeme getirmektedir⁸⁹⁰.

Sadece haciz işleminin uygulandığı aşamada değil, haczedilen malların paraya çevrilmesi aşamasında da borçlunun menfaatlerinin göz ardı edilmemesi ölçülülük ilkesinin bir gereğidir. Nitekim, Danıştay da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 95'inci maddesinin⁸⁹¹ açık hükmüne rağmen malın değeri ile teklif edilen rakam arasında fahiş bir farkın varlığının çıkar dengesini gözetme yükümlülüğüne aykırı olduğuna hükmetmiştir⁸⁹².

3. İflas Yoluyla Takip Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi

Kamu alacaklarının iflâs yoluyla takibi 6183 sayılı Kanun'da İcra ve İflas Kanunu'na atıf yapılan hallerdendir. Hüküm uyarınca; *"Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir. İflas dairesi, amme alacaklarının iflas masasına geçirilmesini temin için, hakkında iflas açılan kimseleri ve basit ve adi tasfiye şekillerinden hangisinin tatbik edileceğini bulunduğu yerdeki amme idarelerine zamanında bildirmeye mecburdur."*

⁸⁸⁹ Kaya ve diğerleri, s. 51; Üstün, E-Haciz, s. 18; Gündüz, s. 200; Suçiçek, www.andspica.com.tr, 29.10.2020, Hepaksaz/ Hayrulloğlu, s. 117. Bu hususta uygulamada sıklıkla yaşanan bir diğer problem, mükellefe ihtiyatî haciz kararına dayalı olarak ve/veya ödeme emri tebliğ edilmeden elektronik haciz uygulanmasıdır (Kaya ve diğerleri, s. 52, 54; Suçiçek, www.andspica.com.tr, 29.10.2020, Hepaksaz/ Hayrulloğlu, s. 117).

⁸⁹⁰ Bkz. Gündüz, s. 203; Üstün, E-Haciz, ss. 18-19; Hepaksaz/ Hayrulloğlu, ss. 117-118. Bu durumun idareden değil, bankaların uygulamalarından kaynaklanan bir sorun olduğu yönünde bkz. Kaya ve diğerleri, s. 52.

⁸⁹¹ "Artırmada yukardaki maddede yazılı miktar elde edilmemiş ise, en çok artıranın taahhüdü baki kalmak şartıyla artırma 7 gün daha uzatılır. 7 nci günü aynı saatte gayrimenkul en çok artırana ihale edilir." (AATUHK m.95)

⁸⁹² "Satış komisyonunun, amme alacağının miktarı, satışa sadece davacının katılmış olması ve teklif edilen bedelin tahmin edilen değer ancak onda biri oranında bulunması karşısında İdareyle amme borçlusunun menfaatlerini gözönünde tutarak, ihaleyi gerçekleştirilmemiş olmasında konunun ruh ve amacını aşan bir yön yoktur." (Dş. 4. D. 21.09.1989 tarih ve E.1989/958, K. 1989/3214 sayılı kararı, www.hukukmedeniyeti.org/karar/, 08.11.2020).

(AATUHK m.100)⁸⁹³ Kamu icra hukukunda yer alan diğer cebren tahsil yollarından farklı olarak, iflâs müessesesinin uygulandığı durumlarda hem özel alacaklar hem de kamu alacakları iflâs organlarınca tahsil edilmeye çalışılmaktadır. Borçlunun iflâs yoluyla takibine 6183 sayılı Kanun’a bağlı olarak haciz yoluyla takip sırasında başvurulabileceği gibi, İcra ve İflas Kanunu’nda yer alan şartlar haizse doğrudan doğruya da başvurulabilir⁸⁹⁴.

Şayet mükellef hakkında özel hukuktan kaynaklanan borçları sebebiyle iflâs yoluna başvurulmamışsa ya da borçlu kendi iflâs talebinde bulunmamışsa, vergi idaresi alacaklı sıfatıyla borçlunun iflâs yoluyla takibine başvururken, bir bakıma elverişlilik ve gereklilik değerlendirmesinde bulunmalıdır⁸⁹⁵. Nitekim ilgili kamu borçlusunun mevcut borçları sebebiyle iflâsına gidildiğinde sonraki yıllarda ödemesi söz konusu kamu gelirleri elde edilemeyecek, tacirin işçi istihdamı ve yapmış olduğu ticarî faaliyet sebebiyle devlet ekonomisinin halkalarından biri olduğu kabul edildiğinde bu yönde de ufak çapta bir kamusal zarar söz konusu olacaktır. Vergi idaresi bu noktada ilgili işletmenin ticarî hayattan silinmesi halinde doğacak kamu zararı ile iflâs yoluyla takipten elde edilecek kamu alacağı arasında bir denge testine başvurulmalıdır. Buna göre kamu alacağını takip etmenin amacı olan kamu yararı, eğer iflâs yoluyla takiple gerçekleşemeyecekse veya borçlunun ticarî devamlılığına zarar vermeyen bir başka takip yöntemiyle gerçekleşebilecekse iflâs yoluyla takibe başvurulmaması gerekmektedir⁸⁹⁶.

⁸⁹³ Ayrıca Kanun’un 54’üncü maddesinde de iflâs, cebren tahsil yöntemlerinden biri olarak düzenlenmektedir.

⁸⁹⁴ Kamu alacaklarının iflâs yoluyla takibi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, Genel Vergi, ss. 702-704; Karakoç, Kamu İcra, ss. 203-204; Şenyüz ve diğerleri, s. 352; Öner, ss. 227-228; Çelik, Tahsil, ss. 253-255; Taşkan, Vergi Hukuku, s. 332.

⁸⁹⁵ “Aşağıdaki hallerde alacaklı evvelce takibe hacet kalmaksızın iflasa tâbi borçlunun iflasını isteyebilir.

1 - Borçlunun malum yerleşim yeri olmaz, taahhütlerinden kurtulmak maksadiyle kaçır, alacaklıların haklarını ihlâl elen hileli muamelelerde bulunur veya bunlara teşebbüs eder yahut haciz yoluyla yapılan takip sırasında mallarını saklarsa;

2 - Borçlu ödemelerini tatil eylemiş bulunursa;

3 - 308 inci maddedeki hal varsa;

4 - İlama müstenit alacak icra emriyle istenildiği halde ödenmemişse Türkiye’de bir yerleşim yeri veya mümessili bulunan borçlu dinlenmek için kısa bir müddette mahkemeye çağırılır.” (İİK m. 177).

⁸⁹⁶ Ayrıca iflas süreci daha uzun olduğundan, şartları varsa haciz yolunu kullanmak bu açıdan da alacaklı yararınadır. (Bahçeci, Takip, s. 197).

Ç. Vergi Borcunu Ödemeyenlerin İlân- Bildirimi ve Ölçülülük İlkesi

Vergi Usul Kanunu, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilân olunacağını düzenleyerek vergi mahremiyetinin korunmasına istisnalar getirmiştir. Ayrıca kesinleşen vergi borcu ve cezası bulunmasına rağmen bunları ödemeyen mükelleflerin ilân edilmesi ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyeti oluşturmayaacağına ilişkin istisnâî düzenlemeler de Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır⁸⁹⁷.

Bu istisnaların düzenlenmesindeki temel amaç, mükellefi vergi borç veya cezasını zamanında ve eksiksiz ödeme yönünde teşvik etmektir ancak bu amaç için kullanılan araç olan “ilân ve tebliğlerin” vergi mahremiyetinin korunmasını talep etme hakkını ölçüsüzce ihlâl edip etmediği tartışmaya açıktır⁸⁹⁸. Öncelikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş meslekî kuruluşlarına ve meslek odalarına bildirilmesi konusunda usulleri belirleme yetkisinin Hazine Maliye

⁸⁹⁷ (Ek : 22/7/1998 - 4369/1 md.) Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlâl sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasalara uymak zorundadırlar. Hazine ve Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir (VUK m. 5/4). 508 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca geldiği halde 30.06.2019 tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan vergi ve cezalar ile 01.06.2018-31.05.2019 tarihleri arasında kesinleşen tarhiyatlar dikkate alınmak suretiyle; 250.000 TL ve daha fazla borcu olanların veya bu tutar ve üzerinde kesinleşen vergi ve cezası bulunanların, borçlu mükellef olarak ilan edileceği belirtilmiştir. Bkz. RG. 03.08.2019- 30851.

⁸⁹⁸ Bkz. Başaran, Vergi Mahremiyeti, s. 3; Demircan, ss. 190-191; Avcı, s. 137-138.

Bakanlığına devredilmesi Anayasa'nın 38'inci maddesinde düzenlenen kanunîlik ilkesi açısından tartışmalıdır. Nitekim bu tartışma kanunda benzer bir düzenleme yer almaktayken Anayasa Mahkemesi önüne gitmiş, Anayasa Mahkemesi düzenlemenin amacının cezalandırmak değil, açıklamanın yaratacağı psikolojik etki nedeniyle vergi kaçığının önlenmesi, hiç değilse azaltılması olduğunu ifade etmiş ve bu hususta kamu yararına üstünlük tanıyarak başvuruyu reddetmiştir⁸⁹⁹.

Söz konusu ilânlar yalnızca vergi mahremiyeti değil, unutulma hakkı⁹⁰⁰ açısından da tartışılmaktadır. Bu çerçevede her ne kadar Maliye Bakanlığı yüksek vergi ve cezası olanların ilânını Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinden belirli bir süre sonra kaldırırsa da bu kişilerin bir habere konu olarak başka bir internet sitesinde yayınlanması halinde bu isimlere onlarca yıl arama motoruna yazmak suretiyle ulaşmak mümkün olacaktır. Devletin dahi vergi alacağından beş yıl sonra vazgeçeceğine ilişkin zamanaşımı düzenlemesi mevcutken, kişilere kendilerini arama motorlarından sildirme hakkının tanınması gerektiği düşünülmektedir⁹⁰¹.

⁸⁹⁹ “İçeriği bu olan söz konusu maddenin önce dilekçede öne sürüldüğü gibi Anayasa'nın; "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." diyen 38. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olup olmadığını incelemek için, "basın ve TRT yolu ile açıklanma"nın bir "ceza" olup olmadığını aydınlatılma kavuşturmak gerekir. Bu konuda yapılacak ilk tesbit, söz konusu fıkranın VUK'nun "ceza hükümleri" ile ilgili dördüncü kitabında değil "vergileştirme" adını taşıyan birinci kitabında yer almış olmasıdır. Yasanın bu düzenleme şekli, kanun koyucunun basın ve TRT yoluyla açıklama yapılmasını bir ceza niteliğinde görmediğini ortaya koyar. Bu sonucu doğrulayan ikinci tesbit, söz konusu fıkra gerekçesinde "...yeni getirilmekte olan bu uygulamanın mükellefler ve vergi sorumluları üzerinde psikolojik etki yapacağı, dolayısıyla vergi kaçığının önlenmesi için etkin bir araç olacağından" sözedilmesidir. Bu iki hususun açıklıkla ortaya koyduğu; basın ve TRT yoluyla açıklamanın, Kanun Koyucu tarafından bir "ceza" niteliğinde ele alınmadığıdır. Kanun Koyucu, böyle bir açıklamanın ilgililerde ve kamuoyunda yaratacağı psikolojik etki nedeniyle vergi kaçığının önlenmesi, hiç değilse azaltılması gibi, son derece önemli bir kamu yararının korunmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle söz konusu fıkranın dilekçede iddia edildiği şekilde, Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı bir yanı yoktur.” (Any M., 19.03.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, RG. 12.11.1987-19632).

⁹⁰⁰ Unutulma hakkını genel olarak, kişilere kendileriyle ilgili bir takım kişisel verileri internet siteleri gibi kişilerin kolayca erişebileceği yerlerden sildirme ve bu verilerin yayılmasını önleme hakkı olarak tanımlamak mümkündür. Ayrıntılı bilgi için bkz. Aydın Akgül, “Kişisel Verilerin Korunmasında Yeni Bir Hak: “Unutulma Hakkı” ve AB Adalet Divanı’nın “Google Kararı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:116, 2015, ss. 11-38; Rençber, Vergi Kabahatleri, s. 324-329.

⁹⁰¹ Bkz. Rençber, Vergi Kabahatleri, s. 329.

IV. VERGİ İDARESİNİN İŞLEM VE EYLEMLERİNİN DENETİM BASAMAĞI OLARAK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

A. Genel Açıklama

Anayasa'nın 125'inci maddesi gereğince, *“İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.”* Bu düzenleme vergi idaresinin eylem ve işlemleri açısından da geçerlidir. Vergi yargısının asli işlevi idare ile vergi ödevlisi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak; talî işlevi ise, hukukî içtihat yaratmaktır⁹⁰².

Vergi yargılaması sürecinde de ölçülülük ilkesi çeşitli açılardan gündeme gelmektedir. Öncelikle vergi yargılaması hukukunda geçerli olan mahkemeye ulaşma hakkı, savunma hakkı, susma hakkı, yargı önünde eşit imkanlara sahip olma hakları gibi haklara müdahale eden bazı düzenlemelerin ve uygulamaların ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir. Bu haklara müdahale eden bazı düzenlemeler ancak meşrû bir amaca yönelmeleri, bu amaç için elverişli, gerekli ve orantılı olmaları durumunda hukuka uygun kabul edileceklerdir. Bu bölümde öncelikle vergi yargılaması hukukuna hâkim bir takım ilke ve haklara müdahale eden düzenlemeler ve uygulamaların ölçülülük ilkesine uygunlukları irdelenmektedir.

Vergi yargılaması hukukunda ölçülülük ilkesinin gündeme geldiği bir diğer husus, ölçülülük denetimidir. Çalışmanın son bölümünde ise hukuka uygunluk denetiminin ve ölçülülük denetiminin sınırları üzerinde durulmakta; vergi mahkemesi hâkiminin denetim yetkisinin ölçülülüğü ele alınmaktadır.

⁹⁰² Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 148; Aksoy, ss. 7-9; Oktar, s. 426. Ayrıca görülmekte olan bir dava bir vergi kanunu hükmünün re'sen veya bu yönde iddianın ciddi bulunması suretiyle Anayasa Mahkemesi önüne taşıma yetkisi olan vergi mahkemelerinin, kanunların Anayasaya uygunluğunun denetiminde de belli bir rolü bulunmaktadır (**Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 147).

B. Vergi Yargılaması Hukukunda Geçerli Haklara Müdahale Eden Bazı Hususların Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

1. Genel Olarak

Vergi anlaşmazlıklarının, yargıya taşınmak suretiyle uyuşmazlık haline getirildikten sonraki sürece ait hukuk kurallarını düzenleyen vergi yargılaması hukukuna ilişkin bazı kavram, kurum ve düzenlemelerin adil yargılanma hakkının bir unsuru olan mahkemeye başvurma hakkını sınırladığı kabul edilmektedir. Bunların başlıcaları, yargılama giderleri, haksız çıkma zammı ve dava açma sürelerinin kısıtlı olmasıdır. Bu kurum ve düzenlemeler hukuk sistemi içinde birtakım meşrû amaçlarla yer almaktadır. Ancak bu amaçlar ile söz konusu kurum ve düzenlemelerin mahkemeye başvurma hakkına yapmış olduğu müdahalenin ağırlığı arasında bir ölçülülük değerlendirmesi yapıldığında gereklilik ve orantılılık kıstaslarına aykırı yoğunluğa ulaşan bazı yönler göze çarpmaktadır. Bu başlık altında, yargılama giderleri, haksız çıkma zammı ve dava açma sürelerinin kısıtlı olmasına yönelik düzenlemeler ile süresinde verilmeyen beyannamelere ihtirazî kayıt konulamayacağına ilişkin içtihat ölçülülük ilkesi çerçevesinde değerlendirilmekte; söz konusu düzenleme ve uygulamaların ilkeye aykırılık teşkil eden yönleri tesbit edilerek çözüm önerileri sunulmaktadır.

2. Yargılama Giderleri

Vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için mahkemeye başvuran vergi ödevlileri, bu yolu kullanırken kişiler birçok masrafı ödemeyi göze almaktadırlar. Hatta bazı hallerde yargı harçları, bilirkişi ve keşif ücretleri, vekâlet ücreti gibi giderlerin toplamı dava değerini aşmakta bu sebeple kişiler mahkemeye başvurma hakkını kullanmaktan vazgeçmektedirler⁹⁰³. Yargılama giderleri, devletin yargılama hizmetini yerine getirirken yapmış olduğu birtakım giderleri⁹⁰⁴ finanse etmek ve kişilerin haksız olduğu kanaatine sahip olmalarına karşın sırf karşı tarafı

⁹⁰³ Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2013, (Hukukî Dinlenilme), s. 303.

⁹⁰⁴ Posta ve keşif giderleri, bilirkişi ücretleri gibi.

uğraştırmak maksatlı dava açmalarının engellemesi gibi amaçlarla alınmaktadır⁹⁰⁵. Ancak bu amaçları aşan, sosyal devlet ilkesinin gereklerine hizmet edecek şekilde istisnalar içermeyen hukukî düzenlemeler ve dahi içtihatlar mahkemeye başvurma hakkının ölçsüz kısıtlanması sonucu doğuracaktır.

Mahkemeye başvurma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi ile de koruma altında olan, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadında oldukça yer bulan bir haktır. Bu içtihatlardan biri de Yiğit- Türkiye davasında⁹⁰⁶, başvurucunun adli yardımdan yararlanma isteğinin “avukatla temsil edilen kimselerin adli yardımdan yararlanacak yoksullukta olmadığı” içtihadı nedeniyle reddedilmesi ve harç ödenmemesi sebebiyle idareye karşı açmış olduğu davanın açılmamış sayılması hususuna karşı Mahkemenin Türkiye hakkında vermiş olduğu karardır. Mahkeme, hiçbir geliri olmayan başvurulardan, o sırada aylık asgari ücretin dört katı bir miktarı bulan mahkeme harçlarını ödemelerinin istenmesini, orantılı bir kısıtlama olarak görmemiş, mahkemeye başvurma hakkı üzerinde orantısız bir kısıtlama bulunduğu, bu nedenle Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının ihlâl edildiği sonucuna varmıştır. Bazı avukatların özellikle sonunda tazminata hükmedilecek davalarda ücretlerini dava sonunda kazanılan tutardan tahsil ettiği ülkemizde avukatla temsilin adli yardımdan yararlandırılacak düşkünlükte olmamaya ölçüt alınmasının mantıklı değildir. Yine Ülger/ Türkiye kararında⁹⁰⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, dava karar harcını ödememesi nedeniyle gerekçeli karar kendisine tebliğ edilmemiş olan başvurucunun mahkemeye başvurma hakkının özüne dokunulduğuna, başvurucuya aşırı külfet yüklendiğine karar vermiştir⁹⁰⁸.

⁹⁰⁵ Yılmaz, Ejder. “Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti”, **Ankara, Barosu Dergisi**, Sayı:2, 1984, s. 200; Leyla Akyol Aslan, “Anayasa Mahkemesinin 14.01.2010 Tarihli Kararı Çerçevesinde Yargı Harçlarına İlişkin Bazı Sorunlar ve Güncel Gelişmeler”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Cilt: 1, 2011, ss. 32–52, s. 33.

⁹⁰⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yiğit- Türkiye kararı, Başvuru No. 3976/05, 02.11.2010, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-101579>), (03.02.2017)

⁹⁰⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ülger-Türkiye kararı, Başvuru No. 28505/ 95, 28.03.2002, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60397>), (04.02.2017)

⁹⁰⁸ 492 sayılı Harçlar Kanununun 28'inci maddesinin değiştirilmeden önceki hali “*Karar ve ilâm harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Karar ve ilâm Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilâm verilmez.*” şeklindeydi. Aynı şekilde, yargı işlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmamakta, karar tebliğe çıkarılmamakta, kanun yoluna başvuru talepleri kabul edilmemekte ve ilâmın icra edilmesi talepleri reddedilmekteydi. Ancak söz konusu düzenleme Anayasa Mahkemesi'nin 14.01.2010 tarihli kararıyla iptal edilmiş (Bkz. AYM, 14.01.2010 gün ve E. 2009/27, K. 2010/9 (RG, 17.03.2010- 27524)) yerini “*Karar ve ilâm harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Şu kadar ki, ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan*

Harçların ve diğer yargılama giderlerinin hak arama özgürlüğüne ölçüsüz müdahale oluşturmaması için bu giderler makûl miktarları aşmamalı, adli yardım müessesesi eksiksiz ve gereği gibi işletilmelidir⁹⁰⁹. Ancak bu miktarın en basit hak ihlâlinde yargı yoluna gitme sonucunu doğuracak kadar düşük de olmaması gerekir⁹¹⁰. Bu konuda adlî yardımdan yararlanabilecek kişilere ve harçtan muaf tutulacak dava türlerine ilişkin düzenlemelerde gerekli hassasiyeti göstermek de mahkemeye başvuru hakkının engellenmemesine karşı etkili bir çözüm olacaktır. Bu yöntemle hem yargı harcı getirilmesindeki amaç gerçekleşmiş olacak hem de dava açmak istediği halde yeterli malî gücü olmadığı için yargılama giderlerinden çekinerek dava açmayan vergi ödevlilerinin mahkemeye ulaşma hakkına ölçüsüz müdahalede bulunulmamış olacaktır.

3. Haksız Çıkma Zammı

Haksız çıkma zammı, 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde düzenlenmiştir. Ödeme emrine itirazı düzenleyen ilgili madde uyarınca;

“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir.

(...)

İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamla tahsil edilir. (...)”.

Kanun koyucu ve Danıştay, vergi ödevlisinin ödeme emrine karşı açmış olduğu davada haksız çıkması durumunda ödediği bu yüzde onluk fark için haksız çıkma zammı tabirini kullanmaktaysa da söz konusu bedelin bir tür tazminat olduğu görüşü de öğretide kabul görmektedir⁹¹¹.

maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan harcın oranı yirmide bir olarak uygulanır. Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez” hükmüne bırakmıştır.

⁹⁰⁹ E. Yılmaz, s. 224; Burak Pınar ve Nedim Meriç. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harç İlişkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, s. 51; Akyol Aslan, s. 50. Keşif ve bilirkişi ücretlerinin de bu sınırlarda olması gerekmesi yanında bu ücretlerin devletçe karşılanması gerektiği görüşü de doktrinde yer almaktadır (Bkz. E. Yılmaz, ss. 213-215).

⁹¹⁰ Doğru, Yargı Harçları, s. 345.

⁹¹¹ Bumin Doğrusöz, “Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 179, Yıl: 15, Kasım 2007, (Haksız Çıkma), s. 31-32. “Zam” bir şeyin fiyatını artırmayı, “tazminat” ise zarar karşılığı ödenen parayı, ifade eder. (Mustafa Akkaya, “Haksız

Söz konusu düzenleme, açmış olduğu davasında haksız çıkma ihtimali bulunan vergi mükellefini dava açmaktan caydırabileceği için bu yönüyle âdil yargılanma hakkının bir alt unsuru olan mahkemeye başvurma hakkına bir müdahale olarak nitelendirilmektedir. Bu müdahalenin ölçülü olup olmadığının değerlendirmesini yapmak için düzenlemenin amacı ve bu amacı gerçekleştirmeye yönelik yüzde onluk haksız çıkma zammının ağırlığı üzerinde durmak gerekmektedir. Düzenlemenin amacı, düzenleme hakkında Anayasa’ya aykırılık iddiasıyla açılan davada Mahkeme tarafından “*kamu alacakları için özel bir takip ve tahsil esasını düzenleyen 6183 sayılı Yasa’nın öngördüğü süratli ve etkin takip ve tahsilatın sağlanması*” olarak belirtilmiş, düzenlemeyle hak arama özgürlüğüne müdahale edilmediği sonucuna varılmıştır⁹¹². Görüldüğü üzere, düzenlemenin amacını belirtmekle birlikte mahkeme bir amaç-araç değerlendirmesine girmemiş, hak arama özgürlüğüne müdahale olmadığına hükmetmiştir.

Öğretide işbu düzenleme ve dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı hem hak arama özgürlüğüne hem de eşitlik ilkesine aykırılık oluşturdukları gerekçeleriyle eleştirilmektedir. Hak arama özgürlüğüne aykırılık iddiası, kısmi red kısmi kabullerde dahi uygulanan bu hükmün kişileri dava açma hakkını kullanmaktan alıkoyabilecek nitelikte olması; eşitlik ilkesine aykırılık iddiası ise mükellef aleyhine böyle bir düzenleme mevcutken idarenin davayı kaybetmesi halinde yanlış idarî işlem nedeniyle idare aleyhine herhangi bir tazminata hükmedilmemesi gerekçelerine dayanmaktadır⁹¹³. Öğreti tarafından da ifade edildiği üzere düzenlemenin eşitlik ve hak arama özgürlüğüne müdahalede bulunduğu açıktır. Ancak tartışılması gereken bu müdahalenin ölçülülüğüdür. Ölçülülük testi

Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Cilt: 1, Ankara, 2009, (Haksız), s. 339). Bu ve kanunun ifadesine bağlı kalınmak istenmesi nedeniyle zam ibaresinin kullanılmasının daha doğru olduğu düşünülmektedir. Aynı yönde bkz. Akkaya, Haksız, s. 339; Selçuk Buyrukoğlu ve İrem Erasa, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, Kasım 2012, s. 120.

⁹¹² “...hak arama özgürlüğünü engelleyen bir durum söz konusu değildir çünkü kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden önce kamu alacağının esas hakkında yargı yoluna başvurabileceği gibi, itiraz konusu kural ile ödeme emrinin tebliğinden sonra da tahsile ilişkin olarak dava açabilme olanağına sahiptir. İdari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır.” (Any M., 03.02.2011 tarih ve E. 2009/83, K. 2011/29 sayılı kararı, RG. 14.05.2011-27934).

⁹¹³ Akkaya, Haksız Çıkma, s. 340, 342- 347; Doğrusöz, Haksız Çıkma, s. 31; Soner Yakar, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 250, Temmuz 2009, s. 196.

uygulanırken düzenlemenin getirilme amacının belirlenmesi önemlidir. Ödeme emri aşamasında dava açılması durumunda yürütmenin kural olarak durmadığı⁹¹⁴ düşünüldüğünde, hükmün dava açılması nedeniyle kamu alacağının geç tahsil edilmesi sebebiyle uğranılan zararı tazmin amacından çok mahkemelerin ve vergi idaresinin gereksiz yere meşgul edilmesinin önlenmesi amacına yönelik olduğu söylenilebilir⁹¹⁵. İfade edilen bu amacın gerçekleşmesi için daha yumuşak araçlar kullanılabilecekken, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinin ağır düzenlemesinin *gereklilik ilkesine* aykırı olduğu düşünülmektedir. Nitekim haksız çıkma zammının yüzde on olarak belirlenmesi, esasa girilmeden reddolunan davalar ve vergi hukuku gibi karmaşık bir alanda haklılığı konusunda yanılığa düşen ve kısmen haklı da bulunan mükelleflere de uygulanması gerekli değildir⁹¹⁶. Düzenleme yerine davası tamamen reddedilen vergi ödevlileri için üst sınırı kanunla belirtilmekle birlikte hâkime kötü niyet ayrımı yapabilecek şekilde takdir yetkisi veren bir düzenlemenin getirilmesinin ölçülülük ilkesine daha uygun olacağı düşünülmektedir. Böyle bir düzenleme hem kötü niyetli, idareyi oyalamak maksatlı açılacak davaları önleme amacıyla hak arama özgürlüğünün korunması arasında daha âdil bir denge sağlayacaktır.

4. Dava Açma Süreleri

Âdil yargılanma hakkı ve daha özelinde hak arama özgürlüğünü sınırlandırdığı düşünülen bir başka husus dava açma süreleridir. Hak arama özgürlüğünün en belirgin unsuru olan mahkemelere başvurma hakkı birçok yargı sisteminde belirli bir süreyle sınırlandırılmış bulunmaktadır. İdarî yargıda bu sürenin

⁹¹⁴ Ödeme emrine karşı açılan davalarda kural yürütmenin kendiliğinden durmaması olmasına karşın, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesi gereğince açık hukuka aykırılık ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zarar şartlarının gerçekleşmesi nedeniyle mahkemece teminatlı ya da teminatsız olarak yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.

⁹¹⁵ Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, s. 340, 342.

⁹¹⁶ Bkz. Ahmet G. Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", **Prof. Dr. Akif ERGİNAY'a 65. Yaş Armağanı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981, dn. 65, s. 666; Yakar, s. 250, Uçan, s. 73. Ayrıca uygulamada vergi dairelerinin lehlerine verilen kararın kesinleşmesini bile beklemeden haksız çıkma tazminatına ilişkin ödeme emri düzenleyip gönderdikleri görülmektedir. Ancak Danıştay bu uygulamanın hukuka aykırı olduğunu belirtmekte, alacak aslının tasdikine yönelik mahkeme kararının kesinleşmesi beklenilmeden gönderilen ödeme emrinin iptal edilmesi gerekliliğine hükmetmektedir. Bkz. Dş. 9.D., 04.05.2006 tarih ve E. 2005/4620, K. 2006/1689 sayılı kararı (Kazancı içtihat bankası, 21.08.2017)

mevcudiyetinin amacı ve gerekliliği tartışma konusu edilmektedir. Nitekim zaten idare karşısında güçsüz konumda olan kişilerin, kendilerini ilgilendiren hukuka aykırı işlem veya eylemlerin iptalini ve bunlardan doğan zararlarını talep etmeleri için bir süre sınırlamasına tabi tutulması, idarî yargının amacı olan idarenin eylem ve işlemlerinde hukuka uygunluğun sağlanması ve kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla tam olarak bağdaşmamaktadır⁹¹⁷. Ancak idarî yargıda mahkemelere başvuru süresi gibi bir sınırlandırmanın varlığı, idarî istikrarın sağlanması ve kamu hizmetlerinin devamlılığı için önemlidir. Nitekim bir idarî eylem veya işlemin sürekli olarak dava konusu olma tehdidi altında tutulması, idarî istikrarın sağlanması ve idarî işlemlerin verimliliği açısından sakınca doğurmaktadır. Bu sakınca dava açma hakkının belirli sürelerle kısıtlanması suretiyle giderilebilir⁹¹⁸. Bugün hemen tüm hukuk sistemlerinde dava açma imkânı belirli bir süreyle kısıtlanmaktadır⁹¹⁹. Bu durumun temel hak ve ilkelere müdahale etmemesi için söz konusu dava açma sürelerinin, dava açma hakkını engelleyecek kadar kısa olmaması⁹²⁰ bunun yanında belirli ve açık olması gerekmektedir.

⁹¹⁷ Tartışmalar hakkında bkz. Lûtfî Duran, “İdari Kazada Dava Açma Müddeti (İdari Müruru Müddet)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 11, Sayı:1-2, 1946, ss. 238-239; Mithat Sancar, “İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davasında Süre”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı:1, Mart 1990, ss. 71; Yahya Zabunoğlu, “İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Birinci Kitap, Danıştay Matbaası, Ankara, 1991, ss. 187-207, (Süre), s. 191; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Süreler), s. 42.

⁹¹⁸ L. Duran, s. 238; Sancar, s. 71; A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 36. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 396; Karakoç, Süreler, s. 41-42; Karakoç, Genel Vergi, s. 814; Akıncı, Müslim. **İdari Yargıda Âdil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 177; Özgecan Gök, “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı’nın Düşündürdükleri”, Prof. Dr. Burhan CEYHAN’a Armağan, Cilt: I, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı**, İzmir 2012, ss. 381-433, (Dava Açma), s. 382; Pınar, Hukukî Dinlenilme, s. 4370. Ayrıca dava açma sürelerinin kısa tutulmasında kamu yararı olduğu kabul edilmektedir (Zabunoğlu, Süre, s. 191; Karakoç, Süreler, s. 41). Vergi yargılaması hukukunda dava açma süresinin varlığının mükellefi, hakkında yapılan vergilendirme işleminin hukukiliği konusunda düşünme ve incelemeye itmesi nedeniyle bir yönüyle mükellefin çıkarlarını koruduğu yönünde bkz. Karakoç, Süreler, s. 42.

⁹¹⁹ Tartışılması gereken dava açma sürelerinin gerekliliğinden ziyade süreler ile ilkelerin nasıl belirleneceği ve uygulanacağıdır. (Sancar, s. 71; Karakoç, Süreler, s. 42).

⁹²⁰ Aynı husus bireysel başvuru yoluyla önüne getirilen bir uyumsuzluğa ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi tarafından da ifade edilmiştir. Mahkemeye göre, “Mahkemeye ulaşmayı aşırı derecede zorlaştıran ya da imkânsız hâle getiren uygulamalar mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir. Bununla birlikte dava açma ya da kanun yollarına başvuru için belli sürelerin öngörülmesi, bu süreler dava açmayı imkânsız kılacak ölçüde kısa olmadıkça hukuki belirlilik ilkesinin bir gereğidir ve mahkemeye erişim hakkına aykırılık oluşturmaz.” (Any M. Mehmet Bolat ve Diğerleri, 10.03.2016 tarih ve Baş. 2013/5974 numaralı kararı, RG. 05.05.2016-29703, § 37)

Kamu hukukunda, idarî eylem ve işlemlerin verimliliği ve istikrarın sağlanması amacına hizmet eden dava açma sürelerinin, çok kısa tutulması gereklilik ve orantılılık ölçütleri açısından düşünüldüğünde mahkemeye başvurma hakkına ölçüsüz bir müdahale olarak değerlendirilebilir. Nitekim öğretide⁹²¹ ve Danıştay içtihadlarında yaygın görüşün dava açma sürelerinin hak düşürücü süre olduğu yönünde olduğu da düşünüldüğünde, dava konusu edilmeyen bir vergilendirme işlemi, idare tarafından hukuka uygun bir şekilde geri alınmadıkça veya yerine yeni bir işlem tesis edilmedikçe varlığını ve hukuk düzenindeki etkilerini koruyacaktır. Bu itibarla çok kısa süreyle sınırlı tutulan dava açma süreleri, dava konusu işlem hakkında bilgi edinmesi zorlaşan mükelleflerin dava açma haklarını kullanmalarına engel olacaktır⁹²². Ayrıca kısa tutulan dava açma süreleri idarenin kusurlarının korunmasına ve artmasına hizmet etmiş olacaktır⁹²³. Ancak bu sürenin çok uzun da tutulmaması gerekmektedir. Nitekim dava açma sürelerinin çok uzun tutulması vergilendirme işlemlerinin uygulanmasını sürüncemede bırakarak kamu hizmetlerinin aksamasına, kamu zararının ortaya çıkmasına sebebiyet verebilecektir⁹²⁴.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava Açma Süresi" başlıklı 7'nci maddesinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olarak belirlenmiştir. Malatya Vergi Mahkemesi, mükelleflerin vergi mahkemelerinde dava açılmak için gerekli hazırlığı yapılabilmesi, gerek hukukî yardımdan gerekse teknik yardımdan yararlanabilmesi için zamana ihtiyacı olduğu, bu zamanın makûl bir süre olması gerektiği ve otuz günlük başvuru süresinin makûl olmadığı gerekçesiyle hükmü Anayasa Mahkemesi önüne taşımıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi 30 günlük sürenin kanun

⁹²¹ Siddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: 3, 3. Bası, (Akgün Matbaası), İstanbul, 1996, s. 1961; A. Şeref Gözübüyük, "İdari Yargıda Dava Açma Süresi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, ss. 3-20, (Dava Açma Süresi), ss. 3-4.; Şenyüz ve diğerleri, s. 312 Dava açma süreleri hak düşürücü sürelere benzerlik göstermekle birlikte, bu sürenin durması veya bu süreye ek süre tanınması gibi durumlar söz konusu olabildiğinden tam olarak hak düşürücü süre olarak kabul edilmesi güçtür. (Karakoç, Süreler, s. 48).

⁹²² Bkz. Zabunoğlu, Süre, s. 191; Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s. 396; Karakoç, Süreler, s. 42. Dava açma sürelerinin çok kısa tutulmasının hak arama özgürlüğünü engelleyerek idarî yargıyı etkisizleştirdiği yönünde bkz. Sancar, s. 71.

⁹²³ Bkz. Zabunoğlu, Süre, s. 191.

⁹²⁴ Karakoç, Süreler, s. 43. Ayrıca bkz. Zabunoğlu, Süre, s. 191; Övül Çölgezen Batun, **Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, ss. 65-66.

koyucu tarafından, Danıştay ve idare mahkemelerinin görevine giren konuların özellik ve nitelikleri ile vergi mahkemelerinin görevine giren konuların özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için vergilendirme işlemlerindeki kamu yararı gözetilerek konduğu gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir⁹²⁵. Tarafımızca da vergi yargılamasına başvurmak için belirlenen otuz günlük sürenin makûl olduğu düşünülmektedir.

Vergi davalarında dava açma sürelerine ilişkin Anayasa Mahkemesi'nde itiraza konu edilen bir başka hüküm de özel kanun niteliği taşıyan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinin birinci fıkrasında ödeme emrine karşı dava açma süresi olarak düzenlenen yedi günlük süreydi. Bu yedi günlük sürenin çok kısa olması, sırf işlem türüne ilişkin farklılık sebebiyle esasen vergi yargılaması kapsamında olan ödeme emrine karşı dava açılmasının farklı süreye tabi tutulmasının gerekmemesi sebebiyle Anayasanın 2'nci ve 36'ncı maddelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise; kanun koyucu tarafından, ödeme emrinin özellik ve niteliği ile diğer idarî işlemlerin özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmamasındaki kamu yararı gözetilerek, ödeme emrine karşı açılacak davalar için dava açma süresinin yedi gün olarak belirtildiği gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir⁹²⁶. Ancak söz konusu düzenleme 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile bu fıkra da yer alan "7" ibaresi "15" olarak değiştirilmiş olup aynı Kanunun 123'üncü maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemenin ölçülülük ilkesi açısından da yerinde olduğu düşünülmektedir. Nitekim 7 günlük süre vergi ödevlerinin dava konusu hakkında araştırmalarını yapması, ilgili belgeleri temin etmesi açısından oldukça kısa bir süre idi. Bu kısa süre, vergi yargısını etkisizleştirmekte, idarenin hukuka aykırılıklarının korunmasına yol açmaktaydı.

Dava açma sürelerinin yalnızca kısalığı değil, Türk idarî yargılama alanında çeşitlilik arz etmesi hususu da yine eleştiri konusu edilmektedir⁹²⁷. Danıştay tarafından da karmaşıklık olarak ifade edilen bu durumdan kamu borçlularının

⁹²⁵ Any.M., 04.02.2010 tarih ve E. 2006/23, K. 2010/27 sayılı kararı, RG.02.12.2010-27773.

⁹²⁶ Any M., 06.01.2011 tarih ve E.2008/96, K. 2011/3 sayılı kararı, RG. 14.05.2011-27934.

⁹²⁷ Gök, s. 414-415.

korunması için, mevzuat⁹²⁸ ve buna dayalı Danıştay içtihatlarında⁹²⁹, vergi ceza ihbarnamelerinde dava açma sürelerinin gösterilmesi gerekliliğine ve gösterilmemesi halinde bu belgelerin hükümsüz sayılacağına yer verilmektedir. Başvuru yerleri ve sürelerinin gösterilmemesinin sonucunun ne olacağının kanunda açıkça belirtilmediği bildirimler için ise, Danıştay bu bildirimlerde şekli bir sakatlık olduğu yönünde değil, bu bildirimlerin dava açma süresini başlatmadığı yönünde karar vermektedir⁹³⁰. Anayasa Mahkemesi de, süresinde İdare Mahkemesi'ne başvuru yapan başvuru mahkemesinin görevsizlik kararı vermesi üzerine Vergi Mahkemesine başvurduğu olayda, Vergi Mahkemesi'nin davanın 30 gün içinde açılmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermesini mahkemeye başvurma hakkının ihlali olarak nitelendirmiş; ilgili kararın gerekçesinde, karmaşık olan gümrük mevzuatı karşısında başvurucuya başvuru yollarının gösterilmesi gerekliliğini ifade ederken, başvurulacak mercii ve

⁹²⁸ “Hatalı tebliğler

Madde 108 – (Değişik: 23/6/1982-2686/19 md.) Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukukî kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.”, (VUK. m. 108).

⁹²⁹ “Kamu borçlusuna gönderilen ödeme emrine karşı, 7 günlük dava açma süresinin gösterilmesinin karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama hürriyetlerinin korunması açısından zorunlu olduğu” görüşüyle desteklemiştir.” (Dş. 4.D. 13.11.2006 gün ve E. 2005/2134, K. 2006/2156 sayılı kararı, kazancı içtihat bankası). “.. Diğer taraftan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin Vergi Usul Kanunu'nun 35'inci ve 366'ncı Maddelerine dayanılarak düzenleneceği, ihbarnamelerde aynı zamanda vergi mahkemelerinde dava açma süresinin gösterileceği; gösterilmemesi halinde aynı yasanın 108'inci maddesi uyarınca vesikanın hükümsüz kalacağının belirtildiği, olayda ise vergi ve ceza için ihbarname kullanılmadığı ve her ikisine birden tek bir tahakkuk ihbarnamesi adı altında bir ihbarname düzenlenerek tebliğ edildiği, ayrıca bu ihbarnamede dava açma süresinin gösterilmediği, bu durumda vergilendirme ile ilgili olayın tesbitine yönelik şartlar Kanunun öngördüğü şekilde yerine getirilmediğinden yapılan işlemde yasal isabet görülmediği gerekçesi ile vergi ihbarnamelerinin yasanın öngördüğü şekilde düzenlendiği, esas hakkında karar verilmeden usul yönünden karar verilmesinin yasal olmadığı ileri sürülerek bozulması isteminin reddine oybirliği ile karar verildi” (Dş. 4.D. 18.01.1989 gün ve E. 1988/ 335, K. 1989/ 98 sayılı kararı) (Sönmez/ Ayar, s. 241-242).

⁹³⁰ “Dosyada bulunan ödeme emrinde, bu işleme karşı başvurulacak yargı mercii veya idari makam ile başvuru süresinin gösterilmediği saptanmaktadır. Bu durum, Anayasanın 40'inci maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasanın 36'ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40'inci maddesine açıkça aykırılık yaratmıştır.

Başvuru veya dava açma süresi gösterilmeyen ödeme emrine ilişkin yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceğinden, ödeme emrine karşı açılan davanın süreaşımı nedeniyle reddine ilişkin ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir” (DVDDK., 17.09.2014 tarih ve E. 2014/613, K. 2014/791 sayılı kararı, Kazancı İctihat Bankası, 01.10.2020).

başvuru süresinin gösterilmediği tebliğlerin mahkemeye başvuru süresini başlatmadığı yönündeki Danıştay içtihadına da atıfta bulunmuştur⁹³¹.

5. Süresinde Verilmeyen Beyannamelere İhtirazî Kayıt Konulamaması

Kişinin kendi beyanına karşı dava açamaması genel kural iken ihtirazî kayıtla verilen beyannameler bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Ancak genel olarak ihtirazî kaydın hangi tür beyannamelere konulabileceği; kanunî süresi içinde veya kanuni süresinden sonra verilen beyannameler arasında bir ayrım olup olmadığı hususu konusunda bir netlik bulunmamaktadır. Bu belirsizlik, süresi dışında verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konularak sonrasında dava açma hakkının kullanılıp kullanılamayacağına ilişkin belirsizliği de beraberinde getirmektedir. Söz konusu belirsizlik öncelikle pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma şartı olan “hiç verilmemiş beyannamenin verilmesi, eksik beyannamenin tamamlanması” noktasında kendisini göstermektedir. Bu beyannamenin ihtirazî kayıtla verilip verilemeyeceği çeşitli kararlara konu olmuş tartışmalı bir konudur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da genel olarak süresinden sonra verilen beyannamelerin dava açma hakkı sağlamayacağı yönünde karar vermiştir⁹³².

⁹³¹ “Derece Mahkemesi, son derece karışık ve dağınık olan gümrük mevzuatına ilişkin ve başvurulacak kanun yolları ve merciler ile süresi belirtilmemiş bir idari işleme karşı açılan davayı süre aşımı gerekçesiyle reddetmiştir. Başvurucunun yabancı uyruklu oluşu dikkate alınmamış; Danıştayın, başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen işlemlerle ilgili davalardaki genel uygulamalarıyla (bkz. §§ 20-22) da uyuşmayan bir biçimde dava açma süresine ilişkin kurallar katı yorumlanmıştır. Somut olayın özel koşullarında, Derece Mahkemelerinin bu tutumunun başvurunun mahkemeye erişim hakkını ihlal eder nitelikte olduğu sonucuna varılmıştır.” (Any M., Mohammed Aynosah kararı, 23.02.2016 tarih ve Baş. 2013/8896 numaralı kararı, RG. 24.03.2016-29663, § 42). Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu somut olayda başvurunun yabancı, Gümrük mevzuatının karmaşık olmasına değinmesinin, farklı olaylarda farklı kararlar verebileceğine işaret ettiği yönünde bkz. Halim Alperen Çıtak, “Güncel Bireysel Başvuru Kararları ve İdarî Yargıda İptal Davası Açma Süresi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 2, 2017, s. 238.

⁹³² “Mükelleflerin, beyannamelerinde bildirdikleri matrahlara veya bildirilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin ihtirazi kayıt konulan kısmına karşı vergi davası açabilmesine olanak var ise de, bu istemlerin yasal süresi içinde verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kapsadığı açıktır. Beyanname verme süresi geçirildikten sonra, taşınmaz satışından doğan kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi istemini içeren dilekçenin, süresinden sonra verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığından, kararın, vergi dairesi müdürlüğünce temyiz istemine konu yapılan tahakkukun kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.” (Dş.VDDK., 28.09.2016 tarih ve E. 2016/859, K. 2016/803 sayılı kararı)

Bu husus somut norm başvurusu yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne de götürülmüş Anayasa Mahkemesi, içtihat farklılıklarının her zaman olabileceğini, burada Anayasaya aykırılık söz konusu olmadığını ifade etmiştir⁹³³. Ancak Anayasa Mahkemesi konu hakkında vermiş olduğu bireysel başvuru kararında pişmanlık ve ıslah başvuruları⁹³⁴ ile düzeltme başvurularını birbirinden ayrı tutarak, düzeltme beyannamelerinin ihtirazî kayıtla verilip daha sonra dava hakkının kullanılamayacağı yönündeki uygulamayı mükellef haklarına ölçüsüz müdahale olarak değerlendirmiştir⁹³⁵. Nitekim bir mükellefin kod listesine alınma, kredi puanının düşmesi gibi sonuçlarla karşılaşmamak için süresinde verilmediği iddia olunan bir beyannameyi vermesi söz konusu olabilmektedir. Bu kimselerin ihtirazî kayıtla

⁹³³ “İtiraz konusu kural, mükelleflerin gelirinin istisna, muafiyet v.b. nedenlerden dolayı vergiye tâbi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahları için iddia ve savunmalarını bir yargı mercii önünde ileri sürebilmeleri imkânını sınırlamaktadır. Ancak istisnaları ile birlikte değerlendirildiğinde kuralın, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmadığı ve hak arama özgürlüğünü ölçüsüz bir şekilde engellemediği anlaşılmaktadır. (...)”

22. Uygulamada hangi tür beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceği; kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı hususlarından dolayı dava açma hakkının tanınıp tanınmayacağı sorunu ise doğrudan doğruya itiraz konusu kuralla ilişkili olmayıp ihtirazi kaydın kapsamı ile ilgilidir. 23. Öte yandan, 2577 sayılı Kanun’un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında “ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar” ibaresiyle beyannameler arasında herhangi bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Her ne kadar kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamaması hususunun içtihat farklılığına neden olduğu gerekçesiyle Anayasa’ya aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de herhangi bir düzenlemenin mahkemeler arasında içtihat uyumsuzluklarına neden olması yargılama hukukunun doğası gereği her zaman mümkün olup bu durumun anayasal bir sorun oluşturması söz konusu değildir.” (Any M. 14.06.2017 tarih ve E. 2017/24, K. 2017/112 sayılı kararı, RG. 19.07.2017- 30128). Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin bir bireysel başvuru kararında da ölçülülük incelemesi yapmış, “mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malikin mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvuru aleyhine bozmadığı” kanaatine ulaşmıştır. Bkz. Any M., Millî Reasürans Türk A.Ş., 01.07.2020 tarih ve Baş. 2016/70 numaralı kararı, RG.11/8/2020-31210.

⁹³⁴ Pişmanlık ve ıslah kurumuna başvurulması durumunda ihtirazî kayıtla beyana izin verilmemesi gerektiği yönünde bkz. Karakoç, Öneriler, s. 365.

⁹³⁵ “Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvuru sahiplerinin bu işleme karşı açtığı davalar vergi mahkemelerince esasları yönünden incelenmemiştir. Bu durumda sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır. Sonuç olarak başvuru sahipleri, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvuru sahiplerinin, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır. Başvuru sahiplerinin mülkiyet haklarına yapılan müdahale ölçüsüzdür.” (Any M., Arbay Petrol, Baş. No. 2015/15100, 27.02.2019, RG. 03.04.2019- 30734).

beyanname veremeyeceğinin kabulü, dava açma hakkının orantılı olmayan bir şekilde engellenmesi anlamına gelmektedir. Bu yönde Danıştay içtihadının değişmesinde yarar bulunmaktadır.

C. Vergi Mahkemelerinin Vergi Hukukuna Özgü İşlemleri Denetim Yetkisinde Ölçülülük İlkesi

1. Genel Olarak

Hukuk devletinin bir gereği olarak idarenin eylem ve işlemleri idarî yargının denetimine tâbidir. Ancak bu denetim yetkisi de sınırsız değildir. Yargı organına, kişilerin haklarını korumak için tanınan bu yetkinin, Anayasa ve kanun yoluyla çizilen sınırlarının göz ardı edilmesi, hâkime tanınan takdir yetkisinin aşıldığı anlamına gelmektedir. Bu durum her ne kadar bir anayasal hakkın korunmasını ifade edecek şekilde klasik bir ölçülülük sorunu gibi gözükme de vergi mahkemesi hâkiminin yetkisinin sınırını aşarak mükellef aleyhine sonuç doğuracak, mükellef haklarını olumsuz anlamda etkileyecek yönde karar vermesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum denetimin amacı ile kullanılan araç arasındaki orantısızlığı ortaya koymaktadır. Bu nedenle vergi mahkemelerinin vergi hukukuna özgü işlemleri denetim yetkisinde ölçülülük ilkesi başlığı altında öncelikle vergi mahkemesi hâkiminin denetim yetkisinin sınırlarından genel olarak bahsedilmekte; daha sonra vergi mahkemelerinin ölçülülük denetimi yapmasının sınırları üzerinde durulmaktadır.

2. Genel Anlamda Vergisel İşlemlerin Hukuka Uygunluğunun Denetiminin Sınırı

İdarenin işlem ve eylemlerinin denetimi öteden beri idare hukukunun tartışmalı konularından biri olmuştur. Ülkelerin hukuk sistemlerinden (geleneklerinden) de oldukça etkilenen bu tartışma⁹³⁶ şüphesiz ki vergi hukukunda da

⁹³⁶ İdarî yargı hâkiminin denetim yetkisinin sınırı hangi yargı sisteminin benimsenmiş olduğuna, savaş, sıkıyönetim ya da otoriter rejimlerin hüküm sürmesi gibi etkenlere bağlı olarak farklılık arz etmektedir. Karşılaştırmalı inceleme için bkz. Mahmut Şen, “İdarenin Yargısal Denetiminin

kendini göstermektedir. Konunun ölçülülük ilkesiyle bağlantısı ise, şu hususta ortaya çıkmaktadır: vergi işlemlerinin idarî denetime tâbi tutulmasının amacı en basit ifadeyle mükellefin hukukî güvenliğini korumak, idarenin mükellefin haklarına meşrû olmayan müdahalesini engellemektir. Denetim yetkisinin bu amacı aşacak şekilde idare veya kanun koyucu yerine geçmek suretiyle kullanılması şüphesiz ki ölçülülük ilkesinin bir alt unsuru olan orantılılık ölçütüne aykırılık taşıyacaktır. Bu noktada denetim yetkisinin aşırı kullanımının, mükellef lehine veya aleyhine sonuç doğurması mümkündür. Nitekim hâkimin (yetkisini aşacak şekilde) bir vergi suç veya kabahatinin oluşmadığına ancak onun yerine daha ağır bir müeyyideyi gerektiren başka bir suç veya kabahatin oluştuğuna hükmetmesi mükellef aleyhine sonuç doğurabilecekken, idarenin işlemini yerindelik denetimi yapmak suretiyle iptal etmesi ise, mükellef lehine sonuç doğurabilecektir.

İdari yargıda hâkimin denetim yetkisinin sınırları, Anayasa, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile yargı kararları ile çizilmektedir. Bu sınır genel olarak hukuka uygunluk denetimiyle sınırlı bir denetim yapılması, yerindelik denetimi yasağı ve hâkimin idarenin yerine geçmemesidir⁹³⁷. Bu hususta, vergi mahkemesinin idarenin yerine geçmek suretiyle tarh işlemini değiştirmesi⁹³⁸, vergi

Sınırlarına İlişkin Modeller”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, 2013, Sayı: 1-2, ss. 1624-1641.

⁹³⁷ Ayrıntılı açıklama için bkz. Hulusi Alphan Dinçkol, “İdari Yargıda Hâkimin Takdir Yetkisinin Denetlenmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, 2013, ss. 1572-1579. “(...) İdarelerin takdir yetkisi ile donatıldığı durumlarda da, idarî yargı yerlerince, ancak bu takdir yetkisinin idare hukukunun kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi söz konusu olabilir. Takdir yetkisini ortadan kaldıracak şekilde yargı kararı verilemez.” (Dş. 8.D., 07.12.2000 gün ve E.1999/1154, K.2000/8099 sayılı kararı, Dinçkol, s. 1576, dn.31). “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. maddesinde, Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemelerinin bakmakla yükümlü oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yapmaları öngörülmüştür. Buna göre bakılan davalarla ilgili dosyada mevcut bilgi ve belgelerin gerçeğe ulaşılmasında yeterli görülmemesi halinde, mahkemelerce madde hükmünde öngörülen her türlü incelemenin yapılması, gerek re’sen araştırma ilkesi, gerekse sözü geçen kanun hükmü karşısında zorunluluk arz etmektedir. Gerçeğe ulaşılma doğrultusunda yapılan araştırma ve incelemelerin idarenin yerine geçme olarak düşünülmesi de mümkün değildir.” (Dş. 9. D., 20.05.2004 Tarih ve E. 2002/5192, K. 2004/3381, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, 02.12.2019).

⁹³⁸ “(...) Vergiyi doğuran olayı ortaya koyan bir tesbit yoksa, mahkemelerin vergiyi doğuran olayın tesbitine ilişkin bir inceleme ve araştırma girmeleri söz konusu olamayacaktır. Bu açıklamalar karşısında, uyumsuzluk konusu olayda idarece yapılan tarh işleminde, mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu düzenlenen tutanakla tesbiti yapılan hususlar matrahın hesaplanmasında dikkate alınmayarak başka bir yöntem kullanılmışken, Vergi Mahkemesince İdarenin yerine geçilmek suretiyle, tutanakla tenkit konusu yapılmaksızın tesbit edilen konularla ilgili yeni bir matrah farkı yaratılmak suretiyle, tarh işleminin değiştirilmesinde isabet görülmemiştir.” (Dş.3.D., 15.12.1989 gün ve E.1989/1325, K.1989/2825, legalbank.net, 02.12.2019).

cezasını gerektiren bir fiilin varlığı idare tarafından tesbit edilmesine karşın, bu fiilin başka bir suçun konusunu oluşturduğuna ilişkin karar verilmesi⁹³⁹ vergi mahkemesince denetim yetkisinin aşırı kullanımı anlamı taşımaktadır.

3. Vergilendirme İşlemlerinde Ölçülülük Denetiminin Sınırı

Vergi mahkemeleri, ölçülülük değerlendirmesi yaparken şüphesiz ki vergi idaresinin yetkilerini nasıl kullandıklarını, bu yetkileri kullanırken mükellef haklarına gereğinden fazla müdahale edip etmediğini denetlemektedirler. Bu denetimin ölçüsü diğer bir isimle yoğunluğu sadece vergi mahkemeleri açısından değil, genel çerçeveden bakıldığında Anayasa Mahkemesi ve İdare Mahkemesinin yapmış olduğu ölçülülük denetimi açısından da oldukça tartışmalı bir husustur. Ölçülülük denetiminin ne yoğunlukta yapılması gerektiğini, hangi durumlar için “ölçülülük denetiminin sınırlarının idarenin yerine geçecek şekilde aşıldığını” gösterecek, her durumda geçerli bir formül bulmak da mümkün değildir. Bu nedenle ölçülülük denetiminin yoğunluğu, ölçülülüğün ölçütünün ne olduğu hususları birçok hukuk sisteminde tartışılmaktadır⁹⁴⁰.

Alman hukukunda, orantılılık değerlendirmesi özellikle Anayasa hukukunda oldukça tartışılan bir husustur. Bu çerçevede, özellikle orantılılık ölçütünün somut kriterler olmaksızın uygulandığı durumlarda hukuk ve siyaset arasındaki çizgiyi belirsizleştireceğinden endişe edilmektedir⁹⁴¹. Avrupa Adalet Divanı içtihadıyla da uyumlu olarak⁹⁴² Alman Federal Anayasa Mahkemesi, son içtihatlarında yasama organının yapmış olduğu düzenlemelerinin amacıyla uyumlu ve tutarlı olduğuna ikna edici olması gerektiğine işaret etmektedir⁹⁴³. Burada esasen ölçülen, elverişlilik

⁹³⁹ “(...) Mahkemelerin, suçun vasfını değiştirerek inceleme elemanınca ve vergi idaresince önerilmeyen bir cezaya hükmetmeleri, idarenin yerine geçerek işlem tesis etmeleri sonucunu doğuracağından, hukuken mümkün değildir.” Dş.4.D., 21.12.2000 gün ve E.1999/5428, K.2000/2702, www.emsal.danistay.uyap.gov.tr, 02.12.2019).

⁹⁴⁰ Bkz. Nikolaus Marsch ve Vanessa Tümsmeyer, “The Principle of Proportionality in German Administrative Law”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York 2016, s. 36-39; Yoan Sanchez, “Proportionality in French Administrative Law”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York, 2016, s. 61-65.

⁹⁴¹ Bkz. Ossenbühl, s. 620-621; Marsch ve Tümsmeyer, s. 36.

⁹⁴² Bkz. Avrupa Adalet Divanı 06.11.2003 tarih ve C-243/01 başvuru numaralı kararı, (<http://curia.europa.eu>, 03.04.2019).

⁹⁴³ Birahanelerde sigara yasağının mesleki icra serbestisini ihlâlüne ilişkin örnek karar için bkz. BVerfGE 121, 317, 359 vd. (<http://www.servat.unibe.ch>, 03.04.2019).

unsurunun da bir parçasını oluşturan yasama organının samimiyetidir. Bu değerlendirme her ne kadar ikna edici gözükse de tutarlı ve istikrarlı sonuçlara ulaşmayan; fakat, kabul edilebilir bir uzlaşıyla neticelenen yasama faaliyetleri için yeterli görülmemektedir⁹⁴⁴. İdarenin denetimi noktasında ise, İkinci Dünya Savaşından sonra idarenin eylem ve işlemlerinin sıkıca denetlenmesi ulaşılmaması gereken bir ideal olarak görüldüğünden, mahkemeler temel haklara müdahalede bulunan idarî eylemleri temel haklar bakımından oldukça sıkı denetlemektedir.

Buna karşın son zamanlarda idarenin eylemlerinin yargı tarafından denetiminin, idarenin takdir yetkisini baskı altına alıp almadığı, kuvvetler ayrılığını ihlâl edip etmediği sorusu gündeme getirilmeye başlanmış; idare mahkemeleri, kanun koyucunun idareye takdir yetkisi vermek yönündeki iradesine saygı duymak yerine, kendilerince en doğru önlemi bulmaya odaklanmaları nedeniyle eleştirilmektedir⁹⁴⁵. Bu doğrultuda Federal İdare Mahkemesi ve Temyiz Mahkemesi içtihadında birtakım gelişmeler olmuş, birtakım prensipler ortaya konulmuştur. Buna göre, öncelikle idare takdir yetkisine sahip olmadığı bir bağlı yetkiye sahip olduğu bir idarî eylemi gerçekleştiriyorsa burada ölçülülük denetimi ancak bağlı yetkinin düzenlendiği hukukî düzenleme üzerinde yapılabilir. Nitekim eğer hukukî düzenleme ölçülü ise idarî eylem de ölçülüdür. Bu durumda idarenin eylem veya işleminin ölçülülük denetimi söz konusu olamaz. Eğer olursa, bu durum ölçülülük denetiminin sınırlarının aşıldığı anlamına gelmektedir⁹⁴⁶. Mevzuat hükmünün açık olmaması ve yoruma ihtiyaç duyması durumlarında bu uygulamanın tersi kabul edilebilmekle birlikte⁹⁴⁷, kanun hükmünün açık olduğu bazı durumlarda da⁹⁴⁸ idare mahkemesinin (Anayasa mahkemesinin de yönlendirmesiyle) ölçülülük denetimi yaptığı da görülmektedir. Burada Federal Anayasa Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 8'inci maddeye ilişkin içtihadına atıfta bulunmaktadır⁹⁴⁹. Ancak bu

⁹⁴⁴ Marsch ve Tüsmeyer, s. 37.

⁹⁴⁵ Marsch ve Tüsmeyer, s. 37.

⁹⁴⁶ BVerwG NJW 2009, 2905; Naumann, s. 97. İdarenin bağlı yetkiye sahip olduğu durumlarda ölçülülük değerlendirmesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Naumann, ss. 96-104.

⁹⁴⁷ Belirsiz hukukî kavramların sıkça kullanılmasının, bağlı yetkiyi takdir yetkisi tanınan alana dönüştürüp dönüştürmediği de Alman hukukunda tartışma konusudur. Bu konuda hâkim görüş, kamu otoritesinin takdir yetkisi kullanabileceği kesin olmayan, belirsiz hukukî kavramların kullanımının, bağlı yetkinin niteliğine zarar vermeyeceği yönündedir. (Ayrıntılı bilgi için bkz. Naumann, s. 98).

⁹⁴⁸ Yabancıların ihraç edilmesi yönünde idarî kararların incelenmesi buna örnek gösterilmektedir. Bkz. Marsch ve Tüsmeyer, s. 37.

⁹⁴⁹ BverfG NVwZ 2007, 1300.

durum sonucunda idarenin yargısal denetimindeki maksadın aşılması, idarenin hukuku uygulamak konusunda zorluk yaşadığı, kuvvetler ayrılığına aykırı sonuçların doğduğu, hukukî düzenlemelerin açık anlamları dışında yorumlanarak idarenin de bu görüşü uygulamaya mecbur bırakıldığı dile getirilmektedir⁹⁵⁰.

Fransız hukukunda ise, ölçülülük değerlendirmesinin “sınırlı ölçülülük denetimi” ve “normal ölçülülük denetimi” olmak üzere iki farklı derecede (yoğunlukta) ölçülülük değerlendirilmesi yapıldığı görülmektedir. Buna göre sınırlı ölçülülük denetimi, “apaçık, belirgin” veya “aşikâr” kavramlarıyla nitelendirilir. Bu sıfatlar yargı organınca örneğin, eşitlik ilkesi açısından değerlendirildiğinde büyük ölçüde ayrımcılık içeren davranışlar söz konusu olduğunda kullanılmaktadır. Bu tür bir ölçülülük denetimi, faydası, neden olduğu zarara göre açıkça orantısız olan müdahaleler için uygulanmaktadır. Bu tür bir ölçülülük denetimi, özünde idareye belirli ölçüde bir takdir hakkı tanımakta, yalnızca bariz dengesizliklere yönelmektedir. Normal ölçülülük denetimi olarak ifade edilen ikinci derecede ölçülülük denetimini ise birincinin aksine belirli kavramlarla karakterize etmek mümkün değildir. Yargı organının açık, bariz ölçüsüzlüklerden bahsedemediği ama amaç ve araç arasındaki orantısızlığı da kabul etmiş olduğu durumlarda sınırlı ölçülülük denetiminden ziyade normal ölçülülük denetimi yapıldığı ifade edilmektedir. Bu denetim türünde mahkeme, davanın arka planı, önemi, davada Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile koruma altına alınmış bir hakkın söz konusu olması gibi bazı sebeplerle ölçülülük denetiminin yoğunluğunu artırma gereği duymaktadır⁹⁵¹. Ancak buna rağmen Fransa’da da ölçülülük değerlendirmesinin kendisini kontrol eden bir somut bir tekniğin mevcut olmadığı, “sınırlı ölçülülük denetimi” ve “normal ölçülülük denetimi” ayrımının da yargı organının uyguladığı denetimin yoğunluğunu net olarak tanımlamadığı, zaten her davanın kendi şartları içinde değerlendirildiği görüşü de mevcuttur⁹⁵².

Türk hukukunda ölçülülük denetiminin sınırının ne olduğuna ilişkin tesbitler genel olarak hukuka uygunluk denetiminin yerindelik denetimine dönüşmemesi

⁹⁵⁰ Naumann, ss. 100-104; Marsch ve Tüsmeyer, s. 38.

⁹⁵¹ Buna örnek olarak *Belgacem kararı* verilmektedir. Bu kararda Fransız Yargısı, ülkenin yabancıların sınır dışı edilmesi hususunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından birçok kez haksız bulunduğu gerekçesiyle sınırlı ölçülülük denetiminden daha yoğun bir denetime başvurmuştur (Sanchez, s. 65).

⁹⁵² Ayrıntılı bilgi için bkz. Sanchez, ss. 61-65.

gerekliliğine dayanmaktadır⁹⁵³. Bu hususta yukarıda yer alan genel açıklamalar geçerli olmakla birlikte ölçülülük denetiminin sınırı konusu idarenin takdir yetkisini kullandığı durumlarda daha yoğun ortaya çıkmaktadır. Nitekim idarî yargı hâkimi temel hak ve özgürlükleri sınırlayıcı bir takdir yetkisi kullanımında takdir yetkisinin hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığının denetiminde ölçülülük ilkesine başvuracaktır. Örneğin, idarenin takdir yetkisini eşitlik ilkesine aykırı kullandığı bir durumda, idarî yargı hâkimi orantılılık ölçütüne aykırılıktan bahsedebilecektir⁹⁵⁴. Ancak takdir yetkisinin kullanıldığı durumlarda idarî yargı hâkimi ölçülülük değerlendirmesi yaparken özellikle gereklilik ve orantılılık ölçütlerini değerlendirirken yerindelik denetimi kapsamına zorunlu olarak girebilir. Bu durum Vergi Usul Kanunu tarafından vergi idaresine takdir yetkisi tanındığı haller için de geçerlidir. Vergi hukukunda da takdir yetkisi kamu hizmetinin sürekliliği ve düzenliliği için gerekli olduğu gibi bu takdir yetkisinin denetimi de zorunludur. Bu noktada vergi mahkemesi hâkimi tarafından yapılan denetim şüphesiz ki, yerindelik denetimi değil; kanunîlik ve hukuka uygunluk denetimidir. Vergi idaresi kendisine verilen takdir yetkisini hukuka uygun kullanmadığı takdirde, idarî işlem vergi mahkemelerinde iptale konu edilebileceği gibi, takdir yetkisinin sınırlarını aşması durumunda mükellefe uygulanan düzenleyici işlemler de iptale konu edilebilirler. Ancak vergi idaresine tanınan takdir yetkisinin kullanımının denetimi kimi hallerde hakiminin hukuka uygunluk denetiminin sınırlarını zorlamasına, yerindelik denetimine girmesine sebebiyet verebilir⁹⁵⁵. Örneğin Vergi Usul Kanunu’nun 17’nci maddesi ile⁹⁵⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan, zor durumda bulunmaları dolayısıyla vergi muamelelerine ilişkin ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, bir ayı geçmemek üzere verilecek münasip mühlet konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığının kullanmış olduğu bir takdir yetkisine itirazın söz konusu olduğu bir vergi yargılamasında, verilen mühletin kanunun amacına uygun olup olmadığı,

⁹⁵³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 98- 113. Ölçülülük denetiminin aynı zamanda idarenin takdir yetkisinin sınırlarının belirlenmesi olduğu yönünde bkz. Bahçeci, Takip, s. 105.

⁹⁵⁴ Oğurlu, Karşılaştırmalı, s. 102-103.

⁹⁵⁵ Yerindelik denetimi, hukuka uygunluk denetiminden farklı olarak, bir işlemin takdir yetkisinin denetiminde kullanılan hizmet gerekleri ve kamu yararı ölçütlerine uygun olmasına karşın isabetli veya yararlı olup olmadığına hâkim tarafından karar verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Dinçkol, s. 1573.

⁹⁵⁶ “Mühlet verme: Madde 17 – (Değişik birinci fıkra: 16/7/2004-5228/2 md.) Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.”

zor durumda bulunanın haklarını koruyup korumadığı noktasında vergi mahkemesi hâkimi şüphesiz ki, yerindelik denetimi yapmak zorunda kalacaktır. Bu çerçevede önemli olan somut olayın özelliklerine göre bir değerlendirme yaparak, hâkimin idare yerine geçmesini engellemek; denetimi objektif olarak idarenin hukuka uygun karar alıp almadığı hususuyla sınırlandırmaktır.



SONUÇ

Bir hukuk devletinde, vergilendirme ilişkisinde sayısız yetkilerle donatılmış idare karşısında güçsüz konumda olan vergi ödevlisinin haklarının hukuk kurallarıyla korunması büyük önem taşımaktadır. Meşrû bir amaca ulaşmaya yönelik bir sınırlama aracının, bu amacı gerçekleştirmeye elverişli, gerekli ve amaç ile ölçüsüz bir oran içinde bulunmaması gerekliliklerini ifade eden ölçülülük ilkesi, vergi ödevlilerinin haklarının korunmasına hizmet eden, vergi hukukunda oldukça büyük öneme sahip olan bir ilkedir. Nitekim vergi yükünün getirilmesinden tahsiline kadar olan süreçte vergi ödevlisinin birçok temel hak ve özgürlüğüne müdahalede bulunulmakta ve bu müdahaleler için bir sınır çizilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu müdahalelerin en önemli sınırını da ölçülülük ilkesi oluşturmaktadır.

Vergilendirme sürecinde mükellef haklarına müdahalelerin sınırını çizen ölçülülük ilkesi, birçok devletin hukuk sisteminde farklı isimlerle de olsa yer bulmakta, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Avrupa Adalet Divanı içtihadıyla sürekli gelişmekte ve değişmektedir. İlke, Türk Vergi Hukukunda da gerek norm denetimi veya bireysel başvuru yoluyla Anayasa yargısı önüne götürülmüş davalara ilişkin kararlarda; gerekse ilk derece mahkemesi, istinaf ve temyiz mahkemeleri içtihadlarında yer bulmaktadır. Bu içtihadlara Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin 13'üncü maddesinde ölçülülük ilkesine yer verilmesinden sonra olduğu gibi bu düzenlemenin öncesinde de rastlamak mümkündür. Nitekim ölçülülük ilkesi, Türk Anayasa Hukukuna 2001 değişiklikleri ile girmiş bir kavram değil; hakkın özüne dokunma yasağı, amaca uygun müdahale gibi kavramlarla bu değişiklik öncesinde de hukukun genel ilkesi olarak kabul edilen bir kavramdır.

Vergi hukukunda ölçülülük ilkesine uygunluğun ilk şartı vergi ve vergi cezasına ilişkin düzenlemelerin ölçülülüğüdür. Nitekim vergilendirme yetkisi gibi cezalandırma yetkisi de aşırılıklardan arındırılmalıdır. Vergi yükü getiren düzenlemelerin ölçülülüğü söz konusu olduğunda ilk akla gelen malî güce uygun vergilendirmedir. Kişinin malî gücünü aşan vergilendirmeleri, aşırı vergi olarak kabul etmek gerekmektedir. Türk hukukunda aşırı vergilendirme kavramı altında en çok tartışılan konular, harcamalar üzerinden alınan vergilerin yüksekliği, vergilerin

vergisinin alınması ve gelir vergisi oranlarının yüksekliği hususlarıdır. Hangi oranı geçen verginin yüksek olduğunun; ideal vergi oranının ne olduğunun belirlenmesi mümkün değildir. Her verginin konulma amacını, ait olduğu ülkenin kendi Şartlarını ve ilgilendirdiği mükellef grubunu göz önünde bulundurarak bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Bu nedenle çalışmada herhangi bir vergi için bir vergi oranı nerisi getirilmiş değildir. Türk vergi hukukunda harcamalar üzerinden alınan vergilere yoğunlaşılmasının sebebi ise, Türkiye’de vergi ahlakının tam olarak yerleşmemiş olması nedeniyle, kazanırken vergilendirilemeyen mükellefin harcarken vergilendirilmek istenmesidir. Ancak bu durumun gelirini düşük gösteremeyen veya göstermek istemeyen mükelleflere de orantısız bir vergi yükü yüklediği kesindir. Türk vergi sisteminde gelir vergilerinde kayıp ve kaçağa yer bırakmayacak düzenlemelere gidilmesi, idarenin denetimlerini sıklaştırması, vergi uyumu için ciddi adımlar atılması, sabit oran gibi formüllerle gelir üzerinden tahsil edilen vergilerde artış sağlanması ile bu durumun önüne geçilebileceği düşünülmektedir.

Türkiye’de Katma Değer Vergisi oranları OECD diğer ülkeleriyle uyum içerisindedir ve bu açıdan aşırı bir vergi yükünden bahsedilemez. Harcama vergilerinin yüksekliği hususunda tartışmalar genellikle tütün ve alkol ürünleri, elektronik eşya, akaryakıt ve otomotiv sektöründeki yüksek özel tüketim vergileri üzerinde yoğunlaşmaktadır. OECD tarafından yayınlanan raporlarda akaryakıt üzerinden alınan vergilerin Avrupa ortalamasında olduğu görülmektedir. Sigara ve alkol üzerinden alınan vergilerin ise, OECD ortalamasının bir hayli üzerinde olduğu göze çarpmaktadır. Bu noktada ölçülülük ilkesinin alt unsurları dikkate alınarak yapılacak bir değerlendirmede sigara ve alkollü ürün fiyatlarının artmasının bu ürünlerin tüketimini azalttığı yönünde çalışmalar mevcut olduğundan bu vergiler açısından elverişlilik Şartının gerçekleştiğini kabul etmek gerekmektedir. Gereklilik değerlendirmesi açısından ise temel haklara daha az müdahalede bulunacak araçlarla amacın gerçekleşip gerekleşemeyeceğinin tesbiti yapılırken devlet tarafından vergi yükünün artırılması dışında özellikle sigaranın kullanımını azaltmaya ilişkin dumansız hava sahası, ücretsiz sigarayı bıraktırma poliklinikleri, ücretsiz sigarayı bırakma danışma hattı, düz ve caydırıcı paket uygulaması gibi birçok yol ve yönteme de başvurulduğu göz önüne alınarak bu kıstasa da uygun hareket ettiği düşünülmektedir. Sigara kullanımının oldukça yüksek olduğu ülkemizin zel Şartları

düşünüldüğünde, toplum sağlığının korunması, sağlık harcamalarına yapılan giderin azalması amaçları bizi sigara üzerinde orantılılık ölçütü açısından da aşırı bir vergi yükü olmadığı sonucuna ulaştırmaktadır. Ancak, sigara ve alkollü ürün üzerinden alınan vergilerin ve dolayısıyla sigara ve alkol fiyatlarının yüksekliği durumunda kaçak sigara ve alkol kullanımının artacağı ve bu durumun hem ekonomi hem de toplum sağlığı açısından sorun teşkil edeceği hususu göz önünde bulundurulmalı, toplum sağlığını koruma meşrû amacına ulaşmak için konulan vergilerin tam tersi yönde sonuçlar doğurabileceği göz ardı edilmemeli ve bu yönde vergi yükü en azından OECD ortalamasına yaklaştırılmalıdır.

Otomotiv sektöründeki aşırı vergi de yine ölçülülük ilkesi açısından üzerinde durulması gereken hususlardandır. Özel Tüketim Vergisi oranlarının aracın vergisiz değerlerinin üzerine çıkması, Katma Değer Vergisi matrahına Özel Tüketim Vergisinin de dahil edileceği düşünüldüğünde aşırı vergilendirme açısından sorun oluşturmaktadır. Motorlu taşıtlar için getirilen vergiler açısından gelişmiş ülkelere göre çok yüksek oranlarda vergi yüküyle karşı karşıya olmamıza karşın, Avrupa Birliği ülkeleri arasında yer alan ortak gümrük uygulaması ve Almanya, Fransa gibi ülkelerin otomobil üretimleri düşünüldüğünde; benzin, motorin veya sigarada olduğu gibi gelişmiş ülkelerle bir kıyaslama yapmak doğru gözükmemektedir. Ancak buna rağmen otomotiv üzerinden alınan vergiler açısından Türkiye, çevreci düzenlemelerde daima zirvede olan İskandinav ülkeleriyle ilk sıraları paylaşmaktadır. Ancak Türkiye’de motorlu taşıtlar üzerinden alınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin bu denli yüksek olmasının sebebi çevre kirliliğini önlemekten ziyade, daha fazla gelir elde etmek, gelirini tam ve zamanında beyan etmeyen mükellefi lüks tüketim sınıfındaki motorlu taşıt alımı yaparken vergilendirmektir. Buna karşın aynı dolaylı vergilerin gelir vergisi matrahını düşük gösterme ihtimali bulunmadığı için ya da vergi ahlakı, cezaların caydırıcılığı gibi nedenlerle böyle bir yola başvurmamak istemeyen mükellefleri de etkilediği ve onlar üzerinde haksız bir aşırı vergi yükü oluşturduğu göz önünde bulundurulmalı, bu alanda orantısız vergilendirmeden vazgeçilmelidir.

Devletin vergilendirme yetkisini aşırı kullanması haline bir başka örnek, Katma Değer Vergisi matrahına devlete ödenen diğer malî yükümlülüklerin de dahil edilmesi durumudur. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi içtihadı farklı yönde ise de,

bu durum verginin vergisinin ödenmesi sonucu doğurmakta ve mükellef üzerine aşırı yük yüklemektedir.

Türk hukukunda gelir vergisi oranlarının yüksek olması ve artan oranlı tarife sisteminin tercih edilmesi de aşırı vergilendirmeye yol açması açısından eleştirilmektedir. Vergi oranı sabit tutulduğunda da malî gücü çok olanın daha fazla vergi ödeyeceği ve aynı zamanda gelir vergisinin artan oranlı vergilendirme yöntemiyle yüzde kırka kadar çıkan çok yüksek oranlara ulaşmasının vergi kayıp ve kaçağını artırdığı düşünüldüğünde, artan oranlı vergi sisteminin bu halinin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bunun yanında vergi diliminin en alt basamağında yer alan en azından gerçek kişiler için vergi oranının sıfır olarak belirlenmesi, zaten açlık sınırının altında gelir elde eden bir kesimin gelir vergisinden muaf tutulması ölçülü vergilendirme açısından yerinde olacaktır.

Vergilerin kanunîliği ilkesiyle korunan mükellefin hukukî güvenliği ve mülkiyet hakkına bu konuda yürütme organına verilen yetkilerle müdahale edilmesi mümkündür. Bu müdahalelerin ölçülülük ilkesinin sınırlarını aşmaması için bu yetkinin Anayasa’da belirtilen konularla sınırlı olmak üzere, çok geniş olmayan alt ve üst sınırlar içinde tanınmış olması gerekmektedir. Nitekim bu yetkiler, değişen iktisadî şartlar karşısında yasama organına göre daha hızlı ve kolay karar verebilen yürütme organının vergiye müdahale edebilmesi amacıyla getirilmiştir ve bu yetkilerin söz konusu amacı gerçekleştirmeye yeten oranda verilmesi gerekmektedir. Aksi yönde yapılacak ölçüsüz bir yetki devri, yasama organına ait olan vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale edilmesi yetkisinin, yürütme organı tarafından kullanılması anlamına gelecektir. Bu açıklama vergi oranları için olduğu kadar vergi istisna ve indirimleri için de geçerlidir.

Ölçülülük ilkesi temel hak ve özgürlüklere müdahalede bulunulan her alanda geçerliliğini korumaktadır. Bu çerçevede ilke, sadece klasik anlamda ceza hukukuna ait hükümlerde değil, idarî müeyyideler da dahil olmak üzere cezaî müeyyide gerektiren bütün hükümlerde dikkate alınması gereken bir ilkedir ve buna vergi ceza hukuku da dahildir. Devletin, vergi alacaklarının tahsilini güçlendirmek, vergi kayıp ve kaçağını önlemek üzere ceza yükü öngörmesi meşrû ve bu amaçlar için elverişlidir; ancak cezalandırmanın amacının gerçekleştirilmesi için gerekli olandan fazlasını içeren, kişinin ticarî hayatının bitmesiyle sonuçlanacak bir cezaî müeyyide,

gereklilik ve orantılılık ölçütlerine uygun değildir. Bu çerçevede ziyaa uğratılan verginin katlarıyla ifade edilen vergi cezalarının ve tekerrür hükümlerinin mutlaka gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bunun yanında özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyai cezalarının birlikte uygulanması, hesap dönemi kapandıktan sonra özel usulsüzlük cezası kesilmesi hususu ölçülülük ilkesi bakımından irdelenmesi gereken durumlardandır. Nitekim özel usulsüzlük kabahatinin Türk vergi hukukuna getiriliş amacı gerekçede belirtildiği üzere vergi ziyayına yol açacak usulsüzlüklerin zamanında önlenmesi; mükelleflerin ileride daha ağır müeyyide ve cezalara maruz kalma ihtimalinin bertaraf edilmesidir. Bu doğrultuda hesap dönemi kapandıktan, vergi ziyai oluştuktan sonra özel usulsüzlük cezası kesilmesi bu amacı gerçekleştirmeye elverişli değildir. Her ne kadar Danıştay içtihadı sonucu bu ceza geçmişte bir dönem, hesap dönemi kapandıktan sonra kesilmemiş olsa da açık kanun hükümlerine rağmen böyle bir uygulama da (hukukî olmasına rağmen) kanunî gözükmemektedir. Bu nedenle özel usulsüzlük kabahatinin getirilme amacına aykırılık teşkil eden kanun hükümlerinin kaldırılması ve kanunun belirtilen bu amaca uygun olacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi ceza hukukunun vergi suçlarına ilişkin bölümü de tıpkı vergi kabahatlerine ilişkin bölümde olduğu gibi ölçülülük ilkesi açısından tartışmalı birçok husus barındırmaktadır. En çok işlenen vergi suçu olan vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarından birinin defter ve belge ibraz etmemek olması, suça ilişkin düzenlemelerin çifte yargılama ve cezalandırma sonucu doğurması iddiasına bağlı olarak ölçülülük ilkesi bakımından yeniden gözden geçirilmesi gereken hususlardandır. Anayasada da yer almakta olan vergi ödevinin gerekleri düşünüldüğünde defter ve belgeleri ibraz etmemenin müeyyideye tabi tutulmaması, bu konuda mutlak bir susma hakkı olduğunun savunulması güç gözükmemektedir. Ancak söz konusu düzenlemenin gereklilik ve orantılılık ölçütleri açısından gözden geçirilmesi, özellikle söz konusu hukuka aykırılığın hapis cezası müeyyidesine bağlanması yönündeki düzenlemenin kaldırılması gerekmektedir. Non bis in idem ilkesi bakımından değerlendirildiğindeyse, öncelikle ülkemiz de dahil olmak üzere birçok ülke uygulamasında vergi kaçakçılığı suçunun hem cezaî hem de idarî müeyyideye tabi tutulduğu görüldüğünü ve bu iki düzenleme farklı amaçlara hizmet ettiğini belirtmek gerekmektedir. Ülkemiz açısından Avrupa İnsan Hakları

Mahkemesi içtihadına ve orantılılık ilkesine aykırı olduğu düşünölen husus bu hukuka aykırılıklara ilişkin yargılamanın birbirlerinden ayrı ve bağımsız yürömesi, bir mahkeme kararıyla vergi kaçakçılığı suçu işlemediğı tesbit edilen bir vergi ödevlisinin diğör mahkemede kabahatli bulunabilmesidir. Bu ölçüsüz uygulamanın önüne geçmek için kaçakçılık fiili nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi için ceza mahkemesinin kararının kesinleşmesinin beklenilmesi yönündeki görüşü savunmak yerinde olacaktır. Daha az uygulama alanı bulan mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlâl suçları hakkında ise öncelikle Türk Ceza Kanunu'na yapılan atfın niteliğinin netleştirilmesi gerektiğı ifade edilmelidir. Nitekim, mükellefin özel işlerini yapma suçunun kapsamı orantısız bir cezalandırmaya varacak ölçüde genişdir. Ancak bu orantısızlık Türk Ceza Kanunu'nda aranan “*kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olma ya da kişilere haksız bir menfaat sağlama*” şartlarının, mükellefin özel işlerini yapma suçu için de aranması durumunda ortadan kalkacaktır. Vergi mahremiyetini ihlâl suçu açısından ise bu suçun istisnalarının genişliğı özel hayatın gizliliğine ölçüsüz müdahale oluşturmaktadır ve vergi matrahlarının ilân edilmesi gibi birtakım istisnaların gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Vergi afları, indirim ve istisnaları her ne kadar mükelleflerin bir kısmının lehine olan düzenlemeler olsa da, diğör mükelleflerin ayrımcılığa uğramama hakkına bir müdahale niteliğı taşımaktadırlar. Bu nedenle söz konusu düzenlemelerin sosyal devletin gerekleri, ekonomik iyileşme gibi amaçlarla ancak çok gerekli hallerde yapılması, düzenleme amaçlarına uygun olması ölçölölük ilkesi açısından yerinde olacaktır.

Vergi ve ceza yükü getiren düzenlemeler kadar bu vergi veya cezaların kim adına getirildiğı, diğör bir ifadeyle, vergi ödevlilerinin kimler olduğunun da ölçölölük ilkesi açısından önemi bulunmaktadır. Bazen vergi borçlarından vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştiren kişiler dışındaki bazı kimseler de sorumlu tutulmaktadır. Vergi sorumlusu sıfatıyla bir kimseye bazı vergi ödevlerinin yüklenmesindeki meşrû amaç, vergi alacağının kolay, kayıpsız ve masrafsız toplanmasını sağlamaktır. Bu amacın gerçekleşmesine yönelik vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin, şahsılık ilkesinin sınırlarını aşmaları halinde, ölçölölük ilkesine aykırılık oluşturacaklarını da ifade etmek gerekmektedir. Diğör bir ifadeyle

bir kimseye mükellefi olmadığı bir vergi için gereğinden fazla sorumluluk yükleyen bir kanunî düzenlemeyi ölçüsüz kabul etmek gerekmektedir. Limited şirket ortaklarının ve meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluklarına ilişkin mevcut düzenlemeler bu duruma örnek oluşturmaktadır.

Ölçülülük ilkesine aykırı müdahalelerin önlenmesinde hukukî düzenlemeler kadar, idarenin bu hukukî düzenlemelerden aldığı yetkisini nasıl kullandığı da önem taşımaktadır. Vergi idaresinin tarhiyat aşamasında; mükellefe vergi matrahı hakkında bilgi ve yasal defterlerini sunması için yeterli süre tanınması, resen tarhiyat sebeplerini açıkça ortaya koyması, tarhiyatın dayanağını oluşturan takdir komisyonu kararları ve vergi tekniği raporlarının vergi ceza ihbarnamesine eklemesi mülkiyet ve savunma haklarına ölçüsüz müdahalelerin önüne geçecektir. Yine vergi denetim sürecinde idarenin denetimlerini, “denetimde eşitlik kavramına” uygun olarak, kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlayacak şekilde belirliliğe ve eşitliğe uygun şekilde gerçekleştirmesi ve gerekçelendirmesi gerekmektedir. Denetim yaparken ilgili denetim türünün sınırları aşarak, denetimin temel haklara daha ağır müdahalede bulunan diğer bir denetim türüne dönüşmemesi gerekmektedir.

Yoklama denetim yolu içerisinde yer alan el koyma yetkisi, ölçsüzlüğü nedeniyle kanun hükmünden çıkarılmalıdır. İnceleme raporlarının somut isnatlara dayanması gerekmektedir. Aksi takdirde, somut olmayan isnatlara dayanan vergi inceleme raporlarına istinaden yapılacak tarhiyatlar ve kesilecek cezalar mükellefin, hukukî güvenliği, mülkiyet hakkı ve (vergi kaçakçılığı suçu açısından düşünüldüğünde) kişi hürriyeti alanında ölçsüz müdahaleler ile sonuçlanacaktır.

Arama denetim yolu ise, mükellef haklarına daha yoğun müdahale etmesi nedeniyle özellikle daha titiz davranılması gereken bir süreci ifade etmektedir. Hukuka aykırı delillere dayanarak veya kanunda yazılı şartlar oluşmadan arama yoluna başvurulmuş olması halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin de aradığı bir şart olan, müdahalenin kanundan kaynaklanması şartı eksik olacaktır. Bu durumda idarenin arama yapmakta yetkisiz olduğunu, özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması haklarına ölçsüz müdahale ettiğini kabul etmek gerekmektedir. Bunun yanında arama sırasında mükellefin onurunun rencide edilmemesi, vergilendirme ile ilişkisi olmadığı kesin olan özel belgelere arama sırasında el konulmaması da ölçülü bir aramanın varlığı için gereklidir.

Vergi ve vergi cezasının getirilmesinde olduğu gibi sona erdirilmesinde de ölçölülük ilkesi çerçevesinde hareket edilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi/ceza yükünü kaldıran veya azaltan kurumlara ilişkin hükümler uygulanırken ayrımcılığa uğramama hakkına müdahale edilmesi gibi bir durum ortaya çıkmakta ve bu müdahalenin de ölçölülük ilkesine uygun olması gerekmektedir. Bu kurumlardan, özellikle uzlaşma ve izaha davet kurumlarının uygulanmasında idareye geniş bir takdir yetkisinin tanındığı gözlemlenmektedir. Uzlaşma kurumunun daha objektif hale getirilmesi için cezalarda indirim kurumunda olduğu gibi sabit bir orandan veya mükellef karne notu gibi bir sistemin getirilmesinden bahsedilmekteyse de bu gibi uygulamalar uzlaşmanın niteliğine uygun görülmemektedir. Ancak idarenin kendisine tanınan takdir yetkisini belli objektif ölçütleri uygulayarak kullanması; her bir kamu borcu için yapılan indirimin gerekçesini net bir şekilde ortaya koyması gerekmektedir. Bu doğrultuda, tarafları anlaşmazlığın sebebini bulmaya ve bu sorunu ortadan kaldırmaya yönlendirecek uzlaşma komisyonlarının kurulmasına yönelik görüş de idarenin takdir yetkisini mükellef aleyhine aşırı kullanımını bir ölçüde önleyebilecek olması açısından desteklenmektedir.

İzaha davet kurumu ise, idarenin aynı ön tespite dayanarak bazı mükellefleri izaha davet ederek, daha sonra bu mükelleflerin vergi cezalarında indirim imkânı tanınması; bazı mükellefler hakkında ise, doğrudan inceleme başlatılarak bunun neticesinde cezalı tarhiyat yapılması sebebiyle mükellefin ayrımcılığa uğramama hakkına mevcut haliyle ölçüsüz bir müdahale oluşturmaktadır. İdareye izaha davet edilecek mükelleflerin seçimi konusunda takdir yetkisi tanımak yerine, hakkında inceleme başlatılacak mükelleflere belirli şartlar dahilinde izahatı bulunma hakkı tanınmasına yönelik bağlı yetkinin söz konusu olduğu bir düzenleme, kanun koyucunun elde etmek istediği amacı gerçekleştirmek açısından da daha elverişli olacaktır.

Temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalelerin sınırlarından birini oluşturan ölçölülük ilkesi, kamu alacağının tahsiline ilişkin kuralları bünyesinde barındıran kamu icra hukukunda da büyük öneme sahiptir. Nitekim devletin kendi alacağını tahsil etmek için zor kullanma yetkisine sahip bulunduğu kamu icra hukukunda, kişinin mülkiyet hakkı yanında özel hayatının gizliliği, konut dokunulmazlığı, hak arama özgürlüğü, onur, şeref ve haysiyeti gibi kişi hakları

açısından önem taşıyan birçok alana müdahale edilmesi gibi sonuçlar ortaya çıkabilmektedir.

Cebren tahsil sürecine geçilmeden evvel uygulanan, kamu alacağının tahsilini garanti altına almak için getirilmiş güvence önlemlerinden teminat istenmesi, ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz kurumları idarenin takdir yetkisini yoğun olarak kullandığı alanlar olmaları bakımından önem arz etmektedir. Teminat gösterilmesini gerektiren hallerden idareye takdir yetkisi tanınan hususlarda idare takdir yetkisini gerekçelendirmeli, takdir yetkisini hep teminat isteme şeklinde kullanma yolunu tercih etmemeli; ayrıca, her halde kamu borçlusunun borcunu aşan değerde bir orantısız teminat istememelidir. İhtiyatî tahakkuk ise, idarî bir işlem olmakla birlikte icraîlik niteliğini ancak kendisine dayalı bir ihtiyatî haciz yapıldığında kazandığından, bu kurumun uygulanmasında bir temel hakka doğrudan müdahale söz konusu değildir. İhtiyatî hacze ise, ancak gerekli durumlarda başvurulması gerekmektedir. Örneğin, teminat istenilmeden ihtiyatî haciz uygulamasına gidilmesi durumu, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının dayandığı amacı gerçekleştirebilmek için en yumuşak aracın seçilmesi anlamına gelen gereklilik unsuruna açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

Kamu alacaklarının cebren tahsil yöntemlerinden haciz, mükellefin temel haklarına yoğun müdahaleler barındırmaktadır. Kurumun kamu alacağının vadesi gelmesine rağmen kamu borçlusu tarafından ödenmemesi durumunda, borçluya bildirimde bulunma şartı mutlaka gerçekleştirilerek ve borcunu ödemesi için gerekli süre tanındıktan sonra son çare olarak uygulanması gereklilik unsurunun sağlanması açısından yerinde olacaktır. Haciz sırasında, Kanunda hacedilemeyen mallar olarak düzenlenen (özellikle kişinin meslekî devamlılığı için gerekli) mallara el konulması orantılılık ölçütüne aykırılık teşkil edecektir. Ayrıca haciz sırasında yapılan işlemlerin üçüncü kişilere duyurulmasından kaçınılması, kamu borçlusunun haciz sırasında küçük düşürülmemesi gerekmektedir.

Uygulamada ödeme emri gönderilmeden, borcun tutarını aşan e-hacizler de ölçülülük ilkesi açısından sorun teşkil etmektedir.

İflas kurumuna başvurma konusunda ise ilgili işletmenin ticarî hayattan silinmesi halinde doğacak verginin devamlılığının sona ermesi, istihdam sorunu gibi kamu zararları ile iflâs yoluyla takipten elde edilecek kamu alacağı arasında bir

denge testine başvurulmalı; iflâs dışında bir yolla kamu alacağını tahsil etme durumu söz konusu ise mutlaka bu yol tercih edilmelidir.

Vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin denetlendiği vergi yargılaması sürecinde de ölçülülük ilkesi çeşitli açılardan gündeme gelmektedir. Öncelikle mevzuatta yer alan vergi yargılaması hukukunda geçerli olan mahkemeye ulaşma hakkı, savunma hakkı, susma hakkı, yargı önünde eşit imkanlara sahip olma hakları gibi haklara müdahale sonucu doğuran bazı düzenlemelerin ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir. Vergi yargılaması hukukunda yargılama giderleri, dava açma süreleri, haksız çıkma zammı gibi kurumların ve süresinde verilmeyen beyannamelere ihtirazî kayıt konulamaması gibi uygulamaların mahkemeye başvuru hakkına müdahale ettiği açıktır.

Dava açma süreleri bakımından, kamu hizmetlerinin devamlılığı ve idarî istikrarın sağlanması yönündeki meşrû amaç ile davaların belirli süre ile kısıtlanması aracı arasında bir dengenin bulunduğu, yedi gün olarak belirlenen ödeme emrine karşı dava açma süresinin on beş güne dönüştürülmesi hususunun da ölçülülük ilkesi açısından yerinde olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Yargılama giderlerinin mahkemeye başvurma hakkına müdahale oluşturmasının önüne ise düzgün yürüyen bir adli yardım mekanizması ile geçmek mümkündür.

Haksız çıkma zammına ilişkin düzenlemenin mevcut hali dava açma hakkına ölçüsüz bir müdahale oluşturmaktadır. Mevcut düzenleme yerine davası tamamen reddedilen vergi ödevlileri için üst sınırı kanunla belirtilmekle birlikte hâkime kötü niyet ayrımı yapabilecek şekilde takdir yetkisi veren bir düzenlemenin getirilmesi ölçülülük ilkesi açısından daha uygun olacaktır.

Bir mükellefin kod listesine alınma, kredi puanının düşmesi gibi sonuçlarla karşılaşmamak için süresinde verilmediği iddia olunan bir beyannameyi vermesi söz konusu olabilmektedir. Süresinde verilmeyen beyannamelere ihtirazî kayıt konulamaması ve dolayısıyla bu beyannamelerin dava konusu edilememesinin de yine mülkiyet ve dava açma hakkına orantısız müdahale olduğunun kabul edilmesi ve bu yöndeki içtihatların değişmesi gerekmektedir.

Son olarak üzerinde bu kadar önemle durulan ölçülülük denetiminin sınırının ne olduğu hususunu ortaya koymak gerekmektedir. İdarî yargıda hâkimin

denetim yetkisinin -idarî yargı yetkisinin- sınırları, Anayasa, İdarî Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile yargı kararları ile çizilmektedir. Bu sınır, genel olarak hukuka uygunluk denetimiyle sınırlı bir denetim yapılması, yerindelik denetimi yasağı ve hâkimin idarenin yerine geçmemesi olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi mahkemeleri, ölçülülük değerlendirmesi yaparken şüphesiz ki vergi idaresinin yetkilerini nasıl kullandıklarını, bu yetkileri kullanırken mükellef haklarına gereğinden fazla müdahale edip etmediğini denetlemektedirler. Ölçülülük denetiminin sınırı konusu vergi idaresinin takdir yetkisini kullandığı durumlarda daha yoğun ortaya çıkmaktadır. Bu takdir yetkisinin kullanımında ölçülülük ilkesine riayet edilip edilmediğinin denetiminde kimi zaman hâkimin hukuka uygunluk denetiminin sınırlarını zorlaması, yerindelik denetimine girmesi durumu ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada hâkimin idarenin yerine geçmeyerek daha objektif ölçütler çerçevesinde değerlendirme yapması ve bir karara ulaşması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, (Kamu).

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, (Vergi).

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi**, Ankara, İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Yayın No:127, Ankara, 1979, (İnceleme).

Akıncı, Müslim. **İdari Yargıda Âdil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Altaş, Soner. **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanunî Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri ve AB Üyesi Bazı Ülkeler ile Karşılaştırmalı Bir İrdeleme**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara, 2019.

Aristoteles. **Eğitim Üzerine**, çev. Ahmet Aydoğan, Say Yayınları, İstanbul, 2008, (Eğitim).

Aristoteles. **Nikomakhos'a Etik**, çev. Saffet Babür, Bilgesu Yayınları, Ankara, 2012, (Etik).

Aslan, Ahmet. **Türk Hukukunda Bedeni Vergiler**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Aşçı Akıncı, Nuray. **Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, (Ayrımcılık).

Atay, Ender Ethem. **Hukuk Başlangıcı**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Auffermann, Peter. Der **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Arbeits- und Sozialversicherungsrecht**, Würzburg Uni. Dissertation, 1975.

Avcı, Orçun. **Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Bahçeci, Barış. **Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Sınırlar).

Bahçeci, Barış. **Kamu Alacağını Takip Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, (Takip).

Barak, Aharon. **Proportionality Constitutional Rights and Their Limitations**, Cambridge Press, Cambridge, 2012.

Basa, Emre Can. **Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu**, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2018.

Başaran Yavaşlar, Funda. **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, (Gelir).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**, Celepler Matbaa, Afyon, 2012, (Vergi İcra).

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 49. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, (Vergi Hukuku),

Birben, Erhan. **İş Sözleşmesinin İşveren Tarafından Feshinde Ölçülülük İlkesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Doktora Programı, Doktora Tezi, İzmir, 2006.

Birk, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen**, Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, (Leistungsfähigkeitsprinzip).

Boz, Selman Sacit. **İdare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.

Budak, Tamer. **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Malî Güç**, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2010, (Malî Güç).

Bulutoğlu, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**, 7. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Amme Alacakları).

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2006, (Uzlaşma).

Candan, Turgut. **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Vergisel Kabahatler).

Canyaş, Oytun. **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, (Mali Müşavir).

Canyaş, Oytun. **Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması**, Malî Akademi Yayınları, Ankara, 2012, (Takdir Yetkisi).

Ceylan, Ali. **Teori ve Uygulamada Ölçülülük İlkesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, (Vergilendirme Yetkisi).

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku** (Vergi İcra Hukuku), 3. Bası, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018, (Tahsil).

Çomaklı, Şafak Ertan ve Mehmet Gödekli. **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Yayınevi, Erzurum, 2011.

Çölgezen Batun, Övül. **Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Demirbaş Aksüt, Burcu. **Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Doktora Programı Doktora Tezi, İzmir, 2019.

Demirbaş Aksüt, Burcu. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012, (Vergilendirme).

Dönmez, Recai. **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998.

Dönmez, Recai. **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 1992, (Vergi Affı).

Dreier, Horst. **Grundgesetz Kommentar**, Band II Artikel 20-82, (Mohr Siebeck), 2015.

Erdem, Metin; Şenyüz, Doğan ve Tatlıoğlu, İsmail. **Kamu Maliyesi**, 15. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020.

Erdoğan, Gülnur. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

Erman, Sahir. **Vergi Suçları Ticarî Ceza Hukuku VI**, İstanbul, 1988.

Farabi. **Kitab'üt-Tenbih**, çev. Hilmi Ziya Ülken, Kanat Kitabevi, İstanbul, 1940.

Fleiner, Fritz. **Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts**, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1913.

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2013, (Tahsil Hukuku).

Gerçek, Adnan. **Türk Malî Hukukunda Teminat Kurumu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013, (Teminat).

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, (Takdir Yetkisi).

Gişi, Selçuk. **Haklı Beklentinin Korunması İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.

Göker, Cenker. **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, (Yönlendirici).

Göze, Ayferi. **Siyasal Düşünce Tarihi**, İstanbul, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1982, (Siyasal Düşünce).

Göze, Ayferi. **Sosyal Devlet Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, (Sosyal Devlet).

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, (Türk Anayasa Hukuku).

Gözübüyük, A. Şeref ve Feyyaz Gölcüklü. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, (AİHS).

Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetmelik Yargı**, 36. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Gül, Cengiz. **İktidarın Sınırlandırılması ve Hukuk Devleti**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.

Gülseven, Mustafa. **Açıklamalı İhtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999.

Gümüşkaya, Gamze. **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, (Yasallık).

Heinsohn, Stephanie. **Der öffentlichrechtliche Grundsatz der Verhältnismässigkeit**, Hamburg Uni. Dissertation, Hamburg, 1997.

Hirsch, Günter. **Das Verhältnismässigkeit Prinzip im Gemeinschaftsrecht**, Rheinische Friedrich-Willhems Universität Bonn, Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte, Bonn, 1997.

Hirschberg, Lothar. **Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit**, Göttinger rechtswissenschaftliche Studien Dissertation, 1981.

İnceoğlu, Sibel. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Âdil Yargılanma Hakkı**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.

Kalabalık, Halil. **İnsan Hakları Hukuku**, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Kalabalık, Halil ve Erdem, Murat. **Temel Hukuk Bilgisi**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016.

Kaneti, Selim, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı. **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, (Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, (Tahsil).

Karakoç, Yusuf. **Kamu İcra Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, (Kamu İcra).

Karakoç, Yusuf. **Kamu Maliyesi Ders Notları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, (Kamu Maliyesi).

Karakoç, Yusuf. **Sosyal Maliye**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1995, (Sosyal).

Karakoç, Yusuf. **Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Denetim).

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, (Delil).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Vergi Ceza).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları)**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, (Vergi Yargılaması).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Süreler).

Karataş Durmuş, Neslihan. **Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Kaşıkcı, Mahmut. **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)**, Ethemler Yayınevi, İstanbul, 2007.

Kaya, Eda; Ay, Hakan ve Alparslan, Mustafa. **Vergi Uygulamalarında e-Tebliğat ve e- Haciz**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2017.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 7, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994.

Kim, Hyung Sung. **Die Bedeutung des Verhältnismassigkeitsprinzips bei den Wirtschaftslenkenden Gesetzen**, Göttingen, Univ., Diss., 1988.

Köküsarı, İsmail. **Anayasa Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Lerche, Peter. **Übermass und Verfassungsrecht zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Erforderlichkeit**, Carl Heymanns Verlag, 1961.

Metin, Yüksel. **Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2002, (Ölçülülük).

Mutluer, Kamil ve Nilay Dayanç Kuzeyli. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (Vergi Hukuku).

Oğurlu, Yücel. Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002, (Karşılaştırmalı).

Oktar, Sayı: Ateş. **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: 3, 3. Bası, (Akgün Matbaası), İstanbul, 1996.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker. **Vergi Hukuku**, 28. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Özbek, Veli Özer. **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 1999.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 15. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Özdiler, Eda. **Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2005.

Özdiler Küçük, Eda. **Ailenin Vergilendirilmesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, (Aile).

Özekes, Muhammet. **İcra İflas Hukukunda İhtiyati Haciz**, Seçkin Yayınları, Ankara 1999, (İhtiyatî Haciz).

Özekes, Muhammet. **İcra Hukukunda Temel Haklar ve İlkeler**, (Adalet Yayınevi), Ankara, 2009, (Temel Haklar).

Özekes, Muhammet. **Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2013, (Hukukî Dinlenilme).

Öztaş, Esmâ. **Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Öztürk, Kazım. **T.C. Anayasası, Cilt: 2, Mad.1-75**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1966.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2019.

Pollak, Christiana. **Verhältnismäßigkeitsprinzip und Grundrechtsschutz in der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs**, Nomos Verlag, Baden, 1991.

Raitio, Juha. **The Principle of Legal Certainty in EC Law**, Kluwer Academic Publishers, Law and Philosophy Library, Cilt: 64, Dordrecht, 2003.

Remmert, Barbara. **Verfassungs und Verwaltungsrechtsgeschichtliche Grundlagen des Übermassverbotes**. C.F. Mueller, Heidelberg, 1995.

Rençber, Altan. **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, (Vergi Kabahatleri).

Rolim, João Dácio. **Proportionality and Fair Taxation**, Kluwer Law International, 2014.

Ross, W. D.. **Aristoteles**, Kabalcı Yayınevi, İstanbul, 2002.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2019, (Vergi Hukuku).

Sağlam, Fazıl. **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, Ankara, 1982. (Sınırlama)

Sayar Kalkan, Havva. **Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019.

Saygın, Özgür. **Vergi Mevzuatında Mükellef Yararı**, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2019.

Serim, Nilgün. **6183 sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.

Sevinçhan, Ezgi. **Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Malî Hukuk) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2014.

Soydan, Başar. **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.

Söyler, İlhami. **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1987, (Yoklama).

Stone Sweet, Alec ve Jud Mathews. **Proportionality Balancing and Global Constitutionalism**, Yale Law School Faculty Scholarship Series. Paper 14.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 11. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa 2020.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Mehmet ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi**, 17. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa 2020, (Türk Vergi Sistemi).

Şenyüz, Mehmet Yüce, Mehmet ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, (Ekin Basım Yayım Dağıtım), Bursa 2020.

Şimşek, Oğuz. **Anayasa Hukukunda İnsan Onuru Kavramı ve Korunması**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir 1999.

Taylar, Yıldırım, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt, Emine Sevcan Artun. **Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020.

Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 16. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2016.

Taşdelen, Aziz. **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, (Kabahatler).

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku**, 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, (Vergi Hukuku).

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2009, (Yargısal Denetim).

Tezcan, Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar ve Rifat Murat Önok. **İnsan Hakları El Kitabı**, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Thuronyi, Victor. **Comparative Tax Law**, Kluwer Law International, 2003.

Tipke, Klaus ve Joachim Lang. **Steuerrecht**, 22. Auflage., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2015.

Tipke, Klaus. **Die Steuerrechtsordnungs**, Sayı: I, 2. Auflage, Otto Schmidt Verlag, Köln, 2000, (Die Steuerrechtsordnungs I).

Turan, Müslüm ve Müge Turan. **En Son Değişikliklerle Özel Tüketim Vergisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Uçan, Emine Sevcan. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Âdil Yargılanma Hakkı**, Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2013.

Uçar, Onur. **Vergi Ceza Hukukunda Ölçülülük İlkesi (Yüksek Yargı Organları Kararları Bağlamında Bir Değerlendirme)**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara, 2018.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara 2003.

Üstün, Ümit Süleyman. **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, (Vergi Denetimi).

Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, (Takdir Yetkisi).

Wernsmann, Rainer. **Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem**, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen, 2005.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2006, (Yükümlünün Hakları).

Yaralı, Levent. **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010, (Müdür ve Ortak).

Yılmazoğlu, Yunus Emre. **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Yiğit, Uğur. **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Malî Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Yüce, Mehmet. **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, (Adalet Yayınevi), Ankara 2018.

MAKALELER

Akçaoğlu, Ertuğrul ve Oytun Canyaş. “Anayasa’nın 73. Maddesi Uyarınca Cumhurbaşkanına Verilebilen Vergilendirme Yetkisinin Hangi Hukuk Kaynağıyla Kullanılacağı Sorunu Üzerine Bir Deneme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 371, 2019, ss. 117-129.

Akgül, Aydın. “Kişisel Verilerin Korunmasında Yeni Bir Hak: “Unutulma Hakkı” ve AB Adalet Divanı’nın “Google Kararı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:116, 2015, ss. 11-38.

Akkaya, Hüseyin ve Adnan Gerçek. “OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 4, Sayı: 2, ss. 166–188.

Akkaya, Mustafa. “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Cilt: 1, Ankara, 2009, ss. 339-347, (Haksız).

Akkaya, Mustafa. “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 49, Sayı:1-4, Yıl:2000, ss. 85-96, (Ceza Mahkemesi).

Akkaya, Yunus. “Ölçülü ve Tutarlı Olmak (İtidal)”, www2.diyadinet.gov.tr/DinHizmetleriGenelMudurlugu/VaazProjeleri/%C3%96l%C3%A7%C3%BCl%C3%BC%20ve%20Tutarl%C4%B1%20Olmak.pdf, (13.09.2020).

Akpınar, Mustafa. “Sorumluluğun GİB Tarafından Değerlendirilmesi”, **3. Yeminli Malî Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu**, 03-07 Aralık 2014, http://www.İstanbul,ymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/2014_12_03-07%203ymmSemp.pdf, ss. 59-91, (30.08.2019).

Aksu Özkan, Raziye. “Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:10(1), 2020, ss. 226-267.

Akyol Aslan, Leyla. “Anayasa Mahkemesinin 14.01.2010 Tarihli Kararı Çerçevesinde Yargı Harçlarına İlişkin Bazı Sorunlar ve Güncel Gelişmeler”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Cilt: 1, 2011, ss. 32–52.

Arslan, Çetin. “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: III, Sayı:2, 2013, ss. 15–30.

Arslaner, Hakan. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Haziran 2016, ss. 273-300.

Arslantürk, Yalçın. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdareyle Uzlaşma Yolunun Hukuki Eleştirisi”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, S.1 Y.2018, ss. 1-11.

Artun, Emine Sevcan ve Özgecan Gök. “Bazı Ekonomik Etkili Gümrük Rejimlerine İlişkin Hükümlerin İhlali İçin Belirlenen Yaptırımın Anayasa’ya Uygunluğu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, S.35, Aralık 2017, ss. 151-200.

Aşçı Akıncı, Nuray. “Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 148, Mayıs 2020, ss. 77-100, (Konaklama).

Ateş, Leyla. “Vergisel Bilgilerin Otomatik Değişimi Standardı ve Türkiye”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı, Cilt:2, 2015, ss. 665-682.

Ateşgaoğlu, Erdem. “Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hukuku Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:1, Mart 2019, ss. 21-38.

Avcı, Orçun. “KDV ve ÖTV Açısından Uluslararası Vergilendirme Sorununa Yönelik Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 354, Mart 2018, ss. 73-85.

Ay, Hakan ve Tülay Baran. “Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Ocak-Mayıs 2014, ss. 45-68.

Aydemir, İsa. “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, 2016, ss. 183-207.

Aykın, Hasan. “Yeminli Malî Müşavirlerden Yazılı Savunma İstenmesi Düzenlemesi ve Bazı Öneriler”, <https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2017/01/sorumluk-raporu-c3b6ncesi-ymm-savunma-alc4b1nmasc4b11.pdf>, (15.04.2020).

Ayrangöl, Zülküf ve Mustafa Tekdere. “Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 sayılı Kanunun İrdelenmesi”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: VI, Sayı: 2, 2013, ss. 249-270.

Bahçeci, Barış. “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:136, Yıl:2018, s.s:141-166, (Uyum Sorunu).

Bahçeci, Barış. “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:67, Sayı:2, Yıl:2018, ss:253-278, (İHAM İçtihadı).

Bahçeci, Barış. “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:136, Yıl:2018, ss.141-166, (Uyum Sorunu).

Başak, Levent. “7194 Sayılı Kanun Kapsamında Değerli Konut Vergisi ve Dikkat Edilmesi Gereken Tereddütlü Bazı Hususların Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:377, Şubat 2020, ss. 54-65.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Dijital Hizmet Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:377, Şubat 2020, ss. 9-20, (Dijital Hizmet).

Başaran Yavaşlar, Funda. “İzaha Davet (Saptanabilenler, Sorular, Sorunlar)”, **İstanbul, Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 2-3, Temmuz Ağustos 2017, ss. 83-95, (İzah).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, www.fundabasaran.net, (17.08.2017), (Vergi Mahremiyeti).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçular Platformu**, Türkiye Barolar Birliği, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 277, Ankara, 2015, ss. 189-238, (Yasallık).

Başaran Yavaşlar, Funda. “İdari Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 299, Temmuz 2006, ss. 116-147, (İdari Nitelikteki).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Hukuku’nda İnceleme”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyumu**, İstanbul, Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, ss.394-425, (İnceleme).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, **İstanbul, Barosu Dergisi**, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, ss. 2839- 2859, (Son Durum).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re’sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı”, www.fundabasaran.com/pdf/vergilendirme-usulundeki-vergi-odevleri-ve-odevlerin-

yerine-getirilmemesinin-re-sen-arastirma-ilkesi-karsisinda-anlami.pdf, (21.12.2019), (Resen Araştırma).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, ss. 147-202, (Müdahalede Sınır).

Başaran, Funda. “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Malî Güçle Orantılı Olması İlkesinin Doğal Bir Sonucu Mudur?”, **Prof. Dr. Adnan Tezel’e Armağan**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, İstanbul, 2000, ss. 87-103, (Artan Oranlı).

Baykara, Bekir. “Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine” (Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte), http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/8_oZEL_ESASLAR_VEYA_KOD_LiSTE_Si_KAVRAMI_VE_HUKUKA_AYKIRILIGI_UZERiNE__TEBLig_TASLAGINA_iLiSiKiN_GoRUUs_VE_oNERiLERLE_BiRLiKTE__1747.pdf, (10.01.2019).

Baykara, Bekir. “Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 290, Ekim 2005, www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf, (10.05.2018), (Yoklama)

Boran Güneysu, Nilüfer. “İcra Hukukunda Aşkın Haciz”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XX, S. 4, Y. 2016, ss. 25-60.

Bilici, Nurettin. “Verginizi Dolaylı mı Alırsınız? Dolaysız mı?”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Ekim 2006, ss. 79-82, (Dolaylı).

Bingöl, Ozan. “Değerli Konut Vergisinde Turpun Büyüğü Heybede!”, www.vergiyedair.com/2019/12/20/degerli-konut-vergisinde-turpun-buyugu-heybede, (02.01.2020).

Bingöl, Ozan. “Dijital Hizmet Vergisi Geliyor”, www.vergiyedair.com/2019/10/24/dijital-hizmet-vergisi-geliyor/, (29.02.2020).

Bozdoğanoglu, Burçin. “Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013, ss. 131-149.

Bulut, Uğur. “Vergi Adaleti İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, Ed. Yusuf Karakoç, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2017, ss. 255-311, (Vergi Adaleti).

de Burca, Gráinne. “Proportionality and Wednesbury Unreasonableness: the Influence of European Legal Concepts on UK Law”, **European Public Law** 3, Sayı: 4, 1997, ss.561–586.

Buyrukoğlu, Selçuk ve İrem Erasa. “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, Kasım 2012, ss.116-127.

Buyrukoğlu, Selçuk ve Ekrem Toparlak. “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Sayı:5(1), 2018, ss. 57-68.

Candan, Turgut. “Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları Ve Non Bis İn İdem Kuralı”, www.turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/, (19.06.2019), (Non bis in İdem).

Candan, Turgut. “Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, www.turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/, (25.10.2019), (İzaha Davet).

Candan, Turgut. “Vergisel Kabahatler Hukuku”, www.turgutcandan.com/2012/10/03/, (19.06.2019).

Cangüloğlu, Yasemin. “Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, **Fasikül Hukuk Dergisi**, Sayı:106, Eylül 2018, ss. 22-26.

Canyaş, Oytun. “Sorumluluğun Hukuksal Değerlendirilmesi (Sorumluluğun, Anayasa ve İlgili Kanunlara Göre Yorumu)”, **3. Yeminli Malî Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu**, 03-07 Aralık 2014, http://www.İstanbul,ymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/2014_12_03-07%203ymmSemp.pdf, ss. 122-130).

Canyaş, Oytun ve İ. Erdem Seçilmiş. “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013, ss. 301-315.

Coller, EH van. “Proportionality Review- the Battle between Community Standarts and English Domestic Law”, **Comparative and International Law Journal of Southern Africa**, Cilt: 39, S: 3, Kasım 2006, ss. 469 – 484.

Coşkun Karadağ, Neslihan. "Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar", **Maliye Dergisi**, 2012, ss.238-255.

Çağan, Nami. “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan**, Ankara, Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, ss. 69-81, (T.C. Anayasası).

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 1-4, 1980, ss. 129-151, (Demokratik Sosyal).

Çağan, Nami. “Türk Hukuku’nda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, 1972, ss.111-122, (Vergi Affı).

Çalışkan, Necmettin. “Kur’an’da Aşırılık Kavramı ve Modern Hayatta Aşırılık Sorunu”, **Modernleşme Sürecinde Müslümanlar**, Nobel Yayın, Ankara, 2018, Ed. Necmettin Çalışkan, ss. 62-115.

Çelik, Binnur. “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumlulukları”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:4, 2000, ss. 121-126, (Ortaklarının Sorumlulukları).

Çetin, Güneş. “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 2007, Cilt: 14, Sayı:2, ss. 171-187.

Çetinoğlu, Tansel. “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Malî Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:45, Temmuz 2015, ss.73-85.

Çıtak, Halim Alperen. “Güncel Bireysel Başvuru Kararları ve İdarî Yargıda İptal Davası Açma Süresi “, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 2, 2017, ss. 221-240.

Çiftçi, Pınar. “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı: 2010, ss. 313-379.

Çürük, Turgut ve Kayahan Tüm. “Yeminli Malî Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:20, Sayı:3, 2011, ss. 59-76.

Davies, A.C.L ve J.R Williams. “Proportionality in English Law”, (**The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York 2016, ss. 73-108.

Delibaş, Ahmet. “Konaklama Vergisinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 383, Ağustos 2020, ss. 106-115.

Demir, Fevzi. “Çalışma Hakkı Kavramı ve Hukukî Niteliği”, <http://www.sosyalhaklar.net/2014/bildiriler/demir.pdf>, (03.07.2018).

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Kamu İcra Hukuku’nda Menfaat Dengesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, Cilt: 16, Özel Sayı, İzmir 2014 (Basım Yılı 2015, Cilt: 3, ss. 4671-4735, (Menfaat Dengesi).

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Vergi Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, Ed. Yusuf Karakoç, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2017, ss. 195- 253, (Sosyal Devlet).

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan, Cilt: 12, 2010, (Basım Yılı: 2012), ss. 257-312, (Yargılama).

Demircan, A. Savaş. “Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 313, Ekim 2014, ss. 184-192.

Demirhan, Habip. “Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırmalı Analizi”, **The Journal of Social Science**, Cilt: 4, Sayı: 7, 2020, ss. 73-86.

Dinçkol, Hulusi Alphan. “İdari Yargıda Hâkimin Takdir Yetkisinin Denetlenmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, 2013, ss. 1567- 1593.

Doğan, Hasan. “Türkiye’de Yeni Vergi Paketinde Bulunan Değerli Konut Vergisi ile Fransa’daki Taşınmaz Mal Varlığı Üzerine Verginin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, Yıl: 39, Ocak 2020, ss. 105-111.

Doğrusöz, Bumin. “Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 179, Yıl: 15, Kasım 2007, ss. 31-32, (Haksız Çıkma).

Doğrusöz, Bumin. “Varlık Vergisi gibi Değerli Konut Vergisi”, www.dunya.com/kose-yazisi/varlik-vergisi-gibi-degerli-konut-vergisi/456128, (02.01.2020), (Değerli Konut).

Doğrusöz, Bumin. “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı ve 5 Milyarlık Sınır”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 72, Aralık 1998, ss. 34-38, (Vergi Borcu).

Duman, Buminhan. “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (4) 2016, ss. 1577-1601.

Dura, Hakkı. “Re’sen Takdir: “Takdir Ettim Oldu” Mu?”, www.vergisorumlari.com.tr/yazi/i-hakki-dura/resen-takdir--takdir-ettim-oldu”-mu/127, (07.07.2018).

Duran, Lûtfi. “İdari Kazada Dava Açma Müddeti (İdari Müruru Müddet)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 11, Sayı:1-2, 1946, ss. 130-199.

Duran, Deniz Şahin. “Türkiyenin Yeni Vergi Mimarisinde Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmetler Vergisi”, **Uluslararası Yönetim, Ekonomi ve Politika Kongresi 2019** Güz İstanbul,/TÜRKİYE | 2-3 November 2019, ss. 666-682,(www.researchgate.net/profile/N_Tuba_Yilmaz_Soydan/publication/338791886_ULASTIRMA_PROBLEMINE_USTEL_SIMULASYON_TABANLI_OPTIMIZASYON_YAKLASIMI/links/5e2aaf2d92851c3aadd52a3c/ULASTIRMA-PROBLEMINE-UeSTEL-SIMUeLASYON-TABANLI-OPTIMIZASYON-YAKLASIMI.pdf), (29.02.2020).

Dürig, Günter. “Verfassung und Verwaltung im Wohlfahrtsstaat”, **Juristenzeitung, Tübingen**, Sayı: 8, 1953, ss. 193- 199.

Ekmekçi Çalıcıoğlu, Esra ve Erdem Ateşagaoglu. “Protection Of Tax Payer’s Comercial Data Within The Scope Of Turkish Tax Law”, **International Social Sciences Studies Journal**, Cilt: 5, Sayı:32, April 2019, ss. 1775-1788, www.sssjournal.com/Makaleler/72911815_12_5-32.ID1381_Ekmek%c3%a7i%20%c3%87al%c4%b1o%c4%9flu&Ate%c5%9fa%c4%9fao%c4%9flu_1775-1788.pdf, (20.01.2020).

El- Kaysî, Alâ Sâlih. “Aşırılıklar Karşısında Kur’anî Perspektiften Vasat Ümmet Olma Bilinci”, (Çeviren: Yusuf Ağkuş), **Kilis 7 Aralık Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, 2014/2, Cilt: 1, Sayı: 1, ss. 195-229.

Eltimur, Dilara. “Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, Ed. Yusuf Karakoç, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2017, ss. 313-389, (Ölçülülük).

Erdem, Tahir. “Yeminli Malî Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluklarına İlişkin Yeni Düzenleme”, **İSMMMO Malî Çözüm Dergisi**, Ocak- Şubat 2015, ss. 45-59.

Erhürman, Tufan. “Birleşik Krallık İdare Hukuku’nda Ultra Vires”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı:2, 2012, ss. 599-646.

Erişir, Sabahattin. “Damga Vergisi Kanunundaki İstisna (ve muafiyet) Hükümleri ve Uygulamaya İlişkin Değerlendirmeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel S., 2010, ss. 231-255.

Ermacora, Felix. “Das Verhältnismäßigkeitsprinzip im österreichischen Recht sowie aus der Sicht der Europäischen Menschenrechtskonvention”, **Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Europäischen Rechtsordnung**, Müller Juristischen Verlag, Heidelberg 1985, ss. 67-75.

Geçer, Ahmet Emrah. “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Vergi Cezalarında “Non Bis In Idem” İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku

Uygulamasına Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 350, 2017, ss.108-120, (A ve B v. Norveç).

Geçer, Ahmet Emrah. “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Sebepleri ve İhtiyati Haciz Karşısında Amme Borçlusunun Hukuki Durumu”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:25, Sayı:1, 2017, ss.205-235, (İhtiyatî Haciz).

Geçer, Ahmet Emrah. “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz sorumluluk”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:129, 2017, ss. 107-132, (Kanunî Temsilci).

Geçer, Ahmet Emrah. “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis in Idem İlkesi”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:65 (2), 2016, ss. 315-348, (Non Bis in Idem).

Gedik, Gülşen. “Çağdaş Anayasa Hazırlık Sürecinde Vergi Ödevinin Yeniden Tasarlanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 334, Haziran 2009, ss. 142-151, (Vergi Ödevi).

Gemalmaz, Burak. “Malî Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Macaristan’a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 88, Sayı:2, 2014, ss. 128-143.

Gentz, Manfred. “Zur Verhältnismaessigkeit von Grundrechtseingriffen”, **Neue Juristische Wochenschrift**, 21. Jahrgang, 2. Halbband, Heft 35, 1968, ss. 1600-1607.

Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı:3, 2005, ss. 157-193, (Sorumluluk).

Gök, Özgecan. “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı’nın Düşündürdükleri”, Prof. Dr. Burhan CEYHAN’a Armağan, Cilt: I, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Özel Sayısı, İzmir 2012, ss. 381-433, (Dava Açma).

Gözler, Kemal. “Yürütme”, www.anayasa.gen.tr/yurutme.htm, (06.12.2017).

Gözübüyük, A. Şeref. “İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, ss. 3-20, (Dava Açma Süresi).

Grimm, Dieter. “Proportionality in Canadian and German Constitutional Jurisprudence”, **The University of Toronto Law Journal**, Cilt: 57, Sayı: 2, Education, Administration, and Justice: Essays in Honour of Frank Iacobucci, Spring, 2007, ss. 383-397.

Gunn, T. Jeremy. “Deconstructing Proportionality in Limitations Analysis”, **Emory International Law Review**, Cilt: 19, Sayı:2, 2005, ss. 465-498.

Gündüz, Ahmet. “Kamu Alacaklarının Tahsilinde E-Haciz (Elektronik Haciz) Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım Aralık 2016, ss. 199-208.

Güneş, Gülsen, “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirisel Bakış,” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 203, 2005, ss. 114-133, (Yurt Dışı).

Güneş, Gülsen. “Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay”, **Prof. Dr. Feridun Yenisey’e Armağan**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2014, ss. 1847-1876, (Vergi Mahremiyeti).

Haguenau Moizard, Catherine ve Yoan Sanchez. “The Principle of Proportionality in European Law”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York, 2016, ss.142-159.

Harbo, Tor- Inge. The Function of the Proportionality Principle in EU Law, **European Law Journal**, Cilt: 16, Sayı: 2, Mart 2010, ss. 158-185.

Hepaksaz, Engin. “Vergi Mükellefi- Malî Müşavir İlişkilerinde Yetki- Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 20, Sayı:1, Haziran 2018, ss. 233-251.

Hepaksaz, Engin ve Betül Hayrulloğlu. “E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt 3, No:2, 2011, ss. 109-120).

Ip, Eric C.. “Taking a ‘Hard Look’ at ‘Irrationality’: Substantive Review of Administrative Discretion in the US and UK Supreme Courts”, **Oxford Journal of Legal Studies**, Cilt: 34, Sayı: 3, 2014, ss. 481–510.

Jowel, Jeffry ve Anyhony Lester. “Beyond Wednesbury: substantive principles of administrative law”, **Commonwealth Law Bulletin**, Cilt: 14, 1988, ss. 858-870.

Kalyon, Arzu. “Vergi Kaçakçılığını Kontrol Etme Bağlamında Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Puskar Kararı ve Türk Hukuku Bakımından Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, Yıl: 39, Ocak 2020, ss. 24-28.

Kaneti, Selim. “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt: 31, Sayı:1, Nisan 1984, (Anayasal Temeller).

Kaplan, Recep. “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki Bazı Düzenlemelerin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:164, Ocak Haziran 2013, ss. 150-165.

Karaca, Coşkun ve Bünyamin Demirgil. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:15, 2014, ss. 365-38.

Karaçoban Güneş, Tuğçe. “Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, Prof. Dr. M. İlhan Uluşan’a Armağan, Cilt:2, Yıl:2018, Seçkin Yayınları, ss. 85-106.

Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, Prof. Dr. M. Polat Soyer’e Armağan, Cilt: 2, İzmir 2014, ss. 1259-1308, (İlkeler).

Karakoç, Yusuf. “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi”, **Anayasadan Malî ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2012, ss. 83-98, (Vergi Ödevi).

Karakoç, Yusuf. “Evaluation of Tax Criminal Law (Regulation-Practice-Trial)”. **34.International Public Finance Conference** / Turkey April 24-27, 2019, Antalya – Turkey, ss. 577-582, www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2019/11/34th-international-public-finance-conferenceturkey-proceedings-book.pdf, (21.01.2020).

Karakoç, Yusuf. “Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukukî Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 246, Şubat 2002, ss. 138-149, (Tahsil).

Karakoç, Yusuf. “Mecelle (Mecelle-i Ahkâmı Adliyye)”, **Güncel Hukuk**, Şubat 2012/2-98, ss. 60-61, (Mecelle).

Karakoç, Yusuf. “Türk Hukukunda Vergi Yükümlülüğünün İhlâli Bağlamında Ceza Sorumluluğu”, **(5. Türk Kore Ceza Hukuku Günleri**, www.api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/Karakoc%CC%A7,%20Tu%CC%88rk%20Hukukunda%20Vergi%20Yu%CC%88ku%CC%88mlu%CC%88lu%CC%88g%CC%86u%CC%88nu%CC%88n%20I%CC%87hlali%20Bag%C%86lam%C4%B1nda%20Ceza%20Sorumlulug%CC%86u.pdf, (28.04.2020), (Ceza Sorumluluğu).

Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi**, Cilt: 12, Özel Sayı 2010, Prof. Dr. Burhan Ceyhan Anısına Armağan, Cilt:I, İzmir 2012, ss. 3-26, (Değerlendirme).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler”, **Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan**, Atılım Üniversitesi Yayınları No: 63, Nisan 2020, ss. 321-375, (Öneriler).

Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların Vergi Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 1, S. 8, Ağustos 1993, ss. 20-25.

Kargı, Veli ve Cihan Yüksel. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **İstanbul, Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** 54. Seri, 2010, ss. 24-44.

Kidd, C.J.F. “Disciplinary Proceedings and The Right to a Fair Trial Under the European Convention on Human Rights”, **The International and Comparative Law Quarterly**, Vol.:36, No: 4, October 1987.

Kocaer, Şenol. “Artık, Sahte Faturaya Hapis Cezası Yok! (AİHM’in Glantz/Finlandiya Kararının Tahlili)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:403, Yıl:2015, ss. 41-49.

Koçak, Hakkı. “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 213, Mayıs 1999, ss. 60-69.

Koutnatzis, Stylianos-Ioannis. “Verfassungsvergleichende Überlegungen zur Rezeption des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit in Übersee”, **Verfassung und Recht in Übersee**, Heft 1, 2011, ss. 32-59.

Kumrulu, Ahmet G.. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:34, Sayı: 1-4, 1979, ss. 147-162, (Anayasal Temel).

Kumrulu, Ahmet G.. “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Prof. Dr. Akif ERGİNAY’a 65. Yaş Armağanı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1981, ss.647-668, (Vergi İcra).

Kurt, M. Emek. “Değerli Konut Vergisine İlişkin Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, 39, Ocak 2020, ss. 121-126.

Kuşçuoğlu, Mustafa Volkan. “Yapılan Son Değişikliklerle Değerli Konut Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 378, Mart 2020, ss. 125-131.

Lang, Joachim. “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, (Çev: Funda Başaran, **Anayasal Malî Düzen**, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, ss. 3-64.

Lerner, Craig S.. “Does The Magna Carta Embody A Proportionality Principle?”, **George Mason University Civil Rights Law Journal**, Cilt: 25, Sayı: 3, 2015, ss. 271-299.

Marsch, Nikolaus ve Vanessa Tünsmeier. “The Principle of Proportionality in German Administrative Law”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York 2016, ss. 13-42.

Mathew, Jud. “Agency Discretion, Judicial Review and Proportionality in US Administrative Law”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York 2016, ss. 160-190.

Merten, Detlef. “Zur verfassungsrechtlichen Herleitung des Verhältnismäßigkeitsprinzips”, in für Staat und Recht- **Festschrift für Herbert Schambeck**, Duncker&Humblot, 1994, ss. 349-379.

Metin, Yüksel. “Avrupa Birliği'nde Hukuk Devleti Unsurları”, **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ed. A.R. Çoban, B. Canatan ve A. Küçük, Adres Yayınları, Ankara, 2008, ss. 577-628, (Hukuk Devleti).

Metin, Yüksel. “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:1, 2017, ss. 1-74, (Evrensel).

Möller, Kai. “U.S. Constitutional Law, Proportionality and the Global Model”, **London School of Economics and Political Science Law Department, Society and Economy Working Papers**, 06/2016, www.eprints.lse.ac.uk, (23.11.2017).

Mumcu, Uğur. “İngiliz Hukuku’nda Ultra Vires Kavramı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1-2, 1970, ss. 37-66.

Nas, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:61, Sayı:4, 2012, ss. 1307-1336.

Ömercioğlu, Abdullah. “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, 2016, ss. 2277-2304.

Öncel, Mualla. “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Fâdil Hakkı SUR’un Anısına Armağan**, Ankara, 1983, ss. 39-55.

Özay, İl Han. “İdari Kolluk-Adli Kolluk”, **İstanbul, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 71, Sayı: 1, 2013, ss. 947-963.

Özdiler Küçük, Eda. “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar**, Ed. Billur YALTI, İstanbul, 2013, ss. 143-165, (Kişisel Veriler).

Özmen, İbrahim. “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370’inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:26(1), 2018, ss.63-85.

Panomariovas, Arturas ve Egidijus Losis. “Proportionality: From The Concept to the Procedure”, **Jurisprudence**, 2 (120), ss.257-272.

Pınar, Burak ve Nedim Meriç. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harç İlişkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, ss. 188-211.

Pınar, Burak ve Yıldırım Taylar. “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 21, Nisan 2013, ss. 139-180.

Pınar, Burak. “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: I, 2016, ss. 23-60, (İnceleme).

Pınar, Burak. “Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı (Teori- Uygulama ve Sorunlar)” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, C. XVI, Özel Sayı 2014, (Basım Yılı: 2015), ss. 4355-4397, (Hukukî Dinlenilme).

Ranchordas, Sofia ve Boudewjin de Waard. “Proportionality Crossing Borders, Why it is still difficult to recognise sparrows and cannons”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York, 2016, ss. 1-12.

Rençber, Altan. “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu Ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:352, Ocak 2018, ss. 136-149, (İzah).

Rençber, Altan. “Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 376, Ocak 2020, ss. 27-36, (Dijital).

Rumpf, Christian. “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, **Anayasa Yargısı**, Anayasa Mahkemesinin 31. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumu, Ankara, 1993, ss.25-48.

Saban, Nihal. “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, **Polis Dergisi**, Cumhuriyetin 80’inci Yılına Armağan, Sayı:36, Yıl: 9, Temmuz, Ağustos, Eylül 2003, ss. 93-96, (Arama).

Sağlam, Erdoğan. “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı Konulması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 248, Nisan 2002, ss. 31-36, (Yurt Dışı).

Sancar, Canan ve Mehmet Şentürk. “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Alışkanlıkları Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği” **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı, Türk Dünyası Kırgız Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sayı: 28, Makale No: 19, Ocak-Şubat, 2012, ss. 1-13.

Sancar, Mithat. “İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davasında Süre”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı:1, Mart 1990, ss. 69-88.

Sanchez, Yoan. “Proportionality in French Administrative Law”, **The Judge and the Proportionate Use of Discretion**, Routledge, New York, 2016, pp. 43-72.

Sandalcı, Ulvi ve İnci Sandalcı. “Türkiye’de Günah Vergileri Kapsamında Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Etkinliği”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Aralık 2018, Cilt: 4, Sayı:4, ss.1-14.

Saruhan, Gözde. “Hesap Dönemi Kesildikten Sonra Kesilen Özel Usulsüzlük Cezalarının Hukuka Aykırılığı”, **İstanbul, Barosu Dergisi**, Cilt: 89, Sayı:6, Kasım 2015, ss. 137-145.

Saurer, Johannes. “Die Globalisierung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes”, *Der Staat*, Cilt: 51, Sayı: 1, 2012, ss. 3-33.

Saygın, Engin. “Ölçölülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2017/2, ss. 59-88.

Schnapp, Friedrich E.. “Die Verhältnismassigkeit des Grundrechtseingriffs”, (**JuS Juristische Schulung**, Sayı: 11, ss. 850-855.

Schön, Wolfgang. “Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit“, (Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, **Herausgegeben von Rudolf Mellinghoff**, Wolfgang Schön, Hermann- Ulrich Viskorf, Otto Schmidt Verlag, Köln 2011, (Subvention).

Seer, Roman. “Almanya’da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması” (Çev. Oğuz Şimşek, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Ed. Bahri Öztürk/ Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010.

Serozan, Rona. “Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararları”, **İstanbul, Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Yıl: 4, Sayı:6, 1970, ss. 243-253.

Seyhan, Mahcemal. “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Adaleti ve Ölçölülük İlkelerine Yaklaşımı (Katma Değer Vergisi Matrahına Özel Tüketim Vergisinin Dâhil Edilmesi Sorunu), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 334, Temmuz 2016, ss. 32-50.

Somoncu, Ahmet. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014, ss. 133-173.

Soylu, Tunahan. “Hangi Suçun Cezası Daha Ağırdır. Yasal Defterleri Tasdik Ettirmemek mi, Yoksa İbraz Etmemek mi?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009, www.yaklasim.com.tr, (13.01.2018).

Söyler, İlhami. “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, 2006, ss. 31-43, (Adalet).

Suçiçek, Mahmut. “E-Haciz Mükellefleri Kayıtdışına İtebilir”, (<https://www.andspica.com.tr/makaleler/e-haciz-mukellefleri-kayitdisina-itebilir>, 29.10.2020).

Sungurtekin Özkan, Meral. “İcra Hukukunda Oranlılık İlkesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan, İzmir 2001, ss. 177-203.

Susam, Nazan ve Nagihan Oktayer. “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı:2, ss. 105 – 123.

Sümer, Necati. “Katolik Mezhebinde Yedi Ölümcül Günah Problemi”, **International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic**, V. 11/5, Winter 2016, ss. 481-498.

Şahin, Yusuf. “Türk Vergi Sisteminin Çevresel Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 133, Ekim 1999, ss. 119-137.

Şahinalp, Mehmet Vehbi, “Vasat Ümmet Örneği”, **Harran Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Yıl:19, Sayı:31, Ocak–Haziran 2014.

Şen, Mahmut. “İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, 2013, Sayı: 1-2, ss. 1623-1641.

Şenyüz, Doğan. “İşyeri Kira Gelirlerinin Beyan Durumu ve Vergi Yükünün Ölçülülük ve Eşitlik İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:112, 2014, ss. 9-28, (Kira Gelirleri).

Şenyüz, Doğan. “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyarı ve Cezasından Sorumluluğu”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cevdet Yavuz’a Armağan, Cilt: 22, Sayı: 3, İstanbul, 2016, ss. 2557-2575, (Malî Müşavir).

Şenyüz, Doğan. “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013 (Basım Yılı: 2014, ss.29-40, (Susma Hakkı).

Şimşek, Suat. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Mülkiyet Hakkına Yapılacak Müdahaleler Açısından Orantılılık İlkesi”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 88, 2013, ss. 22-32, (Orantılılık).

Şimşek, Suat. “Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri ve Şartları Açısından 1982 Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz -I”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:1, 2010, ss. 181-228, (Karşılaştırmalı Analiz).

Taşdelen, Aziz. “Vergisel Arama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:2, 2003, ss. 159-191, (Arama).

Taşkan, Yusuf Ziya. “Türk Vergi Hukuku Bakımından Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanı Kararları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 38, Sayı:446, Ekim 2018, ss. 6-13, (Cumhurbaşkanı).

Taşkan, Yusuf Ziya. “Vergi Ziyarı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler”, (www.acikerisim.ybu.edu.tr., 26.05.2020, (Öneriler).

Taylar, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:307, Mart 2007, ss. 196-214, (Hukukî Güvenlik).

Taylar, Yıldırım. “Kamu Alacakları için Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat- İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, **Malî Pusula Dergisi**, Aralık 2008, Yıl: 4, Sayı: 48, ss. 68-87, (Teminat).

Taylar, Yıldırım. “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **Türkiye 30. Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ss. 137-176, (Vergi Ziyat).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı**, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ’e Armağan, Cilt: 4, İzmir 2015, ss. 4943-4987, (Birey ve Vergi).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012, ss.435-467, (Özel Tüketim Vergisi).

Teitgen, Francis. “Le principe de proportionnalité en Droit Français”, “Zusammenfassung: Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im französischen Recht”, **Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Europäischen Rechtsordnung**, Müller Juristischen Verlag, Heidelberg 1985, ss.53-66.

Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan, Cilt: 12, 2010, (Basım Yılı: 2012), ss. 132-191, (İlkeler).

Töralp, Funda. “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, **Anayasadan Malî ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 163-182.

Turan, Hüseyin. “Âdil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ndeki Yeri ve Önemi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, ss. 213-230.

Uygun, Oktay. “Kanada Yüksek Mahkemesi Kararları’nda Ölçülülük İlkesi”, **Değişen Dünya’da İnsan Hukuk ve Devlet**, Edip Çelik’e Armağan, ss. 391-403. (Kanada)

Uzun, Mehmet Cengiz. “Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 235, 2008, ss.187-206.

Uzun, Mine. “Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa Mahkemesi’nin Haksız Çıkma Zammı Kararı”, **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar**, Editör: Billur Yaltı, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No.2, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2013, ss. 33-52.

Uzunoğlu, Nihat. “7194 sayılı Kanunla Getirilen Değerli Konut Vergisi Hakkında Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, Yıl: 39, Ocak 2020, ss. 112-120.

Ülkü, Yunus Emre. “Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği: Genel ve Kapsamlı Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 379, Nisan 2020, ss. 86-98.

Üstün, Ümit Süleyman. “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Âdil Olarak Düzenlenmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2012, ss. 153-190, (Motorlu Taşıtlar).

Üstün, Ümit Süleyman. “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XV, 2011, Sayı: 3, ss. 363-390, (Susma Hakkı).

Üstün, Ümit Süleyman. “Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVI, S. 2, Y. 2010, ss. 9-37, (E-haciz).

Üzeltürk, Hakan. “Vergi Hukuku ve Âdil Yargılama: Point No Point”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Y. 21, S. 250, Haziran 2002, ss. 144-156.

Vaishnav, Srishti ve Karn Marwaha. “Judiciary: A Ladder between Inevitable Administrative Discretion and Good Governance”, **International Journal of Multidisciplinary Approach & Studies**, Mar/Apr 2015, Cilt: 2, Sayı: 2, ss.63-72.

Welan, Manfred. “Über die Grundrechte und ihre Entwicklung in Österreich”, **Österreich in Geschichte und Literatur**, Sayı: 4-5, 2002, www.demokratiezentrum.org, (17.03.2017).

Wieacker, Franz. “Geschichtliche Wurzeln des Prinzips der verhältnismäßigen Rechtsanwendung”, **Festschrift für Robert Fischer**, Ed. Marcus Lutter, Walter Stimpel, Herbert Wiedemann, Walter de Gruyter, Berlin 1979.

Yakar, Soner. “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 250, Temmuz 2009, ss. 186-197.

Yaltı Soydan, Billur. “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Âdil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, ss. 85-102, (Uygulanabilirlik).

Yaltı Soydan, Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Âdil Yargılanma Hakkı – I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:143, 2000, ss.151- 177, (Âdil Yargılanma-I).

Yaltı Soydan, Billur. “Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi – I (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 81, 1998, (Aile Vergilendirmesi I).

Yaltı, Billur. “GVK Geçici 67’nin Labirentinde: Verginin Kanuniliği İlkesi Üzerine Bir Hatırlatma”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2011, Sayı:269, (GVK Geçici 67).

Yaltı, Billur. “İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi** Özel Sayı, Prof. Dr. Nur CENTEL’e Armağan, Yıl: 2013, Cilt: 19, Sayı: 2, ss. 429-452, (İbadethane Bağışları).

Yaltı, Billur. “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:317, Şubat 2015, ss. 85-92, (Glantz Kararı).

Yaltı, Billur. “Vergi Afları: Devlet (Siyaseten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 34, Sayı:272, Mayıs 2011, ss. 7-11, (Vergi Affı).

Yaltı, Billur. “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı (ABD Yüksek Mahkemesi’nin Lipper Kararı’ndan, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Riener Kararına: Hukuk Standartları)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 66, 2006, ss. 95- 120, (Yurt Dışı).

Yaltı, Billur. “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359)(a)(2)nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, (Susma Hakkı).

Yaltı, Billur. “Vergi Hukuku’nda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: 1, ss. 507-536, (Sorumluluğun Sınırı).

Yaralı, Levent. Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası, <http://www.ticaretkanunu.net/makale-1/>, (21.09.2020).

Yavuz, Hasan. “Otomobil Alımında Özel Tüketim Vergisinin Etkisi ve ÖTV Bilinci”, **International Journal of Eurasia Social Sciences**, Cilt: 8, Sayı: 26, ss. 373-389.

Yıldırım, Ayşe Elif. “Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, 2015, Sayı: 1, ss. 219-252.

Yıldız, Gaye Burcu. “Türk İş Hukukunda Orantılılık İlkesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı, 2013, (Basım Yılı: 2014), ss.681-707.

Yılmaz, Ejder. “Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti”, **Ankara, Barosu Dergisi**, Sayı:2, 1984, ss. 200-225.

Yılmaz, Serdar. “Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması”, **Ankara, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:61, 2012, ss. 1437-1503.

Yüzer, Dilara. “Kamu İcra Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez’e Armağan, Cilt: 16, Özel Sayı, İzmir 2014, (Basım Yılı 2015), Cilt: 4, ss. 4843-4898, (Kamu İcra).

Zabunoğlu, Yahya. “İngiltere’de İdare Hukuku Anlayışı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1-4, 1961, ss. 373-413, (İngiltere).

Zabunoğlu, Yahya. “İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Birinci Kitap, Danıştay Matbaası, Ankara, 1991, ss. 187-207, (Süre).

İNTERNET SİTELERİ

www.aws-lois.justice.gc.ca/eng/const/page-15

www.bailii.org

www.conseil-etat.fr

www.data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart

www.demokratiezentrum.org

www.denkmalrechtbayern.de

www.echr.coe.int

www.europa.eu/european-union

www.french-property.com/guides/france/finance-taxation

www.gib.gov.tr

www.hudoc.echr.coe.int

www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.html

www.lugatim.com

www.lugatim.com

www.scc-csc.lexum.com

www.scc-csc.lexum.com

www.servat.unibe.ch

www.supreme.justia.com

www.taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Individual-Taxes-on-personal-income