

# Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak “Ölçülülük” İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi<sup>1</sup>

Onur UÇAR\*  
Ahmet Burçin YERELİ\*\*

## Öz

*Bu çalışma evrensel nitelikte bir hukuka uygunluk kriteri olan ölçülülük ilkesinin, vergi suçları ve cezaları özelinde değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Bu doğrultuda, öncelikle ilkeye dair literatür araştırması yapılmıştır. Sonrasında Yargıtay nezdinde temyize, Anayasa Mahkemesi huzurunda norm denetimine tabi tutulan suç niteliğindeki vergi cezaları, ölçülülük ilkesinin unsurları bazında etraflıca irdelenmiştir. Nihayetinde vergi suçlarına verilen cezaların hukuka uygunluğunun belirlenmesi hususunda etkin rolü olduğu tespit edilen ilkenin, Türk hukuk sistemi açısından yalnızca anayasal norm niteliğine sahip olmasına rağmen Türk Ceza Kanunu'nun 3 ve 61'inci maddeleri marifetiyle zımnen de olsa kanun düzeyinde ihtiva edildiği, Yargıtayın da söz konusu kanun maddelerine dayanarak ilke denetimini gerçekleştirdiği sonucuna ulaşılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Ölçülülük İlkesi, Orantılılık, Vergi Cezaları, Türk Ceza Kanunu, Yargıtay, Anayasa, Anayasa Mahkemesi.

<sup>1</sup>Bu çalışma, Dr. Onur UÇAR'ın, Prof.Dr. Ahmet Burçin YERELİ danışmanlığında hazırladığı “Vergi Ceza Hukukunda Ölçülülük İlkesi (Yüksek Yargı Organları Kararları Bağlamında Bir Değerlendirme) adlı doktora tezinden istifade edilerek üretilmiştir.

\*Dr.Öğr.Üyesi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, onurucar@osmaniye.edu.tr, orcid.org/0000-0002-2294-2168

\*\*Prof.Dr., Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, aby@hacettepe.edu.tr, http://orcid.org/0000-0002-8746-6756

Makalenin Gönderilme Tarihi: 18.04.2019

Kabul Tarihi: 28.06.2019

## ***Assessment of the Principle of "Proportionality" as a Legal Conformity Criterion within the Context of High Courts' Decisions on Tax Penalties***

### ***Abstract***

*This study aims to evaluate the principle of proportionality as a universal legal conformity criterion, specifically within the context of tax crimes and penalties in the Turkish legal system. First, a literature review has been made about the principle. Following the literature review, the tax penalties which were subject to appeal by the Supreme Court and to norm control by the Constitutional Court, have been examined in detail based on all the aspects of the principle of proportionality. Eventually it was concluded that the principle of proportionality has an efficient role in determining tax penalties' compliance with the law . Even though the principle of proportionality has been qualified as a constitutional norm in the Turkish legal system, it has been revealed that the principle was included implicitly at the level of the law based on the Articles 3 and 61 of the Turkish Penal Code and that the Supreme Court has been making its auditing decisions regarding the principle based on the relevant articles.*

***Keywords:*** *Proportionality Principle, Proportionality, Tax Penalties, Turkish Penal Code, Supreme Court, Constitution, Constitutional Court*

***JEL Classification Codes:*** *K10, K15, K33, K38, K42*

### ***Giriş***

Benimsenen sosyal, kültürel, inanç değerlerinin ve kabul edilen yönetim şekillerinin birbirlerinden tamamen farklı olmasına rağmen, yeryüzündeki devletlerin hiçbirinde, hak ve özgürlüklerden hudutsuzca istifade edilememektedir. Her ülke, kendisine has nitelikleri ve değerleri ekseninde vücut verdiği hukuk sistemi marifetiyle vatandaşlarının hak ve özgürlüklerinin sınırlarını tayin etmektedir. Söz konusu hak ve özgürlüklerin sınırsızlığının ütopyik bir varsayımdan öte olmadığını kabulüyle; bazı ülkelerde temel hak ve özgürlüklere dair sınırlamaların kapsamı çok dar tutulurken bazılarında ise sınırlar o denli geniştir ki sınırlamanın kendisi asıl; özgürlükler ise istisnai hale gelmiştir. Bundan dolayı ölçülülük ilkesi bilhassa bireylerin sahip oldukları temel hak ve özgürlüklere olan müdahalenin azami sınırını belirleyerek onları muhafaza altına almaktadır. İlkenin, bir üst norm olarak, genellikle anayasalarda düzenlenmesi de kendisine verilen önemi ortaya koymaktadır (Oğurlu, 2002:17).

Bir bakıma mülkiyet hakkına meşru müdahale manasına gelen ve bu bağlamda temel hak ve özgürlükleri kısıtlayıcı nitelik taşıyan vergi aslı ve cezalarının ölçülülük ilkesine uygunluğunun değerlendirilmesi bu çalışmanın meydana getirilmesini güdülemiştir. Fakat vergi aslı ve vergi kabahatlerinin ölçülülük ilkesiyle uyumunun başka çalışmaların ana konusu olacağı

düşüncesiyle ve biraz da incelemenin sınırlarının daraltılması maksadıyla çalışmamız bünyesine sadece Türk Vergi Sistemi kapsamındaki vergi suçları ve bu suçlara öngülenen cezalar dikkate alınmıştır.

Çalışmada, ilk derece mahkemelerinin vergi suçlarına dair kararlarının, ölçülülük ilkesine uygunluğu açısından bir çıkarımda bulunabilmek maksadıyla erişime açık kaynaklardan,<sup>2</sup> vergi suçlarına verilen cezaları konu edinen ve bunlardan ölçülülük ilkesi denetiminin gerçekleştirildiği temyiz başvuruları esas alınmıştır<sup>3</sup>. Edinilen temyiz kararları bir bütün olarak değerlendirildiğinde; vergi suçlarına dair uyuşmazlıkların temyiz mercii olan Yargıtay incelemelerde bulunurken ilkenin, hukuki metinlerine işlendiği yegâne mevki olan Anayasa'nın 13'üncü maddesi çerçevesinde hüküm geliştirmedeği gibi Anayasa Mahkemesinin ölçülülük ilkesi denetimi gerçekleştirdiği kararlarına da atıf yapmadığı sonucuna varılmıştır. Ancak Yargıtayın kararlarında, Anayasa'nın 13'üncü maddesi yerine, Türk Ceza Kanunu'nun "Adalet ve kanun önünde eşitlik" başlıklı 3'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü<sup>4</sup> ile "Cezanın belirlenmesi" başlıklı 61'inci maddesinin bilhassa ilk fıkrası hükmünü<sup>5</sup> dikkate aldığı ve temyiz incelemelerinde ölçülülük ilkesi denetimini bu hükümler nezdinde gerçekleştirdiği anlaşılmıştır. Bu durum aynı zamanda, Yüksek Mahkemenin, kararlarını Anayasa'nın 13'üncü maddesine dayandırmamış olması onun, salt bu yüzden, ölçülülük ilkesi denetimine başvurmadığı anlamına gelemeyeceği sonucuna ulaştırmaktadır. Nitekim, ölçülülük ilkesinin felsefi temelleri dikkate alınarak değerlendirildiğinde; Türk Ceza Kanunu'nun 3/1'inci maddesinde yer alan "Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur." hükmünün, ölçülülük ilkesi gibi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında sınır teşkil ettiği ve bu haliyle ilke için bir nev'i kanuni temel haklar rejimi oluşturduğu sonucuna varılmıştır.

Yerel mahkemelerce vergi suçlarına verilen cezaların ölçülülük ilkesine uygunluğu, suçun niteliği gereği Yargıtay nezdinde temyiz incelemesine

<sup>2</sup>Yargıtayın bu husustaki karar örnekleri Kazancı Hukuk Otomasyonu marifetiyle elde edilmiştir. Otomasyon üzerinden ilke ile ilişkilendirilebilecek 2.030 adet karar tespit edilirken söz konusu kararlardan 218 tanesinin doğrudan ya da dolaylı olarak vergi ile alakalı bulunmuş; ancak, bunlardan spesifik olarak vergi suçu cezaları üzerine olanlarının sayısı çalışmanın devamında da görüleceği üzere bir elin parmaklarını geçememiştir.

<sup>3</sup>Vergi suçları adli nitelikte olduğundan ilgili dava dosyaları temyiz incelemesi Yargıtay nezdinde gerçekleşmektedir.

<sup>4</sup>"(1) Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur."

<sup>5</sup>"(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."

konu edilebilmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki gerek vergi aslına gerekse cezalarına dair hükümler kamu hukuku dahilindedir. Bundan dolayı yerel mahkeme hakiminin, uyuşmazlığın çözümünde mevcut yasal hükümlere riayet etmekten başka bir seçeneği yoktur. Söz konusu kısıt, vergi suçlarını konu edinen kanun hükümlerinin de ölçülülük ilkesiyle uyumluluğunun değerlendirilmesini gerekli kılmıştır. Bu bağlamda ise kararları değerlendirmeye tabi tutulacak yüksek yargı organı asli görevi bazı normların Anayasa'ya uygunluğunun denetimini yapmak olan Anayasa Mahkemesidir.

Ölçülülük ilkesi, Anayasada düzenlenmeden önce de evrensel bir yargı ilkesi olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi kararlarına yön vermiştir. Bunun en önemli nedeni ise Türkiye'nin de imzacıları arasında bulunduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'dir (AİHS/Sözleşme). İlke, 2001 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle<sup>6</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasını düzenleyen 13'üncü maddesi bünyesine dahil edilerek hukuki bir zemine kavuşmuş ve sınırlamanın sınırını teşkil eden anayasal ilkeler arasında yerini almıştır. Ölçülülük ilkesine özgü bu düzenlemenin -gerekliliği ile ilgili görüş ayrılıkları bir yana- Türk hukuk sisteminde yerini almasıyla norm denetimine konu edilip edilemeyeceğine dair tartışmalar da sona ermiştir. Erişime açık kaynaklardan<sup>7</sup> elde edilen ve ölçülülük ilkesi denetimine yer veren Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde, itiraza konu kanun hükümlerinin ve olayların çok çeşitli olduğu görülmekte fakat, bahsi geçen kanunlar ve konular arasında vergi suç ve cezalarına dair olanların sayıca çok az olduğu anlaşılmaktadır. Lakin hem vergi suç ve cezaları özelinde hem de Yüksek Mahkemenin ölçülülük ilkesi denetimini işlettiği diğer konular bağlamında, ilkenin, Anayasa Mahkemesinin norm denetiminde, hukuka uygunluğa dair vereceği kararları yönlendiren temel etmelere biri olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmada öncelikle ölçülülük ilkesinin tanımına ve unsurlarına yer verilecek, sonrasında ise ilke uygulamalarının değerlendirilmesi açısından çalışmaya özgünlük kazandıran alan olan vergi suçlarına dair kısa açıklamalarda bulunulacaktır. Türk hukuk sistemi açısından ölçülülük ilkesinin anayasal ve yasal düzenlemelerdeki yerine dair verilen bilgilendirmelerle süren çalışma, ölçülülük ilkesinin unsurları bazında, Anayasa Mahkemesi ile Yargıtaya intikal eden ve vergi suçlarını konu edinen uyuşmazlıklar değerlendirilmesiyle son bulacaktır.

---

<sup>6</sup>4709 sayılı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun (2001), T.C. Resmi Gazete, 24556, 17.10.2001.

<sup>7</sup>Anayasa Mahkemesi kararlarına, AYM'nin resmi internet sitesi üzerindeki kararlar bilgi bankası sekmesinden ulaşılmıştır. Mahkemenin konu ile ilgili kararları belirlenirken kararların yayımlandıkları Resmi Gazetelerin tarihleri dikkate alınarak 05.01.2002 ila 19.07.2017 arasında, dava dilekçesinde ölçülülük ilkesine aykırılığın ileri sürüldüğü, esasa ilişkin kararda ölçülülük ilkesi denetiminin yapılarak hükme yansıtıldığı ya da üye veya üyelerce ortaya koyulan karşı oyun ölçülülük ilkesine dayandırıldığı kararlar tespit edilmeye çalışılmış ve bahsi geçen kriterlere haiz sadece 121 adet karar belirlenebilmiştir (<http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html> (Erişim Tarihi: 31.07.2017)).

## 1. Ölçülülük İlkesi

### 1.1. Tanımı

Doktrinde ve ilamlarda ölçülülük ilkesine dair çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Tanımlar irdelendiğinde, kapsamaları itibarıyla değişiklik gösterebilir de niteliksel olarak ilkenin temel esaslarına sıkı sıkıya bağlı oldukları anlaşılmaktadır. Buna göre ölçülülük ilkesi, bir hürriyete veya hakka getirilen sınırlandırmada kullanılan aracın, sınırlandırma ile elde edilmek istenen amacı gerçekleştirmede elverişli olması ile amaca ulaşmada gerekli olması ve bunun yanında araçla amaç arasında makul bir oranın bulunmasıdır (Özbudun, 2011:114). Görüldüğü üzere, ölçülülük ilkesinden bahsedilebilmesi için sınırlandırma kullanılacak olan aracın elverişli, zorunlu ve gerekli olması olmazsa olmaz iken sınırlandırmayla güdülen gaye ile sınırlandırma aracının da tenasüplük ilişkisi içinde olması beklenmektedir. İsviçreli hukukçu Fritz Fleiner ölçülülük ilkesini konu edinen açıklamalarında “serçelerin topla vurulmaması” (Aktaran: Kanadoğlu, 2002:164-165) ve Fransız hukukçu Guy Braibant da “sineğin çekiçle ezilmemesi” şeklindeki benzetmeleriyle araç ile amaç arasında aranan uygun oranı çarpıcı bir şekilde ifade etmişlerdir (Aktaran: Metin, 2001:20). Söz konusu tenasübü “hafif sıklet boksöre ağır sıklet rakip tayin edilmemesi” şeklinde teşbih etmek suretiyle de amaç ile araç arasında aranan dengeye dikkat çekmek mümkündür.

Türk hukuk sistemi açısından anayasal bir norm olan ölçülülük ilkesi, bir temel hak ya da hürriyeti sınırlama maksadı ile sınırlamada kullanılacak araç arasındaki ilişkinin uygunluğunun denetiminde kullanılan anayasal ölçüt şeklinde tanımlanabilir. Bu ölçüte göre, bir temel hak ya da hürriyete getirilecek sınırlamaların anayasada belirtilen sebeplere bağlı ve kanun marifetiyle yapılması yeterli olmamakta; ölçülülük ilkesine de uygun olması gerekmektedir. İlke denetimi yapılırken sınırlamada kullanılacak yasal aracın sınırlama ile ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmede elverişli ve sınırlama aracının amaca erişmede gerekli olup olmadığının yanında; amaç ile araç arasında uygun bir oranın varlığı da araştırılmaktadır. Söz konusu unsurları karşılayan araç, ölçülülük ilkesi açısından anayasaya uygun düşerken; aksi durumlar Anayasa Mahkemesi nezdinde iptale konu olabilecektir.

### 1.2. Unsurları

Ölçülülük ilkesi; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere esasında bir bütünü teşkil eden üç unsurdan (alt ilkeden) meydana gelmektedir. Anayasa Mahkemesince alınan bir karar, ölçülülük ilkesinin Türk yargı sisteminde de benimsendiğini ortaya koyarken unsurlarının neler olduğunu da belirtmektedir. Bahse konu karar; “...*itiraz konusu kuralı, amaç ve sınırlama orantısının korunması ile ilgili ‘ölçülülük 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 yüküm getirip getirmediğini belirleyen 'oranlılık' ilkeleriyle çatışan bir sınırlama sayılan görüşler bu nedenle yerinde bulunmamıştır" şeklindedir.<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesinin bu Kararında da belirtildiği üzere ölçülülük ilkesi, elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır.

Ölçülülük ilkesinin unsurlarının birbirleriyle bağlantılı ve birbirlerini tamamlar nitelikte olmasının bir sonucu olarak yapılan bir düzenlemenin hukuken geçerli sayılması, diğer bir ifade ile Anayasa Mahkemesi nezdinde iptale konu olmaması ancak söz konusu düzenlemenin ilkenin her bir unsuruyla ayrı ayrı uyumluluk göstermesiyle mümkün olabilecektir (Singh, 2010:163).

### **1.2.1. Elverişlilik Unsuru**

Elverişlilik unsuru, alınan sınırlayıcı nitelikteki önlemin, güdülen meşru amaç için uygun olması ya da amaca erişmeye katkı sağlayıcı özellikleri ihtiva etmesidir. Zira söz konusu önlem, amaca ulaşmada etkisiz kalıyor ya da amaca ulaşmayı güçleştiriyorsa elverişsiz olarak nitelendirilirken (Metin, 2002:26) önlemin, hedefi tam manasıyla gerçekleştirmeye yetmemesine rağmen kısmen gerçekleştirmeye katkı sağlıyor olması elverişli sayılması için kafi görülmektedir (Xilui, 2007:636-637).

Türkiye'deki yüksek yargı organlarının ölçülülük ilkesi denetiminde bulunurken sıklıkla olmasa da elverişlilik unsurunu da dikkate aldığı görülmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, bir kararında<sup>9</sup> elverişliliği; yasal önlemin, sınırlamadan beklenen amaca ulaşmada elverişli olup olmaması biçiminde tanımlamıştır. Mahkemenin elverişlilik unsurunu göz önünde bulundurduğu bir diğer kararında<sup>10</sup> ise, küçükler için zararlı içerikteki yayınların satış bedellerinin belli oranının Toplu Konut Fonuna aktarılmasını düzenleyen yasal önlemi, fonda toplanan paraların küçüklerin korunmasına katkı sağlayacağı gerekçesinden ötürü elverişli olarak nitelendirmiştir. Elverişlilik ilkesinin, gereklilik ve orantılılık ilkesi ile birlikte değerlendirildiği bir diğer Anayasa Mahkemesi kararında<sup>11</sup> ise Mahkeme, hak ve özgürlükler üzerinde uygulanan sınırlama aracının, amacın sağlanması için elverişli ve gerekli olmasının yanında, kullanılan sınırlama aracı ile güdülen amaç arasında makul bir ölçünün gözetilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

### **1.2.2. Gereklilik Unsuru**

Ölçülülük ilkesini oluşturan unsurlardan bir diğeri gereklilik unsurudur. Söz konusu unsur, sınırlandırma aracı olarak en uygun ve en yumuşak elverişli aracın seçilmesini öngörmektedir (Rumpf, 1993:30; Sağlam, 1982:115). Yani gereklilik unsuru, aynı sonuçlara ulaşmayı sağlamakla

<sup>8</sup>AYM. 23.06.1989 gün, E.1988/50, K.1988/27, RG.20302, 4.10.1989.

<sup>9</sup>AYM. 23.06.1989 gün, E. 1988/50, K.1988/27, RG. 20302, 4.10.1989.

<sup>10</sup>AYM. 11.02.1987 gün, E. 1986/12, K.1987/4, AMKD., S. 27/1, s.27 vd.

<sup>11</sup>AYM. 10.01.1991 gün, E. 1990/25, K.1991/1, AMKD., S. 27/1, s.97.

birlikte daha az kısıtlayıcı nitelikte bir önleme aracı mevcut ise o aracın seçilmesini uygun görmektedir (Steward, 1998:130-131). Gereklilik unsuru, elverişlilik unsuru denetiminden sonra uygulanmaktadır. Haliyle, gereklilik unsurunun tespiti için birden çok ve elverişli önleme aracının varlığı şarttır (Metin, 2002:30). Elverişlilik unsurunda gözetilen; amaç-araç ilişkisinden kaynaklı nitelik ilişkisi, gereklilik unsurunda, aynı niteliğe sahip (elverişli) araçlar arasında seçimin yapılmasını sağlayan nicelik ilişkisine dönüşmüştür.

Ölçülülük ilkesinin menşei kabul edilen Alman hukuk sisteminin en önemli parçalarından olan Federal Alman Anayasa Mahkemesi bir kararında: Amaca ulaşmak maksadıyla uygulanmasına karar verilen önleme aracının, eş değerde etkili olan diğer önleme aracına/araçlarına kıyasla; temel hak ve özgürlükler üzerinde daha az kısıtlamaya sebebiyet veriyorsa gerekli olduğuna hükmederken; bir diğer kararında, seçilen araç dikkate alındığında, amaca ulaşmada eş değer etkiye sahip ve bireyler üzerinde daha az külfet yükleyen başka bir araç mevcut değilse söz konusu aracın gerekli olduğu kanaatine varmıştır (Poto, 2007:849; Aktaran; Metin, 2002:31). Ayrıca, gereklilik ilkesi, hedeflenen amaca ulaşmada, elverişlilik ilkesine uygun tedbirlerden en yumuşak olanının uygulanmasını mecbur bırakırken uygulanmasına karar verilen tedbirin, amaca erişimde yetersiz kalması durumunda ise yeni tedbirin, öncekine nazaran bir derece ağır olanlar arasından belirlenmesini makbul görmektedir. Zira Federal Alman Anayasa Mahkemesinin bu husustaki bir kararında; olası bir tehlikeyi bertaraf etmek maksadıyla kanun koyucunun daha yumuşak önleme araçlarına başvurmaksızın genel yasaklama yoluna gitmesi ölçülülük ilkesinin ihlali olarak değerlendirilmiştir (Serozan, 1970:244).

Çalışmada belirtilen kanaate göre gereklilik unsuru; yasal amacın gerçekleştirilmesi için özdeş etkiyi haiz elverişli önleme araçlarından, temel hak ve hürriyetleri asgari düzeyde kısıtlayan aracın tatbik edilmesini işaret eden ölçülülük ilkesi unsuru iken Lerche, gereklilik unsurunu; güdülen amaca erişimde kullanılan elverişli araçlardan, yalnızca en az müdahale gerektirenin tercih edilmesini zorunlu kılan hukuka uygunluk ölçütü şeklinde tanımlamıştır (Aktaran: Metin, 2002:31). Sağlam, gereklilik unsurunu; sınırlandırmayla elde edilmek istenen gayeye erişebilmek maksadıyla sınırlandırmaya tabi tutulacak temel hak ve hürriyetler için en yumuşak aracın seçilmesi konusunda yönlendirici etkiye sahip ölçülülük ilkesi unsuru olarak tanımlarken (Sağlam, 1988:115) Onar ise idare hukukunu esas alarak gereklilik unsuruna dair şu açıklamada bulunmuştur: “*Vasıta bakımından mevcut ikinci tahdit de maksatla vasıta arasındaki mutabakattır: Maksada varmak için daha hafif bir tedbir ve vasıta kâfi iken daha ağır bir vasıtaya başvurulamaz, bu takdirde fiil gene idari mahiyetini kaybederek haksız fiile veya suça inkılap etmiş olur*” (Onar, 1966:1510).

Elverişlilik unsurunun denetiminde, yasa koyucuya, hedeflenen amacın tayininde serbestlik tanınmasına rağmen gereklilik unsurunun denetiminde

ancak elverişli olan araçlar arasından seçme hakkı öngörülmekte ve söz konusu araçlardan da en yumuşak olanın seçilmesi beklenmektedir.

### **1.2.3. Orantılılık (Dar Anlamda Ölçülülük) Unsuru**

Ölçülülük ilkesi denetiminin tam olarak gerçekleştirilebilmesi için sacayaklarının sonuncusu olarak tabir edilebilen orantılılık unsurunun da sağlanmış olması mecburiyet arz etmektedir. Ölçülülük ilkesinin nihai unsurunu teşkil eden ve ölçülülük ilkesi ile eşitlik ilkesi arasında bağlantı görevini üstlenen bu unsur, hukukun genel ilkelerinden biri olarak nitelendirilmekte ve haliyle hukuk devleti modelinin olmazsa olmaz sonucu olarak kabul görmektedir (Fendoğlu, 2000:369). Anayasa Mahkemesi bir kararında, orantılılık unsurunu güdülen gaye ve bu gayeye ulaşmada kullanılacak aracın, ölçüsüz bir oranı içerip içermediğinin ve bireye yüklenen yükümlülüklerin ölçüsüz olup olmadığının belirleyicisi olarak açıklamıştır.<sup>12</sup>

Orantılılık unsuru, alınan önlemin ilgilisi olduğu bireye yüklediği külfet ile toplumun geri kalanının o önlem sayesinde elde ettiği fayda arasında makul bir dengenin sağlanmasını gerekli kılmaktadır (Emiliou,1996:32; Aktaran; Singh, 2010:164). Gereklilik unsurunda, amaca ulaşmak uğruna, uygulanacak olan elverişli araçlar arasında kıyaslama yapılırken orantılılık unsurunda, kıyasa konu edilenler amaç ile araçtır. Başka bir ifadeyle, amaç ve araç olmak üzere iki değişkenin karşılıklı ilişkisi değerlendirmeye tabi tutulmaktadır (Metin, 2002:130). Bu doğrultuda, orantılılık unsuru, önleme aracı ile hedeflenen amacın orantısız bir ilişki içinde bulunmaması; diğer bir ifadeyle önleme aracının, hedeflenen amaç ile makul oranda bir ilişki içinde olmasının gerekliliği anlamına gelmektedir (Aktaran: Sağlam, 1982:116).

Orantılılık unsuruna göre, sınırlama sonucu ilgiliye yüklenen yükümlülüklerin, onun için tahammül edilemez boyutlara ulaşmaması gerekir. Tabiri caizse, kullanılan sınırlama aracının yarattığı kişisel kayıp ile sınırlandırma ile elde edilmesi beklenen toplumsal yarar arasında bir denge kurulması gerekmektedir. Böyle bir denge mevcut değilse; başvuru araç orantılılık ilkesine aykırıdır. Haliyle, sınırlayıcı nitelikte bir karar verilmeden önce, söz konusu karara varılmasını gerekli kılan olayın ağırlık derecesi ile ilgililerin bu karar neticesinde uğradıkları veya uğramaları muhtemel zararlar ve kısıtlamalar arasındaki dengeye dikkat edilmesi zorunluluk arz etmektedir (Erkut, 1996:107).

Orantılılık ilkesini açıklayabilmek adına kullanılması kaçınılmaz kıstas; amaç ve amaca ulaşmada kullanılacak önleme aracının açık bir orantısızlık içerisinde olmamasının, başka bir ifadeyle, amaç ve araç arasında makul ölçüde bir oranın varlığının gerekliliğidir. Buradan orantılılık ilkesini; alınan bir önlemin, ilgilere ölçüsüz bir yükümlülük yüklememesi, onlar için katlanılamaz nitelikte olmaması şeklinde tanımlamak mümkündür (Metin, 2002:130). Nihayetinde, bireye yüklenen zararın ağırlığı ile toplumun o zarar karşılığında sağladığı yararın büyüklüğü kıyas edildiğinde, birey aleyhine

<sup>12</sup>AYM., 23.6.1989 gün, E.1988/50, K.1988/27, RG.20302, 4.10.1989.



bariz bir orantısızlık söz konusu ise alınan önlemin orantılılık unsuruna ve haliyle Anayasaya aykırılığı ileri sürülebilecektir (Kanadoğlu, 2000:165; Atakan, 2006:62).

## 2. Türk Hukuk Sistemi Açısından Ölçülülük İlkesinin Anayasal ve Yasal Düzenlemelerdeki Yeri

Kökene ilkçağ filozlarının eserlerine değin uzanan ölçülülük ilkesi, hukuk alemi başta olmak üzere hayatın pek çok alanına nüfuz etmiş ve etmektedir. Türk hukuk sisteminde ölçülülük ilkesi, Anayasa’da düzenlenmeden önce dahi evrensel bir hukuk kuralı olarak Anayasa Mahkemesi tarafından dikkate alınmış ve bazı kararlarına dayanak olmuştur.<sup>13</sup> İlke, 2001 yılında yapılan anayasa değişikliğiyle Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasını düzenleyen 13’üncü maddesi bünyesine dahil edilerek hukuki bir zemine kavuşmuş ve sınırlamanın sınırını teşkil eden anayasal ölçütler arasında yerini almıştır.

Temel hak ve hürriyetlerin azami düzeyini teşkil eden kıstaslardan biri olan ölçülülük ilkesinin, anayasal norm niteliğinde olması onun, devletin üç büyük erkinin tüm faaliyetlerine tatbikini mecbur kılmaktadır. Nitekim ölçülülük ilkesi, gerek yasa koyucunun ismiyle müsemma olan işlevini yerine getirirken gerek yürüttüğü faaliyetlerle bireyi olumlu ya da olumsuz etkileyebilen idarenin söz konusu faaliyetlerini icra ederken gerekse kendisine intikal eden adli veya idari uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmakla mükellef olan yargı organlarının görevlerini yaparken dikkate almaları zorunlu anayasal bir ölçüttür.

Anayasa’nın 13’üncü maddesi kanun koyucuya, temel hak ve hürriyetlere getireceği sınırlamaların çerçevesini çizerken son aşamada sınırlamanın sınırı niteliğindeki ölçülülük ilkesine riayeti emretmektedir. Türk Ceza Kanunu ise 3/1’inci maddesinde; somut olay bazında karar verecek olan hakime, suç fiilinin ağırlığı ile orantılı ceza verilmesini hükmederken 61/1’inci maddesinde; temel cezanın belirlenmesinde, bu maddede düzenlenen ve her somut olay için ayrıca dikkate alınması gereken kıstasları düzenleyerek suçun bireyselleştirilmesini istemektedir. Sonuç olarak, söz konusu hükümler, kaynakları ile olay ve kişi bakımından ilgilileri dikkate alındığında farklılık arz etseler de tümü, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında esas alınması zorunlu olan hukuki metinlerdir. Elbette anayasanın üstün ve bağlayıcı oluşu, kanun bazındaki düzenlemelerin anayasal ilkelere aykırılık gösteremeyeceğine işaret etmektedir. Haliyle, temel hak ve hürriyetlere getirilecek Türk Ceza Kanunu’nun bahse konu maddelerine dayalı sınırlamalar da ancak ve ancak ölçülülük ilkesini de ihtiva eden, Anayasa’nın 13’üncü maddesinin tespit ettiği hudutlar dahilinde yapılabilecektir.

<sup>13</sup>Örnek teşkil eden AYM kararları için bakınız: AYM. 11.2.1987 gün, E. 1986/12, K. 1987/4, RG.19641, 21.11.1987, 1.3.1985 gün, E.1984/12, K. 1985/6, RG.18757, 17.05.1985 ve 22.05.1987 gün, E. 1986/17, K. 1987/11, RG.19578, 18.09.1987.

Ölçülülük ilkesi, felsefî temelleri de dikkate alınarak değerlendirildiğinde; "Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur." hükmüyle, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında sınır teşkil eden, Türk Ceza Kanunu'nun 3/1'inci maddesinin, ilke için bir nev'i kanuni temel haklar rejimi oluşturduğu söylenebilir. Nitekim kökleri Aristoteles'e kadar uzanan ve aslında onun spontane nitelikli bir düşüncesinin ürünü olarak kabul edilen ölçülülük ilkesi: ezcümle, aşırılığı ve eksikliği kötü olarak niteleyen; bu iki zıt ucun ortasında olmayı makul olarak değerlendiren bir esasa dayanmaktadır (Engle, 2012:4).

Çağdaş hukuk sistemlerinin merkezinde, insan hak ve özgümlüklerinin korunması yer almakta; Türk hukuk sistemi de bu doğrultuda değişim ve gelişim göstermektedir. Nitekim 2001 yılında yapılan anayasa değişikliği ile anayasada yerini alan ve çalışmanın da konusunu oluşturan "*ölçülülük ilkesi*" temel hak ve özgümlüklerin sınırlandırılmasının sınırını tayin ederek onlara anayasal bir güvence sağlarken 26.09.2004'de kabul edilen ve 12.10.2004'de yürürlüğe konulan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun cezalandırmada adalet anlayışının genel felsefesi de aynı yönde değişim göstermiştir. Örneğin bu Kanun öncesi yürürlükte olan, 765 sayılı mülga Kanun'da öncelikli olarak devletin şahsiyetine karşı suçlara yer verilirken Yeni Türk Ceza Kanunu'nda kişiliğe ve insanlığa karşı işlenen suçlara öncelik tanınmıştır.<sup>14</sup> Ayrıca, çalışmanın bu bölümünde yapılacak değerlendirmelere temel oluşturacak olan madde 61'in, Kanun'un değişen felsefesi doğrultusunda mülga Kanun'da düzenlenen madde metnine (765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (mülga) 29'uncu maddesi) nazaran daha ayrıntılı düzenlendiği; mülga Kanun'da yer almayan madde 3 ile de temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına yönelik yeni hükümler ihdas edildiği görülmektedir. Çalışmada ortaya konulan kanaate göre: ölçülülük ilkesinin, Türk Ceza Kanunu bazındaki yasal temelini oluşturan bu hükümlerin detaylandırılması ve bir nev'i yoktan var edilmesi hem hakimın söz konusu hükümler marifetiyle temel hak ve hürriyetlere getirilecek kısıtlamalarda ölçülülük ilkesini daha belirgin bir şekilde göz önünde tutması sağlanmış hem de temyize konu edilmiş kararların hukukiliğinin tespitinde ilke denetiminin önemi arttırılmıştır.

Yargıtayın ölçülülük ilkesini konu edinen kararlarına değinmeden önce, ilke ile Yargıtay kararları arasında köprü vazifesi üstlenen Türk Ceza Kanunu'nun 3/1 ve 61/1'inci maddeleri arasındaki ilişkiye dair açıklamalara öncelik verilmesinin uygun olacağına kanaat getirilmiştir. Söz konusu açıklamalar için de ilgili maddelerin gerekçeleri ile Türk Ceza Kanunu'nun genel gerekçesinin esas alınmasının gerekli olduğu düşünülmüştür. Bahse konu hususa, belirtilen önemine binaen çalışmanın devamında öncelikli olarak yer verilmiştir.

<sup>14</sup><http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/187.doc> (E.T. 28.09.2017).

Türk Ceza Kanunu'nun genel gerekçesi incelendiğinde: öncelikle, ceza kanunlarının Avrupa ülkelerinde cereyan eden gelişimlerine yer verilmiş ve kanunların bazı ortak nitelikler taşıdığına; bunların da en önemlilerinin işkence usullerinin kaldırılması, ölüm cezası ve cezalarda şiddetin uygulandığı durumların azaltılması ile kişi hak ve hürriyetlerinin üstün tutulması olduğuna değinilmiştir. Gerekçede daha sonra, 1985'den beridir ceza kanunu tasarılarının hazırlanmasına girildiği, bu doğrultuda başat hedefin insan hak ve hürriyetlerini güvence altına almak ve sağlanan güvenceyi daim kılmak olduğu; bunları gerçekleştirirken de toplumun savunmasından ödün verilmemesi ve en nihayetinde getirilecek kısıtlamanın, kişi hak ve özgürlükleri ile toplumun savunması arasında kurulacak dengeyi bozmayacak şiddette ve özellikte olmasını sağlamak olduğu belirtilerek bir bakıma ölçülülük ilkesinin temel esaslarına da atıfta bulunulmuştur.

Türk Ceza Kanunu'nun 3'üncü maddesinin gerekçesi dikkate alındığında, bahse konu kanun hükmünün düzenlenme iradesinde ölçülülük ilkesinin de barındırıldığı kanaatine varılabilir. Zira gerekçede; işlenen suç sonucunda bozulan toplum düzeninde adaletin yeniden temininin ancak, faile haklı ve ölçülü bir ceza hukuku yaptırımının uygulanması sonucu sağlanabileceği, çünkü yalnızca söz konusu özellikleri taşıyan bir yaptırımın failin, fiilinden pişmanlık duymasına neden olabileceği ve böylece onun, topluma yeniden kazandırılmasının mümkün kılınabileceği açıklanmıştır. Görüldüğü üzere amaç; fail bazında, ıslah edilip, topluma yeniden kazandırılması iken toplum nezdinde ise bozulan adaletin yeniden teminidir. Bu doğrultuda, Türk Ceza Kanunu'ndan ölüm cezasının kaldırılmasının, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun'da istisna teşkil eden suçlar dışında; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası için dahi koşullu salıverme hükümlerine yer verilmesinin ve bu minvaldeki diğer düzenlemelerin, infaz edilmiş bir cezanın, failin kalan yaşamı üzerinde etkili olmasına imkân tanıyacağına; bunun neticesinde de hem fail hem de toplum açısından, yapılan sınırlamanın ölçülülük ilkesinin bir unsuru olan elverişlilik ilkesine uygun olmasının sağlanacağına kanaat getirilmektedir. Ayrıca cezanın suç ile orantılılığında, işlenen suçta nazaran cezanın aşırılığı fail nezdinde, cezadan beklenen amacın elde edilmesini engellerken; toplum açısından, adalet duygusunun zedelenmesine sebebiyet vereceği; cezanın suçta kıyasla yetersiz ölçüde olması halinde ise fail bazında caydırıcılığını; toplum tarafında ise hukuka olan güveni sarsacağı ve bu durumun da ölçülülük ilkesinin bir diğer alt ilkesi olan gereklilik ilkesinin sağlanmasında engel teşkil edeceği düşünülmektedir. Nihayet, ölçülülük ilkesini tamamlayan ve başvuru ceza ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir ölçünün varlığını şart koşan orantılılık ilkesine uyumun da ancak ceza hukukunun temel prensibi niteliğindeki orantılılığın sağlanması; diğer bir ifade ile suç ile orantılı bir cezaya hükmedilmesi ile mümkün olabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Yapılan açıklamalar göstermektedir ki Yeni Türk Ceza Kanunu'nun en önde gelen amacı; insan hak ve hürriyetlerinin korunması, toplumun

savunulması ve bu iki gaye arasında dengenin sağlanmasıdır. 765 sayılı mülga Kanun'da yer almayan ve esasında anayasal hükümlerden olan adalet ve kanun önünde eşitlik ilkelerinin, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 3'üncü maddesinde düzenlenmiş olmasının da söz konusu amaca erişme niyetinden ileri geldiği anlaşılmaktadır. Zira ölçülülük ilkesi ile de ilintili olan bu esaslar, madde 3'ün ihdasıyla kendilerine, kanunlar düzeyinde de yer bularak somut olaylara uygulanmaları bakımından daha etkin hale gelmişlerdir.

Ölçülülük ilkesi ile ilişkilendirilebilecek diğer kanun maddesi, somut olay bazında temel cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesine yönelik hükümleri düzenlemiş olan Türk Ceza Kanunu'nun 617'nci maddesidir. 765 sayılı Mülga Kanun'un 29'uncu maddesinde de cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesine dair hükümlere yer verilmiş olsa da yürürlükteki Türk Ceza Kanunu'nun 61'inci maddesinin içeriği, söz konusu maddeye nazaran daha ayrıntılı düzenlenmiştir. Hürriyeti bağlayıcı cezaların genel asgari ve azami hadlerine yer verilmesinden ve belirli suçlara özgülenen cezalarının alt ve üst sınırında indirimler içermesinden kaynaklanan bu farkın, Kanun'un genel gerekçesi dikkate alındığında; faile, maksadını aşacak ölçüde ceza verilmesinin önüne geçerek onun, ıslah edilip yeniden topluma kazandırılması gayesinin bir sonucu olduğuna kanaat getirilmektedir. Zira cezanın suç ile orantılı verilmesinin isabeti ile temel cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi arasında doğru orantı olduğu; bu korelasyondaki müspet gelişmenin de ölçülülük ilkesine uygunluk derecesini arttıracığı düşünülmektedir.

Cezalandırmanın amacına ulaşmada, hükmedilen ceza miktarının Türk Ceza Kanunu'nun 3'üncü maddesine uygunluğu büyük önem arz etse de ölçülülük ilkesinin sağlanması bakımından yetersiz kalmaktadır. Hükmolunan cezanın, ölçülülük ilkesinin tüm unsurlarına uygun olması gerekmekte olup; bu da ancak madde 3 hükümlerine ilaveten, cezanın bireyselleştirilmesini konu edinen madde 61 hükümlerine riayet edilmesi ile mümkün olabilecektir. Nitekim cezalandırmadaki amacın; failin ıslah edilip, tekrar aynı suça yönelmesine mani olmak olduğunun kabulünde, aynı yöntemle, aynı değere sahip bir malı özdeş nitelikli bir mülkten çalan, diğer bir ifade ile kişisel durumları dikkate alınmadığında aynı cezaya muhatap kılınması gereken iki kişinin, sabıka kaydı, yaş, ayırt etme derecesi, pişmanlık durumu, ıslah edilebilme hali gibi durumları gözetilmeksizin aynı cezaya maruz bırakılmaları en azından birisi için cezalandırmadan beklenen amacın sağlanmasını imkânsız kılacaktır. Bu durumda, tayin edilen ceza, elverişli olamayacağı gibi, o cezanın gerekliliğinden ve orantılılığından da söz edilemeyecektir. Tüm bu gerekçelerden yola çıkarak; Türk Ceza Kanunu'nun 3 ve 61'inci maddelerinin, ölçülülük ilkesinin sağlanması için gerekli ve birbirini tamamlar nitelikte olan hükümlerden oluştuğu kanaati

çalışmada ortaya konulmuştur. Üstelik Yargıtayın yakın tarihli kararları arasında da bu görüşü destekler mahiyette hükümler mevcuttur.<sup>15</sup>

### 3. Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına Dair Kararları Bağlamında Ölçülülük İlkesinin Değerlendirilmesi

#### 3.1. Elverişlilik ve Gereklilik Unsurları Açısından Vergi Suçu ve Cezalarında Ölçülülük İlkesi Denetimi

Ölçülülük ilkesinin unsurları, sacayakları misali ancak hepsi sağlandığında bir bütünü teşkil edip; etkin hale gelmektedir. İlkenin unsurları arasında hiyerarşi mevcut olmasa da kademeli bir yapının varlığı aşıkardır.<sup>16</sup> Bahse konu kademeli yapının ilk iki unsurunu da sırasıyla elverişlilik ve gereklilik oluşturmaktadır. Nitekim başvuru önleme aracının, ulaşılması arzulanan amaç için elverişli olmadığı bir durumda onun, gerekliliğini değerlendirmek anlamsızlaşmakta; elverişli kabul edilen birden fazla önleme aracı arasından, faile ve topluma en az külfet getirenin; diğer bir ifade ile temel hak ve hürriyetleri en az kısıtlayanın tercih edilmemesi hali de gereklilik ilkesi açısından kabul görmemektedir. Netice itibarıyla her iki durumun varlığında orantılılık unsuru denetiminin yapılmasına lüzum dahi görülmeden, ilgili önlemin ölçülülük ilkesine aykırılığına karar verilebilmektedir.

Alınan önlemin, ulaşılacak istenen amaca katkı sağlayıcı nitelik taşımasının dahi o önlemi elverişli kılması, elverişlilik unsurunu, ölçülülük ilkesinin en yumuşak karnı; sağlanması en kolay ön şartı olması sonucunu doğurmuştur. Bunun bir sonucu olarak alınan yargı kararlarının hiçbirinde elverişlilik unsuruna aykırılığın iddia edilmediği ve ilgili mahkemelerce bu unsurun uygunluğa dair verilen hüküm sayısının da ancak istisnai durumlarda söz konusu olduğu görülmektedir.<sup>17</sup> Nihayetinde, vergi suçları özelinde yapılan araştırmaların sona erdiği tarih dikkate alındığında, ulaşılan kararlar temelinde bir genellemeye varmak gerekirse hem yasal düzenlemelerin hem de yasal düzenlemelere dayanılarak verilen cezaların hemen hemen tümünün elverişli olduğunun kabul edildiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Vergi suçları açısından değerlendirildiğinde, elverişlilik unsuru için elde edilen bu neticenin gereklilik unsuru bağlamında da geçerli olduğu sonucuna varılmakta; ancak bu durumun, söz konusu unsurun niteliğinden değil; hukuki düzenlemelerin içeriğinden ileri geldiği anlaşılmaktadır. Zira, gereklilik unsuru denetiminin yapılabilmesi, temel hak ve hürriyetlere getireceği sınırlamalar hususunda bir birleriyle kıyaslanabilecek asgari iki

<sup>15</sup>Türk Ceza Kanunu'nun 3 ve 61'inci maddelerinin ölçülülük ilkesi denetimi için kanuni temel haklar rejimi oluşturduğu yönündeki kanaati destekleyici nitelikteki Yargıtay kararları için bakınız: Yargıtay On Üçüncü Ceza Dairesi, 12.03.2015 tarih ve E.2014/36959, K.2015/4452 sayılı Karar ve Yargıtay Dördüncü Ceza Dairesi, 11.02.2014 tarih ve E.2012/36256, K.2014/4199 sayılı Karar.

<sup>16</sup>Bu görüşü destekler nitelikteki karşı oy yazısı için bakınız: AYM., 06.01.2011 gün, E. 2010/58, K.2011/8, RG.27858, 26.02.2011.

<sup>17</sup>Bu konu için örnek teşkil eden kararlar için bakınız: Danıştay 11. Daire, 23.05.2000 tarih ve E. 1999/5908, K. 2000/2219 sayılı Karar; Danıştay 13. Daire, 27.11.2015 tarih ve E. 2015/6041, K. 2015/8087 sayılı Karar.

elverişli önlemin varlığıyla mümkündür. Lakin vergi suçları için öngörülen cezalar açısından böyle bir durum söz konusu değildir.<sup>18</sup> İlgili kanunlarda, vergi suçları için öngörülen cezalar, yalnızca miktarı itibarıyla farklılık arz eden hapis cezalarından ibarettir. Haliyle de bu durum, gereklilik unsuru denetimini bu bağlamda imkânsız kılmaktadır.

Ölçülülük ilkesinin evrensel niteliği, iç hukukta artan etkinliği ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarına yön veren başat ilkelerden oluşu, vergi suçlarına dair düzenlemelerin revize edilmesini mecbur kılmaktadır. Nitekim ölçülülük ilkesinin sacayakları olarak tabir ettiğimiz elverişlilik, gereklilik ve orantılılık unsurlarının bir tanesinin dahi sağlam temellere dayanmaması, bilhassa yüksek yargı organları marifetiyle yapılan ilke denetimini hem iç hukuk hem de AİHM nezdinde tartışmalı hale getirebilecektir. Bundan dolayı vergi cezası olarak öngörülen hapis cezalarına ikame teşkil edecek şekilde birtakım alternatif ceza türlerinin ihdas edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Vergi suçları için öngörülecek alternatif cezaların ilgili kanunlara ihdası, gereklilik unsuruna işlerlik kazandırırken ölçülülük ilkesinin denetiminin daha sağlam temellere oturtulmasına vesile olabileceği söylenilebilir.<sup>19</sup>

Esasında, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan, vergi suçları için öngörülen ve azami-asgari sınırları tayin edilmiş hürriyeti bağlayıcı cezaların miktarının yargı organınca takdirinde de ölçülülük ilkesi denetiminin kendi içerisinde gerçekleştirilebileceği düşünülebilir. Zira ilke unsurları arasındaki kademeli yapının kati olarak uygulanmasının, ilkenin tatbik edileceği olayları sınırlandırdığı, bunun da hukuka uygunluk bağlamında mühim nitelik arz eden ölçülülük ilkesinin uygulanma alanını daralttığı anlaşılmaktadır. Netice itibarıyla, bu durumda, her ne kadar elverişlilik ve gereklilik unsurları göz ardı edilmiş olsa da takdir edilen cezanın adli ve idari yargıda ölçülülük ilkesi denetiminin esasını oluşturan -hatta çoğu durumda ölçülülük ilkesi yerine kullanılan- orantılılık unsuru denetimine konu edilmesinin yolu açılmış olmaktadır. En nihayetinde bu durumun, ilkenin temel hak ve özgürlüklerin muhafazasındaki etkinliğini arttıracığı savunulmaktadır.

<sup>18</sup>Çalışmanın tamamlandığı tarih itibarıyla yargı kararlarına konu edilmiş olmasa da vergi suçları kapsamındaki "Haysiyet ve Şerefte Tecavüz Suçu" (VUK, md. 5) için öngörülen cezalar, bahse konu durum için istisna teşkil etmektedir. Nitekim Türk Ceza Kanunu'nun 125'inci maddesinde düzenlenen "hakaret" suçlarının özel bir hali olarak değerlendirilen bu suç için; aynı madde çerçevesince, iki yıldan üç yıla kadar hapis ya da adli para cezası öngörülmüştür. Bahse konu suç için birbirleri için alternatif teşkil eden iki farklı ceza türünün varlığı, gereklilik ilkesi denetiminin gerçekleştirilmesine imkân vermektedir. Öte yandan, "Vergi Mahremiyetine İhlal Suçu" için öngörülen cezanın, Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde yapılan atıf gereği, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümleri çerçevesince verilmesi ve bu madde de ilgili suç için üç yıla kadar hapis cezası ve bin güne kadar adli para cezası öngörmüş olması, söz konusu cezaları birbirinin ikamesi değil bir nevi tamamlayıcı niteliğine sokmakta nihayetinde bu durum genel kaideye hâle getirmemektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen "Kaçakçılık Suçları" için öngörülen hapis cezası yanında; sebep olunan vergi ziyanının üç katının da idari para cezası verilmesi hususunda, İdareye, verilen para cezasının miktarını belirleme yetkisi tanınmadığından; ölçülülük ilkesi denetiminin ikinci aşaması olan gereklilik ilkesi denetimini bir bakıma devre dışı bırakmaktadır.

<sup>19</sup>Benzer nitelikli bir görüş için bkz: AYM. 10.02.2004 gün, E. 2001/143, K.2004/11, RG.25460, 12.05.2004 tanın Anayasa Mahkemesi kararında Fazıl SAĞLAM tarafından verilen karşı oy gerekçesi.

Çalışmanın, “Orantılılık Unsuru Açısından Vergi Suçu ve Cezalarında Ölçülülük İlkesi Denetimi” başlıklı bölümünde yer verilen somut yüksek yargı organları kararlarından yola çıkılarak Türk Hukuk Sisteminde vergi suçları bağlamında, ölçülülük ilkesi denetimi yapıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Zira söz konusu kararlarda, ilke denetiminde dikkate alınan yegâne hususun, alt ve üst sınırları kanunca öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın yargı organınca tespit edilen miktarının suç fiiline nazaran orantılılığının; diğer bir ifadeyle orantılılık unsuruna uygun olup olmadığının tespit edilmesi gayesi olduğu anlaşılmıştır.

Yapılan açıklamalar göstermektedir ki ölçülülük ilkesinin, gereklilik unsuru temelinde ve tam manasıyla uygulanabilmesi için kanunların uygulanmasından önce ihdası aşamasında ilke esaslarının dikkate alınması gerekmektedir. Tabiatıyla, bu esasları dikkate alması gereken birincil organ, devletin üç büyük erklerinden birini teşkil eden yasamadır.<sup>20</sup>

### 3.2. Orantılılık Unsuru Açısından Vergi Suçu ve Cezalarında Ölçülülük İlkesi Denetimi

Ölçülülük ilkesi denetiminin nihai aşamasını teşkil eden ve teorik olarak verilen cezanın faile yüklediği külfetle; toplumun bu cezalandırmadan elde edeceği yarar arasında makul bir dengenin varlığını arayan orantılılık unsuru denetimi, vergi suçları açısından da en sık müracaat edilen hukuka uygunluk ölçütüdür.<sup>21, 22</sup>

<sup>20</sup>Ölçülülük ilkesinin öncelikle yasama organınca dikkate alınmasının gerekliliği ve bir bakıma ilkenin esasını teşkil eden orantılılık unsurunun öngördüğü “Cezanın, ilgisi olduğu bireye yüklediği külfet ile toplumun geri kalanının o cezadan elde ettiği kazanç arasında makul bir dengenin sağlanması” kıstası, ilke ile sosyal refahın artırılmasını amaçlayan ve hukuk kurallarının değerlendirilmesinde mikro iktisada has araçların kullanılmasını savunan, hukukun iktisadi analizi yaklaşımı ile arasında bir bağ kurulmasına da vesile olmuştur. Nitekim her iki öğretinin de gözettiği husus; yapılan düzenlemelerin/alınan önlemlerin nihai amacının toplumsal düzenin muhafazasına ve haliyle toplumsal faydanın artırılmasına hizmet edip etmediğidir. Hukukun ekonomik analizi yaklaşımı, kapsamı itibarıyla hukuk ve iktisat öğretisini de ihtiva etmektedir. Bu yaklaşıma göre, fayda maksimizasyonu güden birey, “yaptırımları” hukuka aykırı eylemlerin fiyatı olarak kabul etmektedir. Hukukun iktisadi analizi, fiyatı yükselen mala olan talebin azalış göstereceği gibi bireyin de kendisini yüksek yaptırımlara maruz bırakılacak davranışlardan (suç fiillerini işlemekten) sakınmak için daha fazla çaba sarf edeceği anlayışı üzerine temellenmiştir. Haliyle hukuk kuralları marifetiyle desteklenen ya da sınırlandırılan fayda fonksiyonu, bu yaklaşımda kıstas olarak kullanılmaktadır (Posner, 1987:5; Cooter ve Ulen, 2012:4; Ayata, 2014:37; Oğuz, 2002:6-7). Görüldüğü üzere, hukukun ekonomik analizi yaklaşımı bireyden yola çıkıp onun, suç fiilini işlemeye dönük tercihlerini fiyat mekanizması marifetiyle yönlendirerek başka bir ifadeyle suç işlemekten caymasını sağlayarak toplumsal düzenin korunmasını ve bunun ötesinde toplumsal faydanın artırılmasını öngörürken; ölçülülük ilkesi ise bireyin temel hak ve hürriyetlerinin sınırlandırılmasına sınır getirip, faile yüklenecek külfet ile toplumun bu maliyetten sağlayacağı fayda arasında makul bir oranın sağlanmasını amaç edinmektedir. Netice itibarıyla hukuki düzenlemelerin denetimde kullandıkları araçlar farklılık arz etse de gerek hukukun iktisadi analizi yaklaşımı gerekse ölçülülük ilkesi, toplumsal faydanın artırılması ile bunun bir ön şartı olarak toplumsal düzenin korunması amaçlarının hasıl olmasına yönelik müesseselerdir. Bu itibarla her ikisinin de bilhassa kanun koyucu tarafından ve özellikle verilecek cezanın niteliğinin (para cezası-hürriyeti bağlayıcı ceza) tespiti hususunda dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

<sup>21</sup>“Dar anlamda ölçülülük” hatta “ölçülülük” olarak da nitelendirilen orantılılık unsurunun, teoride ve uygulamada, kimi zaman alt ilkesi olduğu ölçülülük ilkesinden ayrıştırılamaz şekilde kimi zaman ise doğrudan ölçülülük ilkesi yerine; ilkeyi bütünüyle temsil eder nitelikte kullanıldığı görülmektedir.

<sup>22</sup>Belirtmek gerekir ki Türk yüksek yargı organları kararları dikkate alındığında; orantılılık unsuru denetimi uygulamalarında, kıyaslamaya tabi hususlar, teorinin öngördüğü gibi cezaya muhatap kılınan

Yargıtayın ölçülülük ilkesi denetimini gerçekleştirdiği temyiz incelemeleri dikkate alındığında gerek vergi suçlarını gerekse diğer adli suçları konu etmiş olsun, yapılan denetimlerin genellikle orantılılık unsuruyla sınırlı tutulduğu anlaşılmıştır.<sup>23</sup> İnceleme safhasında, uyumsuzluğun içeriğine göre odaklanılan hususlar (verilen cezanın şiddetinin suçla konu olan malın değerine nazaran aşırı/orantısız olması hali, faile verilen cezanın şiddeti ile suç fiiliyle mağdur duruma düşen kişinin mağduriyetinin derecesi arasındaki orantısızlık durumu, suç ile orantılı olmayan diğer bir ifade ile suç fiiline nazaran aşırılık arz eden cezalara çarptırılması halleri vesaire) farklılık arz etse de Yargıtay, daha önce de gerekçelendirildiği üzere, orantılılık unsuru denetimini Türk Ceza Kanunu'nun 3/1 ve 61'inci maddelerinin hükümleri çerçevesince yapmaktadır.

Vergi cezaları özelinde, temyize konu edilen ve somut olayın Türk Ceza Kanunu'nun 3/1 ve 61'inci maddelerinin hükümleri nezdinde değerlendirilerek; bir nevi orantılılık ilkesi denetiminin gerçekleştirildiği örnek Yargıtay kararlarının ilki "sahte fatura kullanma" suçu hakkındadır. Yargıtay, bahse konu kararında,<sup>24</sup> vergi denetimi sonucunda, 2005 takvim yılında sahte fatura kullandığı belirlenen ve bu gerekçeyle kendisine, ilgili kanunda öngörülen en yüksek miktardan cezaya hükmedilen vergi mükellefi sanığın itirazını incelemiştir. İnceleme neticesinde "TCK'nın 61. maddesi uyarınca suça uygulanacak cezanın belirlenmesinde tahdidi olarak sayılmış kriterler getirilmiştir. Her somut olayda, ilgili suç tanımında belirlenen cezanın alt ve üst sınırı arasında ceza tayin edilirken, cezanın belirlenmesine ve bireyselleştirilmesine ilişkin ilgili maddenin 1. fıkrasında yedi bent halinde sayılan bu hususlar göz önünde bulundurularak ve somut gerekçeler tek tek belirtmek suretiyle takdir hakkı kullanılacaktır." hükmünde bulunmuş ve bidayet mahkemesinin, ölçülülük ilkesi denetiminin Türk Ceza Kanunu bazındaki dayanağını teşkil eden düzenlemelerden biri olan 61'inci maddesi hükümlerini dikkate almadığını tespit etmiştir. Ayrıca Yargıtay, itiraza konu edilen olayda, ölçülülük ilkesi için aynı nitelikleri haiz bir diğer düzenleme olan ve temel cezanın belirlenmesinde esas alınan Türk Ceza Kanunu'nun 3/1'inci maddesine riayetinin zorunlu olduğunu belirttiikten sonra dosya içeriğinden, söz konusu fıkra hükmünde geçen orantılılık ilkesine aykırı davranılarak cezanın üst sınırdan tayin edildiği, bunun da temyiz itirazını haklı kıldığı sonucuna varmış ve nihayetinde somut olaya özgü

failin uğrayacağı zarar ile o cezadan toplumun istifade edeceği yarardan oluşmamakta; ilke denetimi sadece, cezanın miktarı ile suç fiilinin ve failin niteliği ekseninde gerçekleştirilmektedir.

<sup>23</sup>Örnek teşkil edebilecek temyiz incelemeleri için lütfen bkz: Yargıtay On Beşinci Ceza Dairesi, 12.06.2008 tarih ve E.2012/15-1280, K.2012/1864 sayılı Karar, Yargıtay Sekizinci Ceza Dairesi, 26.01.2012 tarih ve E.2012/8-1241, K.2012/92098 sayılı Karar, Yargıtay Onuncu Ceza Dairesi, 11.04.2013 tarih ve E.2012/21021, K.2013/3316 sayılı Karar, Yargıtay Yedinci Ceza Dairesi, 15.01.2013 tarih ve E.2011/438, K.2013/512 sayılı Karar, Yargıtay Sekizinci Ceza Dairesi, 19.04.2013 tarih ve E.2012/35151, K.2013/12554 sayılı Karar, Yargıtay On Dördüncü Ceza Dairesi, 21.02.2013 tarih ve E.2012/13395, K.2013/1661 sayılı Karar, Yargıtay On Dördüncü Ceza Dairesi, 10.04.2013 tarih ve E.2011/10194, K.2013/4224 sayılı Karar, Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 18.01.2013 tarih ve E.2011/1000, K.2013/864 sayılı Karar.

<sup>24</sup>Yargıtay On Birinci Ceza Dairesi, 4 Aralık 2013 tarih ve E.2013/19212, K.2013/18390 sayılı Karar.



diğer aykırılık gerekçelerini de belirtmek suretiyle yerel mahkeme kararını bozmuştur. Görüldüğü üzere, her ne kadar Türk Ceza Kanunu'nda ölçülülük ilkesine özgü spesifik bir düzenleme mevcut olmasa da Yargıtay, Kanun'un 3/1 ve 61/1'inci maddelerinin hükümlerinin somut olay bazında uygulanıp uygulanmadığını araştırarak esasında orantılılık unsuru vasıtasıyla ölçülülük ilkesi denetiminde bulunmuştur. Bu durum da bozma kararına dayanak teşkil edecek ağırlıkta olan unsurun önemini ortaya koymaktadır.

Vergi suç ve cezalarında orantılılık unsuru denetiminin gerçekleştirildiği bir diğer temyiz incelemesinde<sup>25</sup> Yargıtay, somut olayın tahliline geçmeden evvel; bir önceki örneğin doğrudan alıntılanan kısmına, özdeş cümlelerle bu kararında da yer vererek hakimin, suç için ilgili kanunca öngörülen cezanın alt ve üst sınırları arasında bir takdirde bulunacağını; ancak bu fiilini Türk Ceza Kanunu'nun 61'inci maddesinin ilk fıkrasınca düzenlenen kriterleri somut olay bazında değerlendirmeye tabi tutarak gerçekleştirmesi gerektiğini belirtmiştir. Sonrasında ise “temel ceza belirlenirken aynı Kanun'un 3. maddesinin 1. fıkrasında *“suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığı ile orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur”* şeklinde ifade edilen “orantılılık” ilkesi de gözetilmelidir.” hükmüne yer vererek ceza tayin edilirken belirtilen hususlara ilaveten orantılılık unsurunun da gözden ırak tutmamasının zorunluluğunu dile getirmiştir. Dikkat edildiği üzere, Yargıtayın konu ile ilgili hemen hemen her kararında, hakimlerin, önlerine gelen uyuşmazlıkların çözümünde; eğer uyuşmazlığa konu edilen suça özgü olarak ilgili kanunda öngörülen ceza için asgari ve azami sınırlar öngörülmüşse cezanın belirlenmesinde, Türk Ceza Kanunu bazında ölçülülük ilkesi denetiminin hukuki alt yapısını oluşturan ve birbirleri için tamamlayıcı nitelik arz eden 3/1 ve 61'inci maddelerine mutlak manada riayet etmeleri gerektiği önemle vurgulanmaktadır. Örnek olayda ise Yargıtay, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a maddesinde düzenlenen “defter ve belgeleri gizlemek” suçunun mahkemede sübut bulunduğunu, ilgili hakimin *“suçun işleniş biçimi, sanığın kastı, sanığın aynı suçu işlemeyi meslek haline getirmiş olması, mahkememizde aynı suçtan devam eden birden fazla dosyalarının bulunması, suç sebepleri, sanığın şahsi ve sosyal durumu, geçmişi, sebep, saik ve sair haller”* şeklinde, Türk Ceza Kanunu'nun 61/1'inci maddesinde düzenlenen ve temel cezanın belirlenmesinde kullanılan kriterlere benzer nitelikli hususlara dayanarak; söz konusu suç için Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen cezanın asgari haddinden uzaklaşıp, cezayı önce 2 yıl 6 ay hapis cezası olarak tespit ettiğini ve daha sonra aynı Kanun'un 62'nci maddesinde düzenlenen; *“failin sosyal geçmişi, sosyal ilişkileri, fiilden sonraki ve yargılama sürecindeki davranışları, cezanın failin geleceği üzerindeki olası etkileri gibi”* nedenlerden dolayı hakimin, takdir yetkisini kullanarak fail lehine, cezanın aynı kanun maddesinde belirtilen şekil ve oranlarda hafifletilmesine yetki veren hükümler çerçevesinde nihai cezayı 2 yıl 1 ay hapis cezası olarak

<sup>25</sup>Yargıtay On Dokuzuncu Ceza Dairesi, 4.11.2015 tarih ve E.2015/2787, K.2015/6622 sayılı Kararı.

takdir ettiğini ifade etmiştir.<sup>26</sup> Yargıtay, yerel mahkemenin cezaı belirlerken alt sınırdan uzaklaşmasını, madde 61'de düzenlenen kriterlere dayandırdığı gerekçesini kabul etmekle birlikte alt sınırdan uzaklaşma derecesini, diğer bir ifade ile cezanın miktarını suç fiilinin ağırlığı ile orantılı olmayacak nispette fazla tayin etmesini ve sanığa ek savunma hakkı vermemesini kanuna aykırı bularak bozma kararı vermiştir.

Görüldüğü üzere, her ne kadar kanun, hâkime, suç fiili için öngördüğü alt sınırdan, üst sınırdan veya alt ve üst sınırlar arasından ceza tayin etme serbestisi vermişse de bu serbesti belirli hudutlar dahilinde de olsa alabildiğine değildir. Bu kaide, yukarıdaki örnekler için de pek tabii geçerlidir. Ölçülülük ilkesinin anayasal niteliği, kanun koyucunun, defter ve belgeleri gizlemek suçu için verilecek cezanın asgari ve azami sınırını belirlerken ilkeye riayetini mecbur kılmıştır. İlgili düzenlemede de her ne kadar defter ve belgeleri gizleme suçu için verilebilecek minimum ve maksimum cezalar, soyut anlamda ilkeye uygun olarak belirlenmiş kabul edilse de hakim somut olay için takdir ettiği cezanın, ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığının da ayrıca denetlemesi gerekmektedir. Birçok kez dile getirildiği üzere, Türk Ceza Kanunu bakımından bu denetim 3 ve 61'inci maddeler çerçevesince gerçekleştirilmektedir. Temyize konu örnekte de Yargıtay, yerel mahkemenin cezaı tespit ederken asgari sınırdan uzaklaşılmasında Türk Ceza Kanunu'nun 61'inci maddesini dayanak göstermesini kanuna uygun bulurken cezanın miktarının suç fiiline nazaran orantısız (aşırı) tespit edilmesinin aynı Kanun'un 3'üncü maddesine -ve haliyle orantılılık unsuruna- aykırılık oluşturduğu gerekçesi ile bozmuştur. Açıklamalardan da anlaşıldığı gibi, niteliği gereği Yargıtay, bozma gerekçesini yasaya (Türk Ceza Kanunu'nun 3'üncü maddesinde düzenlenen orantılılığa) aykırılığa dayandırsa da esasında bozma kararının temelinde anayasal temelli ölçülülük ilkesinin orantılılık alt ilkesine uygunsuzluğunun yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Orantılılık ilkesi denetiminin esas alındığı bir diğer Yargıtay kararında,<sup>27</sup> "sahte fatura düzenlemek" suçuna verilen mahkumiyet hükmüne karşı davanın iki sanığından biri tarafından temyiz başvurusunda bulunulmuştur. Yargıtay, yukarıda bahsi geçen kararlarında olduğu gibi bu kararında da temyize konu somut olaya özgü niteliklere değinmeden önce; hakim, suçun yasal tanımında asgari ve azami sınırları öngörölmüş olan ceza

<sup>26</sup>Türk Ceza Kanunu'nun 62'nci maddesinin de 3/1 ve 61'inci maddeleri gibi bu Kanun bazında ölçülülük ilkesi denetimine dayanak teşkil eden üçüncü düzenleme olduğu düşünülmektedir. Zira farklı mercilerce de olsa madde 62 hükümleri de ilkeyi de ihtiva eden Anayasa'nın 13'üncü maddesinin temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasında esas alınmaktadır. Madde 62, madde 61'de olduğu gibi telak cezanın belirlenmesinde, somut olaya tatbik edilecek ölçütleri tek tek belirlemeyip; örnek teşkil edecek birkaç takdiri indirim nedenine madde metninde yer verdikten sonra kullandığı" gibi" ibaresi ile benzer nitelikteki durumların da takdiri indirim nedeni olarak değerlendirilebileceğine hükmetmiştir. Bilhassa "cezanın failin geleceği üzerindeki olası etkiler" hususunun örnek takdiri indirim nedeni olarak madde metninde yer verilmesi ve bunun gibi durumların da takdiri indirim nedeni olarak esas alınabilecek olması söz konusu maddenin özellikle cezanın şiddetinin belirlenmesi açısından ölçülülük ilkesi ile ilişkilendirilebileceği ve ilke denetimi için dayanak teşkil edebileceği kanaatini doğurmaktadır.

<sup>27</sup>Yargıtay Yirmi Birinci Ceza Dairesi, 13.10.2016 tarih ve E.2016/1724, K.2016/6138 sayılı Kararı.

ölçeğinden temel cezayı belirlemek için dikkate alacağı hususları düzenleyen Türk Ceza Kanunu'nun 61'inci maddesine ve suç ile orantılı ceza verilmesini hükmeden 3/1'inci maddesine atıfta bulunarak bir nevi ölçülülük ilkesi denetiminde bulunacağını ifade etmiştir.<sup>28</sup> Bu doğrultuda, somut olay değerlendirildiğinde; vergi suçu raporu ve ekindeki belgelerden, davada adı geçen limited şirket yetkilerinin, biri temyiz başvurusunda bulunan sanık diğeri de onun halefi olan sanık olmak üzere farklı tarih aralıklarında farklı kişilerce devralındığı ve temyiz talebinde bulunan sanığın yetkili olduğu dönemde sadece iki adet sahte fatura düzenlenirken diğeri sanık döneminde çok sayıda sahte fatura düzenlediği ortaya çıkarılmıştır. Ancak yerel mahkeme, düzenlenen sahte fatura adedindeki belirgin farka rağmen; her iki sanığa da eşit oranda temel cezaya hükmetmekle birlikte Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi uyarınca da neden göstermeksizin aynı nispette ceza artırımında bulunmuştur. Anlaşıldığı üzere, sanıklar, nitelik olarak aynı suçu işleseler de nicelik olarak (düzenledikleri sahte fatura sayısı açısından) birbirlerinden ayrılmakta ve haliyle haklarında farklı miktarlarda cezaların hükmedilmesi gerekirken aynı ölçüde cezaya muhatap kılınmış bulunmaktadır. Bu şartlar altında Yargıtay da daha az suç fiili işlemesine rağmen diğeri ile aynı cezayı alan sanık için hükmedilen fazla cezayı orantılılık ilkesine aykırı bularak yerel mahkeme kararını bozmuştur. Nitekim somut cezaya dair tüm gerekçeler değerlendirme dışı bırakılıp, yalnızca düzenlenen sahte fatura adetleri açısından bir değerlendirme yapıldığında dahi, aynı cezanın her iki sanığa verilmemesi gerektiği, verilmesi durumunda ise kaçınılmaz olarak sanıklardan biri için suç ile orantısız bir ceza verilmiş olacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda ya daha çok suç fiili işleyen nazarında eksik cezaya hükmedilmesi ya da temyize konu olayda olduğu gibi daha az suç fiili işleyene fazla ceza verilmesi şeklinde bir orantısızlık meydana gelecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun 3/1 ve 61'inci maddeleri hükümleri ile ölçülülük ilkesi arasındaki ilişkiye dair yapılan açıklamalar bir bütün halinde dikkate alındığında: somut olayda,<sup>29</sup> Yargıtayın bozma kararına gerekçe gösterilen, temyize başvuran sanık aleyhindeki orantısızlık halinin doğal olarak ölçülülük ilkesi için de aykırılık teşkil ettiği kanaatine ulaşmak mümkündür. Öte yandan, sadece işlenen suç fiilleri ve verilen cezalar açısından bir değerlendirme yapıldığında da ilkeye aykırılığın varlığı gün yüzüne çıkmaktadır. Zira çok sayıda suç fiili icra etmiş sanığa verilen ceza orantılı

<sup>28</sup>Yargıtay, bu kararında “*kanunda öngörülen alt ve üst sınırlar arasında temel cezayı belirlemek hakimnin takdir ve değerlendirme yetkisi içindedir, ancak Anayasanın 141, 5271 sayılı CMK'nın 34, 230 ve 289. maddeleri uyarınca hükümde bu takdirin denetime olanak sağlayacak biçimde, hak ve nefaset kurallarına uygun, dosya içeriği ile uyumlu yasal ve gerekli gerekçesinin gösterilmesi zorunludur. Yasa metinlerindeki ifadelerin tekrarı bu metinlerdeki genel nitelikli ölçütler somut olaya ve failine özgülenmediği müddetçe yeterli bir gerekçe değildir*” hükmüne de yer vermiştir. Yargıtayın başka kararlarında da belirtilen bu hükmün, yerel mahkemece takdir edilen cezanın gerekçelendirilmesi ve elde edilen gerekçelerin somut olay bazında ölçülülük ilkesine uygunluğunun tespiti açısından da büyük öneme haiz olduğu kanaatindeyiz.

<sup>29</sup>Yargıtay Yirmi Birinci Ceza Dairesi, 13.10.2016 tarih ve E.2016/1724, K.2016/6138 sayılı Kararı.

ise ona nazaran daha az suç fiili işlemiş sanığa aynı şiddette cezaya hükmedilmesi haliyle orantısız olacak ve bu durum en nihayetinde ölçülülük ilkesine uygun düşmeyecektir.

Orantılılık unsuru denetimine örnek teşkil edecek bir diğer temyiz incelemesinde<sup>30</sup> sanıklar, haklarında, "sahte fatura kullanma" suçundan verilen mahkûmiyet hükmüne karşı itirazda bulunmuşlardır. Yargıtaya dair tüm örneklerinde olduğu gibi burada da somut olayla ilgili hüküm verilmeden önce, ölçülülük ilkesi denetiminin Türk Ceza Kanunu bazında hukuki temelini oluşturan; madde 61 ile madde 3/1 hükümlerine yer verilmiş ve akabinde, bir önceki örnek kararda olduğu gibi hakimın takdirinin vücut bulmuş hali olan yerel mahkeme kararının denetlenebilmesi için geçerli bir şekilde gerekçelendirilmiş olmasının zorunluluğu, yasal dayanakları ile birlikte belirtilmiştir. Somut olayda: Yemek üretimi ve ticareti faaliyetinde bulunan bir anonim şirketin ortağı olan sanıklar hakkında, üç yıl için yönetim kuruluna seçtikleri ve bu süre zarfında, sahte fatura düzenledikleri belirlenen otuz dört mükelleften elde ettikleri faturaları, yasal defterlere kaydedip; katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yaparak 2005 takvim yılında sahte fatura kullanma suçu işledikleri iddiasıyla kamu davası açılmıştır. Dava sonucu verilen mahkûmiyetler daha sonra temyize intikal ederken; en nihayetinde Yargıtay, yerel mahkeme kararının bozulmasına hükmetmiştir. Yargıtayın bozma kararına dayanak oluşturan sebeplerden, çalışmanın konusuyla ilişkilendirilebilenler hususunda; bidayet mahkemesinin, kararını gerekçelendirirken sanıklar ve olay bazında özgülleme yapmadan, yasadaki genel nitelikli ibarelere yer vermekle yetindiğini, haliyle cezanın bireyselleştirilmesinde kullanılan ölçütlerin somutlaştırılmadığını; sonuç olarak hak ve nefaset kuralları ile orantılılık ilkesine aykırı olacak şekilde fazla ceza tayin ettiğini belirtmiştir. Aynı şekilde, ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil eden bu durum ve diğer temyiz incelemesi örnekleri göstermektedir ki Yargıtay'ın büyük değer atfettiği orantılılık unsurunun, yerel mahkeme kararlarının hukuk alemindeki mevcudiyeti için de kritik önemi haizdir. Zira mahkeme kararının orantılılık unsuruna uygunluğu ile o kararın Yargıtay tarafından onanması arasında pozitif bir ilişki mevcuttur.

Erişime açık kaynaklardan sağlanan veriler ışığında, 2017 yılının son aylarına değin, yerel mahkemelerce vergi suçlarına verilen cezaların, temyize yansıyan ve burada Türk Ceza Kanunu'nun 3/1 ve 61'inci maddeleri ile zaman zaman da 62'nci maddesinin hükümlerine dayanılarak orantılılık unsuru denetimi marifetiyle ölçülülük ilkesi denetimine tabi tutulanlar, yukarıda bahsi geçen kararlardan ibaret olsa da Yargıtay kararları incelendiğinde, birçok konuda ölçülülük ilkesi denetimine başvurulduğu gün yüzüne çıkartılmıştır.<sup>31</sup> Anlaşılan odur ki anayasal nitelik arz eden ölçülülük

---

<sup>30</sup>Yargıtay Yirmi Birinci Ceza Dairesi, 07.06.2016 tarih ve E.2016/5278, K.2016/4971 sayılı Karar.

<sup>31</sup>Örnek kararlar için bkz: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 3.11.2015 tarih ve E.2014/7-370, K.2015/371 sayılı Kararı, Yargıtay Yedinci Ceza Dairesi, 3.03.2016 tarih ve E.2014/20015, K.2016/3377 sayılı

ilkesine aykırılık, Yargıtay nezdinde bozmaya gerekçedir. Haliyle hakimlerin cezayı tayin ederken; ilkeye mutlak manada riayet etmeleri esastır. Böylece kararlarında istikrar sağlanmasının yanında hem kamu hem de fail nezdinde adalet ve vicdan algısına olumlu etki yapacak hükümlerin verileceği ve bu durumun da suçlunun ıslahına ve topluma yeniden kazandırılmasına imkân sağlayacağı düşünülmektedir.

### Sonuç

Ölçülülük ilkesi, kökeni ilkçağ filozoflarından Aristoteles'in eserlerine kadar dayanan ve bugün evrensel niteliği haiz olan bir hukuka uygunluk kriteridir. 20'nci yüzyılın ortalarından itibaren AIHS bünyesinde yer almaya başlamasıyla Anayasa Mahkemesi nezdinde gözden ırak tutulamayacak bir ölçüt haline gelen ilke, 2001 yılında yapılan kanun değişikliği ile Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na dahil olmuştur. Böylece ilke, başta yasama ve yargı olmak üzere devletin üç büyük erkinin tüm faaliyetlerini hukuka uygun kılan ve bu niteliğiyle de tatbiki mecburiyet arz eden kendi içinde bir kurallar bütünü hüviyetini almıştır.

Toplama yetkisi yalnızca idarenin tekelinde bulunan verginin, salınımı ile cezalarının tespiti ancak kanun marifetiyle düzenlenebilmekte,<sup>32</sup> vergi aslı veya cezalarına dair uyuşmazlıklar da niteliklerine göre adli ya da idari yargı kolunda çözüme kavuşturulabilmektedir. Bu durum, vergilemeye dair hususların, devletin üç büyük erkinin faaliyet alanında yer aldığı sonucuna ulaştırmaktadır ve vergi konusu, mülkiyet hakkına müdahale bağlamında, ölçülülük ilkesi denetiminin en sık gerçekleştirildiği alanlardandır. Nihayetinde gerek vergi aslı ve cezalarını konu edinen hükümlerin gerek bu hükümlere dayanılarak yapılan idari işlemlerin gerekse söz konusu idari işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde varılacak yargıların hukuka uygunluğu, ancak ölçülülük ilkesine uyumluluğun sağlanmasıyla mümkün olabilecektir. İşte Türk hukuk sistemi bağlamında, vergiyi konu edinen hükümlerin/işlemlerin/ilamların ölçülülük ilkesiyle uyumluluğu sorunsalı bu çalışmanın ortaya konulmasının gerekçesini oluşturmuştur. Lakin çalışmanın kapsamı gereği ve vergilemeye dair diğer hususlara başka çalışmalarda yer vermek gayesiyle, burada konu, vergi suçlarıyla sınırlı tutulmuştur.

Vergi suçlarının adli nitelikte olmasından dolayı çalışma kapsamındaki değerlendirmeler Yargıtayca verilen temyiz kararları çerçevesinde yapılmıştır. Yapılan değerlendirmeler neticesinde Yargıtayın temyiz incelemesine sıklıkla başvurduğu, fakat bu incelemelerini Türk Ceza Kanunu'nun 3 ve 61'inci maddelerinin hükümlerine dayandırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Türk Ceza Kanunu'nun genel gerekçesi ve söz konusu

Kararı, Yargıtay Beşinci Ceza Dairesi, 16.10.2014 tarih ve E.2013/5039, K.2014/9805 sayılı Kararı, Yargıtay Beşinci Ceza Dairesi, 16.03.2015 tarih ve E.2013/7116, K.2015/8280 sayılı Kararı, Yargıtay Beşinci Ceza Dairesi, 1.10.2015 tarih ve E.2013/11129, K.2015/14699 sayılı Kararı.

<sup>32</sup>Anayasa, md.73/3: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştiril veya kaldırılır."

maddelerinin de gerekçeleri dikkate alındığında, 3 ve 61'inci maddelerin ölçülülük ilkesi için örtülü dahi olsa kanuni temel haklar rejimi oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ölçülülük ilkesinin felsefi temelleri de değerlendirmeye dahil edildiğinde, sağlanan bu çıkarım daha da kuvvetlenmiştir. Ayrıca 765 sayılı Kanun'da (mülga) yer almayan 3'üncü madde ile mülga kanuna nazaran daha ayrıntılı düzenlenmiş olan 61'inci madde hükümleri hem hakim, temel hak ve hürriyetlere getirilecek sınırlamalarda ölçülülük ilkesini daha belirgin bir şekilde göz önünde tutmasını sağlamış hem de temyize konu edilmiş kararların hukukiliğinin tespitinde ilke denetiminin önemini artırmıştır.

Ölçülülük ilkesinin unsurları özelinde yapılan değerlendirmede; çalışma kapsamında dikkate alınan yargı kararlarının hiçbirinde elverişlilik unsuruna aykırılığın iddia edilmediği gibi ilgili mahkemelerce bu unsura uygunluğa dair verilen hüküm sayısının da ancak istisnai nitelik taşıyabilecek kadar olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sonuç olarak ulaşılan kararların temelinde hem yasal düzenlemelerin hem de yasal düzenlemelere dayanılarak verilen cezaların hemen hemen tümünün elverişli olduğunun kabul edildiği anlaşılmıştır. Vergi suçları bağlamında, elverişlilik unsuru için elde edilen bu neticenin gereklilik unsuru açısından da geçerli olduğu sonucuna varılmakta; ancak bu durumun, söz konusu ilkenin niteliğinden değil; hukuki düzenlemelerin içeriğinden ileri geldiği anlaşılmaktadır.<sup>33</sup> Ölçülülük ilkesine has teoriye göre, vergi suçu cezası olarak öngörülen hapis cezalarına ikame teşkil edecek şekilde birtakım alternatif ceza türlerinin ihdas edilmesi gerekmektedir. Teori çerçevesinde, vergi suçları için öngörülecek alternatif cezaların ilgili kanunlara ihdası, gereklilik unsuruna işlerlik kazandırırken; ölçülülük ilkesi denetiminin daha sağlam temellere oturtulmasına da vesile olacaktır. Bu hususta, vergi suçu neveleri olan; vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefe tecavüz suçu ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu için ön görülen ve adli para cezasına çevrilme sınırı aşan hapis cezası miktarlarının, verilebilecek cezaya ikame teşkil etmesi gayesiyle para cezasına çevrilebilmesine olanak veren bir yasal düzenleme yapılabilir.

Türk hukuk sisteminde, vergi suçlarını ve cezalarını konu edinen yasal düzenlemelerin, gereklilik unsuru denetimini etkin; haliyle ölçülülük ilkesi denetimi daha etkin hale getirecek alternatif cezaları öngörmediği belirtilmişti. Fakat bu durum, ölçülülük ilkesi denetiminin işletilmesine mani olmamıştır. Alternatif cezalar arasında yapılamayan denetim, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan ve vergi suçları için öngörülen cezalardan, hakim tarafından takdir edilen miktarı özelinde gerçekleştirilmiştir. Buradan, ilgili kanunlarca azami-asgari sınırları tayin edilmiş hürriyeti bağlayıcı cezaların

<sup>33</sup>Gereklilik unsuru denetiminin yapılabilmesi, temel hak ve hürriyetlere getireceği sınırlamalar hususunda bir birleriyle kıyaslanabilecek asgari iki elverişli önlemin varlığı ile mümkündür. Lakin vergi suçları için öngörülen cezalar açısından böyle bir durum söz konusu değildir. İlgili kanunlarda vergi suçları için öngörülen cezalar, yalnızca miktarı itibarıyla farklılık arz eden hapis cezalarından ibarettir. Haliyle de bu durum, gereklilik unsuru denetimini bu bağlamda imkânsız kılmaktadır.

miktardır. Yargı organınca takdirinde, ölçülülük ilkesi denetiminin kendi içerisinde gerçekleştirildiği çıkarımına ulaşılmaktadır.

Ölçülülük ilkesi unsurları arasında var olan kademeli yapının, ilke denetiminin icrası aşamasında uygulanmaması, temel hak ve hürriyetlerin korunmasına katkı sağlayıcı sonuç doğurmuştur. Öyle ki söz konusu yapının kati olarak uygulanması durumunda, ilkeye konu edilecek olayları önemli oranda sınırlandıracak, bu da hukuka uygunluk bağlamında mühim nitelik arz eden ilkenin uygulanma alanını oldukça daraltacaktır. Zira çalışmada yer verilen temyiz incelemelerinde de görüldüğü üzere, incelemeye konu sınırlandırma araçlarının hemen hemen hepsinin elverişli olduğu kabul edilmiş; söz konusu araçlara alternatif teşkil edecek başka cezalar öngörülmediğinden gereklilik unsuru denetimi işletilememiş ve ölçülülük ilkesi denetimi, çoğu zaman kendi yerini alan orantılılık unsuru denetimi çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. En nihayetinde, unsurla arasındaki kademeli yapıya riayet edilmemesi, her ne kadar elverişlilik ve gereklilik unsurları göz ardı edilmesine sebebiyet verse de takdir edilen cezanın, bir nevi ölçülülük ilkesi denetiminin esasını oluşturan orantılılık unsuru denetimine konu edilmesinin yolu açılmış olmaktadır. Bu durum ceza miktarı bazında dahi olsa, ilkenin temel hak ve özgürlüklerin muhafazasındaki etkinliği arttıracaktır. Çalışma kapsamında verilen somut örnekler de bu görüşü desteklemiştir. Çünkü bahse konu kararlarda, ilke denetiminde dikkate alınan yegâne husus, alt ve üst sınırları kanunca öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın yargı organınca tespit edilen miktarının suç fiiline nazaran orantılılığının; diğer bir ifadeyle orantılılık unsuruna uygun olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

### Kaynakça

- Atakan, A. (2006), Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması ve Sınırlamanın Sınırını Oluşturan Ölçütler, *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Ayata, Z. (2014), “Hukukun İktisadi Analizi Çerçevesinde Rekabet Hukuku”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(1), 35-54.
- Cooter, R. ve Ulen, T. (2012), *Law and Economics*, Boston: Pearson Education.
- Emiliou, N. (1996), *The Principle of Proportionality in European Law: A Comparative Study*, London: Kluwer Law International.
- Engle, E. (2012), “The History of the General Principle of Proportionality: An Overview”, *The Dartmouth Law Journal*, 10(1) 1-11.
- Erkut, C. (1996), *Hukuka Uygunluk Bloku İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi*, İstanbul: Kavram Kitapevi.
- Fendoğlu, H.T. (2000), “Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin Uygulanmasında “Bağımsız Ölçü Norm” veya “Destek Ölçü Norm” Sorunu”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 17(1), 363-384.

- Kanadoğlu, O.K. (2000), *Türk ve Alman Anayasa Yargısında Anayasal Değerlerin Çatışması ve Uyumlaştırılması*, İstanbul: Palme Yayıncılık
- Metin, Y. (2002), *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Oğurlu, Y. (2002), *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Oğuz, F. (2002), "Hukukun Ekonomik Analizi: Genel Bir Değerlendirme", *Piyasa Dergisi*, 2(1), 3-23.
- Onar, S.S. (1966), *İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt I*, İstanbul: İsmail Akgün Matbaa ve Kitapçılık Müesseseleri.
- Özbudun, E. (2011), *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Posner, R.A. (1987), "The Law and Economics Movement", *The American Economic Review*, 77(2), 1-13.
- Poto, M. (2007), "The Principle of Proportionality in Comparative Perspective", *German Law Journal*, 8(9), 835-870.
- Rumpf, C. (1993), "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 10(1), 25-48.
- Sağlam, F. (1988), *1982 Anayasası'nın Temel Hak ve Özgürlükler Bakımından Getirdiği Sorunlar. Bahri Savcı'ya Armağan*, Ankara: Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları.
- Sağlam, F. (1982), *Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Serozan, R. (1970), "Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararları", *İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 3(6), 243-253.
- Singh, M.P. (2010), *German Administrative Law in Common Law Perspective*, Berlin: New York: Springer.
- Steward, E.T. (1998), "The Proportionality Principle Post-Apartheid South Africa", *Temple Political & Civil Rights Law Review*, 8, 113-139.
- Xiuli, H. (2007), "The Application of the Principle of Proportionality in Tecmed v. Mexico", *Chinese Journal of International Law*, 6(3), 635-652.