

## TÜRK VERGİ CEZA HUKUKU ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

*Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ\**

### GİRİŞ

Bugün ülkemizde üzerinde çok ayrıntılı teorik tartışmalar yapılmaksızın Vergi Ceza Hukuku olarak adlandırılan bir hukuk dalının varlığı kabul edilmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak, birçok Maliye Bölümünün ve/ya da Hukuk Fakültesinin programlarında bu adla zorunlu ve/ya da seçimlik derslere yer verilmekte; bu başlığı taşıyan ders notları/kitapları yayınlanmaktadır.

Bu hukuk dalının adının *vergi ceza hukuku* mu, *mali ceza hukuku* mu; yoksa *vergi suç hukuku* mu, *mali suç hukuku* mu olması gerektiği tartışılabilir. Ancak, Türk Hukukunda geleneksel adlandırmaya uyarak bu hukuk alanının Vergi Ceza Hukuku olarak adlandırılması tercih edilmektedir. Kaldı ki, Türk Ceza Kanunu<sup>1</sup> - Kabahatler Kanunu<sup>2</sup> ayırımından sonra Suç Hukuku adlandırması Kabahatleri dışlayıcı bir etkiye sahip olacağından, hem suç hem kabahatler için ortak olan cezanın esas alınmak suretiyle adlandırma yapılmasının daha uygun olduğu düşünülmektedir. Gerçi, Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, Ceza Hukukundan ayrı olarak bir Kabahatler Hukukunun ortaya çıkmakta olduğuna da işaret edilmesinde yarar vardır. Ancak, vergi ödevine ilişkin kurallara aykırı davranışlar ve bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımların suç-kabahat ayırımına tâbi tutularak ayrı ayrı incelenmesinin, sistemin anlaşılmasını zorlaştırma ve uyumunu bozma ihtimaline karşı, bu konuların ayrı başlıklar veya bölümler halinde incelenmesinin, fakat aynı bütünün parçaları olarak nitelendirilmesinin doğru ve daha uygun olduğu kabul edilmektedir.

\* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

<sup>1</sup> 26.09.2004 tarih ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG. 12.10.2004-25611).

<sup>2</sup> 30.3.2005 tarih ve 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, (RG. 31.3.2005-25772).

Kabahatler Kanunu yürürlüğe girmeden önce vergi ceza hukuku denildiğinde, günümüzdeki adlandırmayla hem vergi kabahatleri hem de vergi suçları ile bunlara uygulanan ceza ve/ya da yaptırımlar ifade edilmekteydi. Günümüzde vergi ceza hukuku denildiğinde, vergi kabahatlerinin dışlandığı yönünde bir endişenin doğması düşünülebilir. Ancak, böyle bir endişeye mahal yoktur. Çünkü, hukuka aykırı fiilin niteliği değil, bu fiillere uygulanan yaptırımlar esas alınarak isimlendirme yapıldığından ve hem suçlar hem de kabahatler için uygulanan yaptırımlar ceza niteliği taşıdığından, Vergi Ceza Hukuku tâbiri hem suçları hem de kabahatleri ve bunlara uygulanan yaptırımları kapsamaktadır. Nitekim, son yıllarda yapılan yayınlarda vergi kabahatleri ve vergi suçları alt başlıkları kullanılmaktadır.

Bu çalışmada, Vergi Ceza Hukukunun genel bir değerlendirmesinin yapılması düşünülmektedir. Bu çerçevede, konuların ayrıntılarına girilmeden, sistem anahatları ile ortaya konulmaya çalışılmakta; aksayan yönlerine işaret edilmekte; yeniden yapılandırılması halinde dikkat edilmesi gereken hususlarda önerilerde bulunmaktadır.

### VERGİ USUL KANUNU'NUN TÜRK CEZA KANUNU ve KABAHAHLER KANUNU İLE İLİŞKİSİ

Vergi ceza hukukunda eskiden Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu<sup>3</sup> ilişkisi üzerinde durulurdu. Şimdi, ayrıca Vergi Usul Kanunu ile Kabahatler Kanunu ilişkisinden de söz etmek gerekmektedir. Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu, Vergi Usul Kanunu'na göre genel kanun niteliğindedir. Her iki Kanunun genel hükümleri, vergi ceza hukukunda da uygulama alanı bulmaktadır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nda var olan düzenlemelerin Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu karşısındaki durumunun çok iyi tahlil edilmesinde ve uygulamanın da bu sağlıklı tahlillere uygun olarak geliştirilmesinde yarar vardır.

Yenilenen Türk Ceza Kanunu ile yeni yürürlüğe konulan Kabahatler Kanunu'nun özel nitelikli kanunlarla uyumunun sağlanması amacıyla yapılan düzenlemelerin tam bir uyum sağlayıp sağlamadığına işaret edilmesinde yarar vardır. Gerek Türk Ceza Kanunu gerekse Kabahatler Kanunu yürürlüğe girdiğinde, suç ve/ya da kabahat düzenlemesine yer veren özel

<sup>3</sup> 4.1.1961 tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.1.1961-1073).

kanunlarla uyumsuz çok sayıda hüküm yer almaktaydı. Bu uyumsuzluğun *önceki kanun-sonraki kanun; genel kanun-özel kanun* ilke ve uygulamalarından hareketle çözümlenmesi yoluna gidilmeye çalışıldı. Ancak, her alan ve konuda bu yöntemin olumlu sonuç vermesi mümkün değildir. Çünkü, ceza hukuku alanının belirsizliğe tahammülü yoktur. Başka bir deyişle, kanunilik ilkesinin en katı biçimde uygulanması gereken ceza hukukunda belirsizlik yaratan durumun sona erdirilmesi kaçınılmaz bir zorunluluktur. Bu nedenle, hem Türk Ceza Kanunu hem de Kabahatler Kanunu ile başka kanunlarla uyumlu olması gereken diğer özel nitelikli kanunlarda zaman içinde geniş kapsamlı değişiklikler ve/ya da yeni düzenlemeler yapıldı. Ancak, yine de sorunun tamamen sona erdiğini söylemek mümkün değildir. Çünkü, zamanla diğer kanunlarla bağlantı dikkate alınmadan genel ve/ya da özel kanunlarda yapılan değişiklik ve/ya da düzenlemeler, bazen, sağlanmış olan uyumun bozulmasına yol açmaktadır. Şüphesiz, çatışma halinde *genel kanun-özel kanun; önceki kanun-sonraki kanun* ilke ve uygulamaları ile sorunun çözümlenmesi yoluna gidilebilir. Ancak, kanun koyucunun son iradesinin ya da sonraki kanun hükmünün uygulama önceliğinin olduğuna dikkat edilmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nda yapılacak düzenlemelerde de bu uyumun gözetilmesinde yarar vardır. Yapılan yeni düzenlemelerin hukuk sistemi içinde çelişkiye ve çatılmaya yol açmamasına dikkat edilmesi gerekir. Ancak Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu genel kanundur; Vergi Usul Kanunu'nda yapılacak düzenleme bu kanunlara göre daha özeldir. Ayrıca, şu an itibarıyla Türk Ceza Kanunu da, Kabahatler Kanunu da yeni yapılacak düzenlemeye göre eski kanun niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla, kanun koyucunun sonra getirdiği hükümler uygulama önceliğine sahip olmaktadır. Ancak, kanun koyucunun dilediği gibi düzenleme yapabilir olduğu sonucu çıkarılmamalıdır. Nihayet, hukuk sistemi bir bütündür, bu sistemin unsurlarının birbiri ile çelişir olmaması gerekir. Aksi halde, Kabahatler Kanununa ve/ya da Türk Ceza Kanunu'na konulan hükmün bir anlamı kalmaz. Bu bağlamda, Türk Ceza Kanunu ve/ya da Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri bu alanda düzenleme yapan özel kanunlar için de geçerlidir hükmü ortadan kalkmış olur. Kanun koyucu abesle iştigal etmez, etmemelidir de.

## KONU ve KAPSAM

Kabahatler Kanunu yürürlüğe girmeden önce, Vergi Ceza Hukukunun konusunu oluşturan hukuka aykırı fiiller *Mali Nitelikli Suçlar* ve *Ceza Hukuku Anlamında Suçlar* şeklinde ikiye ayrılarak inceleniyor; mali nitelikli suçlar *idarî kabahat*, bunlara uygulanan yaptırımlar da *idarî yaptırım* olarak nitelendiriliyordu. Ceza Hukuku Anlamında Suçlar, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren hukuka aykırı fiillerden oluşmakta idi ve bunlar sistemde varlıklarını halen devam ettirmektedir. Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, *mali nitelikli suçlar* yerine *Vergi Kabahatleri* tâbirinin kullanılması tercih edilmektedir.

Vergi ceza hukukunun konusunu vergi hukukuna aykırı fiillerden kabahat ve/ya da suç niteliğinde olanlar ve bunlara uygulanan ceza ve/ya da yaptırımlar oluşturmaktadır. Bu itibarla, bu alanın düzenlenmesinde, yürürlüğe konulan kuralların uygulanmasında ve yapılan uygulamalardan kaynaklanan anlaşmazlıkların ve/ya da uyuşmazlıkların çözümünde sadece Vergi Usul Kanunu'nun esas alınmasının eksik olacağını belirtmek gerekir. Çünkü, vergi ya da mali yükümlülük hükümlerine aykırı davranış bağlamında yaptırım içeren düzenlemeler sadece ve yalnızca Vergi Usul Kanunu'nda yer almamaktadır. Vergi Usul Kanunu hükümlerine tâbi olanlar başta olmak üzere, kamu alacaklarının tahsili aşamasına yönelik hukuka aykırılıklar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>4</sup> düzenlenmektedir. Bu Kanun da bazı suçlar ve bunlara uygulanan cezalar yer almaktadır. Hatta, bunlardan bir tanesi Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahremiyetinin ihlâli suçu (VUK.m.362, TCK. m. 239), ile aynı hukukî yararı korumakta ve aynı ceza ile cezalandırılmaktadır (AATUHK. m. 107, TCK. m. 239). Ayrıca, gümrük idaresince talep ve tahsil edilen vergiler bağlamında, Gümrük Kanunu'nda<sup>5</sup> Vergi Usul Kanunu'ndaki birtakım düzenlemelere paralel kabahatler ve bunlara uygulanması gereken yaptırımlara yer verilmektedir. Öte yandan, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda<sup>6</sup> da Vergi Usul Kanunu'ndaki kaçakçılığa denk düşebilecek suçlar ve buna uygulanacak cezalar düzenlenmektedir. Bu nedenle, vergi ceza hukuku alanında

<sup>4</sup> 21.7.1953 tarih ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (RG. 28.7.1953-8469).

<sup>5</sup> 27.10.1999 tarih ve 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, (RG. 04.11.1999-23866).

<sup>6</sup> 21.03.2007 tarih ve 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, (RG. 31.03.2007-26479).

düzenleme yapılırken, Vergi Usul Kanunu yanında sözü edilen Kanunları da dikkate almak gerekir. Aksi halde, aynı alana ilişkin hukuka aykırılıkları farklı derecelerde yaptırıma bağlamak ve birbiriyle çelişen, çatışan birtakım düzenlemeler yapmak kaçınılmaz olabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu, verginin hesaplanması/cezanın kesilmesi bağlamında tarh-tebliğ ve tahakkuk aşamalarını düzenleyen bir kanundur. Tahsil aşaması ülkemizde ayrı bir kanunda, yani Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da; Almanya'da ise, bütün aşamalar aynı kanunda (Abgabenordnung) düzenlenmektedir. Benzer konuların farklı kanunlarda düzenlenmesi halinde, birbiriyle uyumuna gerekli ve yeterli özenin gösterilmesi gerekir. Başka ülkelerin hem düzenleme hem uygulama örneklerinden yararlanmak mümkündür. Şüphesiz, her ülkenin kendine özgü şartları vardır. Hukuk, dünyanın her yerinde hukuktur; hukukta bir farklılık yoktur. Çünkü, hukuk evrenseldir; ancak, hukuka ulaşmanın araçları ve yöntemleri mahallileşmek zorundadır. Her ülkenin kendi şartları, hukukun araçlarını mahallileştirmektedir. *İki insanın var olduğu günden beri var olan hukuk, iki insanın kalacağı güne kadar da var olmaya devam edecektir.*

## VERGİ KABAHAHLERİ ve VERGİ SUÇLARI

Vergi Usul Kanunu esas alındığında, iki ana grup hukuka aykırı fiil ve bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımlar sözkonusudur. Bunlardan birinci grubu *vergi kabahatleri* ve bunlara uygulanacak ceza ve/ya da yaptırımlar oluşturmaktadır. Vergi kabahatleri, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri olmak üzere iki çeşittir. Ancak, usulsüzlük kabahatleri, kendi içinde genel ve özel usulsüzlükler olarak iki gruba ayrılmaktadır. İkinci grup hukuka aykırı fiiller, *vergi suçlarını* oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları, kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçlarıdır.

*Kaçakçılık*, vergi konusuna uygun bir suç türü olarak öteden beri sistemde var olmaya devam etmektedir. Bu suç, önce *hileli vergi suçu* olarak sistemde yerini almıştı; daha sonra kaçakçılık adıyla ve çift karakterli bir suç olarak düzenlendi; şu anda yürürlükte olan şekli ise, daha çok teknik/genel ceza hukuku anlamında suç olarak varlığını sürdürmektedir. Sadece ve yalnızca istisnai bazı durumlarda, vergi ziyayı kabahatini ve ona bağlı yaptırımı da beraberinde getirmektedir.

Vergi suçlarından kaçakçılık suçuna ilişkin yaygın uygulama ve uyumsuzluk bulunmasına rağmen, diğer iki suç ile ilgili yargı kararlarına intikal etmiş uyumsuzluk sayısı yok denecek kadar azdır. Özellikle yükümlülerin özel işlerini yapma suçunun işlenme sıklığı ve mahkûmiyet yüzdesinin çok düşük olması dikkate alınarak böyle bir suçun sistemde suç olarak varlığını sürdürüp sürdürmemesinin gözden geçirilmesinde yarar vardır. Vergi mahremiyetinin bilgi edinmenin önüne bir engel olarak çıkarılmasına rağmen, bu suçu işleyenlerin de yargılanma sıklığı olabildiğince düşüktür. Bu suçun da düzenlenmesinin ve takibinin gözden geçirilmesinde yarar vardır. Ayrıca, bu iki suçun cezasının Vergi Usul Kanunu'nda değil de atıf yoluyla Türk Ceza Kanunu'nda düzenleniyor olması eleştirilmelidir. Bir fiil hangi kanunda suç olarak düzenleniyorsa, ona uygulanacak cezanın da o kanunda yer almasında yarar vardır. Başka bir deyişle, cezasının da suçun düzenlendiği kanunda yer alması gerekir. Çünkü, zaman içinde kanunlarda yapılan değişiklikler sonucunda yapılan atfın karşılıksız kalması mümkün ve muhtemeldir. Nitekim, vergi mahremiyetini ihlâl suçunun cezası için Türk Ceza Kanunu'na yapılan atıf, yeni Türk Ceza Kanunu yürürlüğe girdiğinde karşılıksız kalmış; hangi maddeye atıf yapıldığı tartışmalara yol açmış; daha sonra yapılan bir düzenleme ile bu belirsizlik giderilmeye çalışılmıştır. Nasıl ki, vergi kaçakçılığı suçu ve buna uygulanacak ceza Vergi Usul Kanunu'nda düzenleniyorsa, aynı şekilde vergi mahremiyetinin ihlâl suçu ile yükümlülerin özel işlerini yapma suçunun cezaları da Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmelidir.

#### CEZA ve/ya da YAPTIRIMLAR

Vergi kanunlarına aykırı fiiller için, fiilin niteliğine göre vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere iki farklı ceza türü düzenlenmektedir. *Vergi cezaları*, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerine uygulanan yaptırımlardır. *Diğer cezalar* ise, vergi suçları için uygulanması gereken cezalardır. Bunlar, hürriyeti bağlayıcı ceza ve/ya da adli para cezasıdır. İşlenen kabahatler karşılığında idarî yaptırım uygulanması gerekir. Ancak, Kabahatler Kanunu, yaptırımı tanımlamayıp, kabahatler için uygulanması gereken idarî yaptırım türlerini düzenlemektedir. *İdarî yaptırım*, kabahat işlenmesi halinde idarî makamlar tarafından uygulanan idarî para cezası ve idarî tedbirlerdir. İdarî para cezası, maktû veya nisbî olabilir. İdarî tedbirler ise, mülkiyetin kamuya geçirilmesi veya ilgili kanunlarında yer alan diğer tedbirlerdir (KabK.m.16-17).

Vergi Ceza Hukukunda düzenlenen hukuka aykırı davranışlar ile bunlara bağlanacak ceza ve/ya da yaptırımları, ya da ceza ve/ya da yaptırma bağlanmış hukuka aykırılıkları düzenlerken birtakım hususlara dikkat edilmesi gerekir. Birincisi, acaba şu anda sistemde var olan her hukuka aykırılığı mutlaka teknik anlamda ceza ile yaptırma bağlamak gerekir mi? Bu ceza tâbiri, hem kabahatler için uygulanan yaptırımları hem de hürriyeti bağlayıcı cezayı kapsamaktadır. Acaba gecikme zammı, gecikme faizi gibi niteliği ceza olmayan başka yaptırımları devreye sokarak bu hukuka aykırılıkların bir kısmını sistemde bu şekilde muhafaza etmek gerekli ve/ya da mümkün müdür? Buna karar verilmesinde yarar vardır. Çünkü, ceza nitelikli yaptırımların olumlu yanları ve sonuçları kadar olumsuz yanları ve sonuçları da bulunmaktadır. Örneğin, nitelik farkı nedeniyle, ölümle ceza nitelikli yaptırım düşmektedir; diğer yaptırımlar ise, düşmemektedir. Bir de, ceza yaptırımını insanlara soğuk gelen bir yaptırımdır. Diğerleri hukuk alanında kullanılan bir tâbirle *medenî yaptırım*dır; daha insanî bir yanı bulunmaktadır. Kabul edilmesi düşünülen bu yaptırımı, vergi zammı, haksız çıkma zammı gibi adlarla ifade etmek mümkündür. Amaç, insanlara ceza uygulamak değil; kanunlara uygun davranılmasını sağlamaktır. Başka bir deyişle, amaç kamu alacağının daha kısa sürede eksiksiz olarak hazineye intikalini sağlamak olmalıdır. Bu itibarla, aracı da amaca uygun hale getirmekte yarar vardır. Kaldı ki, hukuka aykırılıklar sadece suç olarak nitelendirilmez. Örneğin, haksız fiil de hukuka aykırıdır, fakat suç değildir. Onun yaptırımını tazminattır. Şu an sistemde var ya da ileriki aşamalarda hukuka aykırılık olarak kabul edilecek olan birtakım fiillerin hangilerinin suç olarak nitelendirileceğine, hangilerinin *medenî yaptırma* bağlanacağına karar vermek gerekir. Mevcuda mutlaka uymak zorunda olduğumuzu düşünmeden, buna bağlı kalmadan karar verilmesinde yarar vardır.

Ayrıca, ceza yaptırımına bağlanmış olan birtakım hukuka aykırılıkların da başka şekilde nitelendirilerek sistemde bırakılması veya bir kısmının ise, tamamen sistem dışına çıkarılması; vergi kabahati-vergi suçu ve bunlara ilişkin ceza ve/ya da yaptırımların hangi kanunda düzenleneceği konusunda karar verilmesi gerekir. Yaptırma bağlanan bir hukuka aykırılık bir kanunda düzenleniyorsa, ona bağlanan yaptırımı da mutlaka o kanunda düzenlemekte yarar vardır.

Kaçakçılık suçu ile ilgili olarak, suçun işlenmiş sayılması için vergi kaybının gerçekleşmesinin şart olması gerektiği zaman zaman tartışma gündemine gelmektedir. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce,

vergi kaçakçılığı kasten vergi ziyasına sebebiyet vermek olarak tanımlanmıyordu. Vergi kaçakçılığı suçunun vergi kaybı şartına bağlanması halinde, şu anda sistemde var olan birtakım kaçakçılık fiillerinin varlıklarını sürdürüp sürdürmemesi sorunu gündeme gelmektedir. Başka bir deyişle, kaçakçılık suçunun işlenmesi için mutlaka vergi kaybının ortaya çıkması gerekir denildiğinde, vergi kaybına yol açmayan birtakım fiiller sistemde muhafaza edilecek mi, yoksa o fiiller başka bir kanunda mı düzenlenecektir? Bu konuların ayrıntılı incelenmesi ve muhtemel sonuçlarının dikkate alınarak düzenleme yapılmasında yarar vardır.

Bir suç türünü çok karakterli yapmak uygulamayı zorlaştırmaktadır. Bu nedenle kaçakçılığı kaçakçılık olarak muhafaza edip Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemek; eğer vergi kaybına yol açacak bir durum söz konusu ise, ona fer'i ceza ekleyerek sorunu çözmek gerekir. Bu konunun tartışılmasında yarar vardır. Aksi halde, özel evrakta sahtecilik nitelemesine maruz kalacak birtakım kaçakçılık fiilleri, vergi kaybına yol açmadığı zaman, kaçakçılık suçu oluşmayacaktır; o zaman da cezalandırılmayacak demektir. Vergi kaybına yol açmadan kaçakçılık suçu işlenebilir denildiğinde, bu sefer düzenlenen suç çifte karakterli, çok karakterli bir suç olacaktır. Nerede hangi karakter esas alınarak yaptırım uygulanacağı sıkıntıya yol açacaktır.

12 Eylül 1980 sonrasında yapılan ve 2365 sayılı Kanunla getirilmiş olan kusur, ağır kusur, kaçakçılık şeklinde bir tasnif vardı. Orada en azından vergi kaybı olmasına rağmen, çok ciddi ağır bir ihmal veya kast olmadığı halde, vergi kayba uğratılmış ise, daha az ceza alınsın mantığının bir yansıması olan bir kademelendirme vardı. Şüphesiz, her vergi kaybı için aynı cezanın kesiliyor olması insanı rahatsız etmektedir. Bir farklılaştırmanın yapılmasında yarar olduğu düşünülebilir. Aslında şu anda da buna benzer bir farklılaştırma vardır. Kendiliğinden beyanda bulunulması halinde, kanunda belirtilmiş şartlarda kayba uğratılan verginin yarısı kadar ceza kesilmesi; idarenin vergi kaybını tespit etmesi halinde, kaçakçılık fiiliyle kayba yol açma söz konusu değilse, kayba uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmesi; kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiille vergi kaybına yol açılması halinde kayba uğratılan verginin üç katı kadar ceza kesilmesi gibi bir kademelendirme sözkonusudur. Başka bir deyişle, sistemde aslında eski adlandırma olmasa bile bir kademelendirmenin olduğu muhakkaktır.

Önceki kademelendirmenin daha düzgün olduğu sanılmaktadır; ancak, eskiye dönüş yerine, mevcut sistemi belki biraz daha düzelterek muhafaza etmekte yarar vardır. Çünkü, mevcut düzenlemenin yürürlüğe konulmasının



üzerinden kısa sayılmayacak bir süre geçmiş ve kendine göre birtakım uygulama alışkanlıkları ve yargı içtihadı oluşmuştur. Yeni yapılacak her düzenleme, yeni uygulama alışkanlıkları ve yargı içtihadı oluşuncaya kadar belirsizlikler yaşanmasını beraberinde getirmektedir. Oysa, hukuk, işlevini yerleşik alışkanlıklar ve içtihatlar sayesinde yerine getirebilmektedir.

Ceza ve/ya da yaptırımlar konusunda işaret edilmesi gereken bir başka husus, mevcut vergi cezalarının ödenmesi zor oran ve/ya da miktarda olmasıdır. Örneğin, vergi ziyayı kabahatinin cezası, kayba uğratılan verginin bir katı; şayet vergi kaybı kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiilden kaynaklanıyorsa, kayba uğratılan verginin üç katıdır. Ayrıca, bu ceza, vadesinde ödenmemesi halinde gecikme zammına da tâbidir. Bu kat cezaları, enflasyon oranının çok yüksek olduğu dönemlerden kalmadır. O dönemlerde böyle bir cezanın bir anlamı olabilir, ya da böyle bir ceza anlaşılabilirdi. O dönemlerde gecikme zammının aylık oranının %15 olduğu da bilinmektedir. Oysa, günümüzde gecikme zammı oranı aylık %1.4 olarak uygulanmaktadır. Benzer bir indirimin vergi cezaları için de yapılmasında yarar vardır. Kaldı ki, sık aralıklarla yapılan af nitelikli düzenlemelerde ceza oran ve/ya da miktarları çok düşürülerek tahsil edilmeye gayret edilmektedir. Şayet, af nitelikli düzenleme yapıldığı zamanlarda düşük oran ve/ya da miktarda ceza tahsil edilebiliyorsa, bunun normal zamana da yaygınlaştırılması mümkündür. Kaldı ki, böyle bir düzenleme ve uygulamanın, af düzenlemesi zarureti de ortadan kaldırma etkisi bulunmaktadır. Cezalar, uğranılan zararın ve/ya da katlanılan maliyetin bir karşılığı değildir; caydırıcı bir etkisinin bulunması gerekir. Ancak, öldürücü-yok edici-iflas ettirici bir etkisinin olmamasına dikkat edilmelidir. Bu nedenle, cezalar bakımından da, enflasyon oranı, faiz oranı dikkate alınarak bir oran ve/ya da miktarın belirlenmesinde yarar vardır. Bunun için belki, yeniden değerlendirme oranının katları vergi cezalarının oranlarının ve/ya da miktarlarının belirlenmesinde esas alınabilir. Örneğin, vergi ziyayı cezası şöyle kademelendirilebilir; indirimli; kayba uğratılan verginin %15'i; temel ceza; kayba uğratılan verginin %25'i; kaçakçılık fiili ile verginin kayba uğratılması halinde ise, kayba uğratılan verginin %50'si olarak belirlenebilir. Bu cezanın vadesinde ödenmemesi halinde gecikme zammına tâbi tutulmasına devam edilmelidir.

### **VERGİ KAÇAKÇILIĞI-VERGİ ZİYAYI İLİŞKİSİ**

Kaçakçılık fiiliyle vergi kaybına yol açılması halinde üç kat kesilen cezanın vergi ziyayı cezası olarak adlandırılması ve/ya da nitelendirilmesi

konusu tartışılmalıdır. Ayrıca, sadece ve yalnızca inceleme elemanının ya da idarenin burada vergi kaybı var, kaçakçılık fiili işlenmiştir iddiasına dayalı olarak üç kat cezanın kesilmesinin doğru olmadığı düşünülmektedir. Kaçakçılık fiili ile vergi kaybına yol açılması halinde, hürriyeti bağlayıcı cezanın yanında ayrıca para ile ifade edilen bir cezanın da bulunmasında yarar vardır. Ancak, kaçakçılık fiiliyle vergi kaybına yol açılmış olması iddiası halinde dahi temel ceza kesilmeli; gerçekten suçun işlendiğinin ve bu suçu şüphelinin işlediğinin mahkeme kararıyla sabit olması halinde, ek ceza devreye sokulmalıdır. Bu yapılmadığı müddetçe şu anda hukuk âleminde birbiriyle çelişik mahkeme kararları varlıklarını sürdürmek zorundadır.

Çelişik kararların birtakım olumsuz sonuçlarının *düzeltilme yolu* ile giderilmesi düşünülebilir. Her iki yönde de mahkeme kararının varlığı, bu yolun işlenmesine ve/ya da işletilmesine engel oluşturmaktadır. Somut bir örnek; suç duyurusunda bulunuluyor; Asliye Ceza Mahkemesinde şahıs yargılanıyor; aynı zamanda üç kat vergi ziyai cezası ya da kayba uğratılan verginin üç katı kadar ceza kesiliyor ve o da Vergi Mahkemesinde dava konusu ediliyor. Vergi Mahkemesi, burada üç kat ceza kesilmesini gerektiren bir durum olmadığı gerekçesiyle, cezanın temel ceza olarak, yani kayba uğratılan verginin bir katı kadar ceza kesilmesi gerektiği yönünde karar veriyor. Bu karara karşı temyiz başvurusunda bulunuluyor; Danıştay, ilk derece mahkemesinin kararı hakkında onama kararı veriyor ve karar kesinleşiyor. Ceza Mahkemesi ise, kaçakçılık suçu işlenmiştir diyerek mahkûmiyet kararı veriyor. Bu durumda ne yapılması gerekir? Ceza Mahkemesi kararını esas alarak cezanın kayba uğratılan verginin üç katına çıkarılması; yani Ceza Mahkemesi kararı gerekçe yapılarak re'sen düzeltme yapılması düşünülebilir. Ancak, vergi yargısında kesinleşmiş kararın sonuçlarını bir idarî işlemle bertaraf etmek mümkün değildir. Kaldı ki, Vergi Usul Kanunu'na göre, "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun (Vergi Usul Kanunu) 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" (VUK. m.367/IV). Bu itibarla, ceza mahkemesi kararı esas alınarak düzeltme yapma imkânı bulunmamaktadır.

Bir başka yol olarak, aynı konuda iki ayrı ve birbirine aykırı karar verildiği gerekçesiyle, *yargılamanın yenilenmesi* yoluna başvurulması düşünülebilir. Ancak, hangi mahkemenin kararı esas alınarak yargılamanın yenilenmesi istenebilecektir? Ayrıca, iki ayrı yargı koluna mensup mahke-

melerden verilmiş olan kararlar, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan uyumsuzluklar için verilmiş birbiriyle çelişik iki karar sayılabilecek mi? Buna olumlu cevap vermek mümkün değildir. Bu nedenle, bu yolla da mahkeme kararlarının çelişkisi giderilip maddi gerçekle adli gerçeğin uyumu sağlanamamaktadır.

Vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararları arasındaki çelişkinin bir hüküm uyumsuzluğu oluşturması gerekçesiyle Uyuşmazlık Mahkemesi aracılığıyla çözümlenmesi gerekir. Bu yolun da uzun ve pratik olmayan bir yol olduğu açıktır. Kaldı ki, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde yer alan hüküm böyle bir yolun işletilmesine ve bu yoldan sonuç alınmasına da engel oluşturmaktadır.

Yukarıda verilen örneğin tersi de mümkündür. Vergi incelemesi raporuna dayanarak vergi idaresi üç kat vergi ziyat cezası kesiyor ve savcılığa suç duyurusunda bulunuluyor. Vergi/Ceza ihbarnamesine karşı açılan davada Vergi mahkemesi üç kat ceza kesme işlemi hukuka uygun buluyor ve karar kanun yolu denetiminden geçerek kesinleşiyor. Asliye Ceza Mahkemesi ise, kaçakçılık suçunun sabit olmadığı gerekçesiyle beraat kararı veriyor ve bu karar da kanun yolu denetiminden geçerek kesinleşiyor. Bu durumda, kaçakçılık suçu işlenmemiş olmasına rağmen, suç işlenmiş gibi kayba uğratılan verginin üç katı ceza kesilmiş ve kesinleşmiş olmaktadır. Başka bir deyişle, olmayan suç için ceza kesilmekte ve bu ceza kesinleşmektedir. Bu yaman bir çelişkidir. Bu çelişkinin mevcut hükümler çerçevesinde düzeltilmesi mümkün değildir.

Öneri doğrultusunda düzenleme yapılması halinde, inceleme raporuna dayanarak temel ceza kesilmesi; ceza mahkemesinin verdiği mahkûmiyet kararı kesinleşince de cezanın tamamlanması mümkün olacaktır. Ancak, ceza yargılamasının uzun sürmesi ihtimali dikkate alınarak, dava açılmasının ceza kesme zamanışımını durduran bir hal olarak kanunda açıkça düzenlemesi gerekir. Aksi halde, yargılama sürecinde ceza kesme zamanışımının dolması durumunda, ceza mahkemesinin kararının kesinleşmesine rağmen, cezanın tamamlanması mümkün olamayacaktır.

Aynı sorunun çözümü için bir başka öneri şudur. Kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiil ile vergi kaybına yol açılması halinde, kayba uğratılan vergi miktarı esas alınarak ya da alınmayarak, ceza mahkemesinin mahkûmiyet kararı ile birlikte fer'i ceza olarak idarî para cezasına hükmetmesinin sağlanmasıdır. Bu durumda, ceza kesme zamanışımı, ceza tamamlama, düzeltme

işlemi yapma gibi bir durum sözkonusu olmamaktadır. Farklı mahkemelerin verdikleri kararların çelişkili sonuçları da ortadan kalkmaktadır.

Mahkemenin suçun işlediğine ve suçlunun mahkûmiyetine karar vermesi halinde belirlenecek parasal cezanın kaçakçılık suçunun fer'i cezası olarak nitelendirilmesi ve düzenlemenin buna uygun yapılması halinde, bu tür çelişkili bir durumla karşılaşma imkân ve ihtimali kalmamaktadır. Hükmedilecek ceza, kaçakçılık suçunun fer'i cezasıdır; bunun ölçüsü de kayba uğratılan vergiye bağlıdır; fakat oran ve/ya da miktarının ne olacağını kanun koyucu belirler. Bu cezaya bir ad bulunması da şart değildir.

### TEKERRÜR

Tekerrür, vergi ceza hukukunun çok tartışılan konularından birisidir. Çünkü, hem düzenlemesinin hem de uygulamasının taşıdığı belirsizlikler konunun her zaman gündemde kalmasını sağlamaktadır. Tekerrür, uslanmanın yaptırımıdır. Başka bir deyişle, suç işlemeyi alışkanlık haline getiren kişiye, tekrar işlediği suç için bir öncekinden daha ağır bir cezanın verilmesi ya da ceza infazında farklı uygulama yapılmasını gerektirmektedir. Nitekim, tekerrürü, Vergi Usul Kanunu (VUK.m.339) vergi kabahatleri bakımından kesilecek cezada artırım sebebi; Türk Ceza Kanunu ise, infaza etki eden bir kurum olarak düzenlemektedir. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, mahkûmiyet çekildikten sonra, suç işlenmesinin aranması halinde gerçek tekerrür; mahkûmiyet kararı verilmesinden sonra suç işlenmesinin aranması halinde ise, mefruz tekerrürden söz edilir. Mahkûmiyetin çekilmiş olması ıslah edici; hükmün kesinleşmesi ise, caydırıcı etkiye sahiptir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tekerrür, cezanın kesinleşmesi tarihinin esas alınmasını gerektirmektedir. Kabahatin işlendiği tarihin esas alınması, fakat vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan davada kabahatin işlenmemiş olduğuna karar verilmesi halinde, sözkonusu kabahatin işlendiği tarihten sonra işlenen kabahatlere tekerrür hükümlerinin uygulanmış olmasının hukukî dayanağı kalmamaktadır. Bu nedenle, kabahatin sabit olması bakımından cezanın kesinleşmesi şartı aranmaktadır. Ancak, cezanın kesinleşme tarihi ile kabahatin işlendiği tarih farklı olduğundan, kabahatin işlendiği tarih ile cezanın kesinleştiği tarih arasında işlenen kabahatler için ceza artırımına gidilememektedir. Tekrar tekrar kabahat işlemiş olan birisi için, bu süre içinde tekerrür hükümlerinin uygulanamaması, şüphesiz, tekerrür kurumunun kabul edilme amacına aykırı bir sonuç doğurmaktadır. Ancak,

kabahatin işlendiği tarihin esas alınarak tekerrür nedeniyle ceza artırımına gidilmesi de, yukarıda ifade edildiği gibi, kabahatin sabit olup olmamasına göre, uygulanmaması gereken bir ceza artırımının yapılmış olması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu itibarla, hem kabahatin işlendiğinin iddia edildiği tarihin hem de cezanın kesinleştiği tarihin esas alınarak tekerrür nedeniyle ceza artırımı yoluna gidilmesinin amaca elverişli olmayan bazı sonuçlarının varlığı bilinmektedir. Bu sonuçları tamamen bertaraf etmek mümkün değildir. Bu nedenle, iki ihtimalden birinin tercih edilmesi gerekmektedir. Mevcut düzenleme, cezanın kesinleşmesi tarihini esas almaktadır. Bu olumsuz sonuçların tamamen sona ermesi için, bir başka olumsuz sonucun kabulü gerekmektedir. O da, tekerrür hükümlerinin sistemden çıkarılmasıdır. Tekerrür hükümlerinin sistemden çıkarılması halinde ise, tekrar tekrar kabahat işleyenlerin bir kere kabahat işleyenlerle aynı cezaya muhatap olması; cezanın caydırıcı ve/ya da ıslah edici etkisinin kalmaması sonucunu doğurmaktadır.

Uygulanması zor olan bir öneri yapılabilir. Cezanın artırılabilmesi için kabahatin işlendiğinin sabit olmasının aranması şarttır. İşlenmemiş bir kabahat işlendiği iddiasına dayanarak ceza artırımına gidilmesinin kabul edilmesi mümkün değildir. Ancak, cezanın kesinleşmesi halinde, bu cezayı gerektiren kabahatin işlendiği tarihten sonra, fakat cezanın kesinleşmesinden önce işlendiği sabit olan kabahatler için sonradan ceza artırımını uygulanması düşünülebilir. Böyle bir düzenlenmenin yapılması halinde, idarenin sürekli kabahatlerin işlendiği ve cezaların kesinleştiği tarihleri takip etmesi; ayrıca ceza kesme zamanasını süresi içinde tekerrür hükümlerine göre artırımlı cezaları kesmesi gerekmektedir. Bunun çok kolay olduğunu söylemek mümkün değildir.

Bütün bu ihtimaller dikkate alındığında, tekerrür hükümlerine sistemde yer verilmesine devam edilecekse, tekerrüre esas alınacak süre açısından sanki mevcut düzenlemenin doğru uygulanması kaydıyla, en iyi alternatif olduğu söylenebilir.

Tekerrür konusunda yaşanmakta olan sorun sadece esas alınacak sürenin ne olduğu ile ilgili değildir. Tekerrür nedeniyle artırılması gereken cezanın miktarında da büyük sıkıntılar yaşanmaktadır. Çünkü, tekerrüre esas alınan kabahat ile tekerrür nedeniyle artırımlı ceza uygulanmasını gerektiren kabahat için kesilen ve/ya da kesilecek olan cezalar arasında büyük oransızlıklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, ilk işlenen kabahat için kesilen ve kesinleşen ceza 1.000.- TL olsun; tekerrür hükümlerinin uygulanması gere-

ken ceza ise, 10.000.- TL olsun; bu durumda, 1.000.- TL önceki ceza yüzünden ikinci cezanın 15.000.- TL olarak kesilmesi gerekmektedir. İlk kesilen 1.000.- TL'lik ceza, ikinci cezayı 5.000.- TL artırmaktadır. Bu etki, yüksek cezalarda daha büyük boyutlara ulaşmakta; katlanılamaz-izah edilemez hale gelmektedir. Bu olumsuz sonucu ortadan kaldırmak için, tekerür hükümlerinin uygulanması gereken cezanın bir önceki cezadan daha fazla artması yönünde bir tavan getirilebilir. Verilen örneğe göre yapılacak artırım sadece 1.000.- TL olarak gerçekleşecektir.

### ZİNCİRLEME (MÜTESELSİL) SUÇ

Her fiil, kural olarak, kanunda belirli bir tarifi yapılan dış dünyadaki değişiklikten meydana geldiğinden, sözkonusu tarife uygun her fiil ayrı bir suç oluşturmakta ve failin işlediği fiil kadar suç işlemiş sayılarak her birinden ayrı ve bağımsız olarak cezaya mahkûm edilmesi gerekmektedir. Ancak, bazı durumlarda faile, değişik fiillerden çeşitli cezalar verilmesi yerine, bir tek cezanın hükmedilmesi ile yetinilmektedir. Birden çok fiilin işlenmesine rağmen, faile tek bir ceza verilmesini gerektiren kavramlardan birisi zincirleme (müteselsil) suçtur.

Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesine göre, bir suç işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi ya da aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi halinde, bir cezaya hükmedilir. Ancak, bu ceza, *dörtte birden dörtte üçüne kadar* artırılır ve bir suçun temel şekli ile daha ağır ya da daha az cezayı gerektiren nitelikli biçimleri aynı suç sayılır.

Zincirleme suçta, fiiller arasında çok uzun bir zaman aralığının girmiş olması, suç işleme kararında birliğin yokluğuna karine sayılabilir.

Suç işleme kararında birlik kavramı, bağımsız bir biçimde ele alındıklarında her biri ayrı bir suç teşkil eden, ancak aynı suçu oluşturan fiilleri birbirine bağlayarak somut olaya zincirleme suç niteliği kazandırır. Zincirleme suçu oluşturan fiillerin her birinin başka bir kastın sonucu olduğu dikkate alındığında, bu iradi fiilleri bir araya getiren kavramın, hepsinin tek bir suç işlemek kararından doğması anlamına gelen suç işleme kararında birlik olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Zincirleme suç ile ilgili birtakım farklı yaklaşımlar olduğu bilinmektedir. Zincirleme suç, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmektedir. Şüphesiz, Türk Ceza Kanunu hükümleri, vergi suçları için de geçerlidir. Ancak, vergi

suçlarının işleniş şekli, diğer suçlardan farklılıklar arz etmektedir. Bu özellikli durum dikkate alınarak, vergi suçlarının ve özellikle vergi kaçakçılığı suçunun hangi hallerde zincirleme suç sayılması gerektiğini ayrıca ve açıkça düzenlemek gerekmektedir. Çünkü, mahkeme ve/ya da daireye göre farklılık arz eden uygulamalar amaca uygun sonuçlar vermekten uzaktır. Aksi halde, hükmedilen mahkûmiyet cezalarının altından kalkılması imkânsız hale gelebilir. Önemli olan, hükmedilen cezanın uygulanabiliyor; talep edilen verginin ödenebiliyor olmasıdır. Ödenemeyecek verginin talep edilmesi halinde, tahsil edilmesi; uygulanamayacak cezaya karar verilmesi halinde de, onun infazı mümkün değildir. Bu itibarla, uygulanabilir talepler, düzenlemeler ve uygulamalar yapılmasında yarar vardır.

### UZLAŞMA

Vergi ceza hukukunda şüphesiz suçtan, kabahatten; ceza ve/ya da yaptırımdan söz etmek gerekir. Ancak, sistemin sadece asık suratlı yanının olmadığı; ayrıca, güler yüzlü kurumlarının da bulunduğu göz ardı edilmemelidir. Yürürlükte bulunan Türk Ceza Kanunu ile Ceza hukuku alanına yeni gelmiş olan uzlaşma kurumu, Vergi Ceza Hukukunda (VUK. Ek m.1 vd) 1963 senesinden beri vardır. Şüphesiz uzlaşma kurumu hakkında aleyhte ve lehte söylenecek çok şey bulunabilir. Burada bu tür teorik tartışmalara girmeden şunun ifade edilmesinde yarar vardır; uzlaşma, gerçekten Vergi hukukunun güler yüzlü bir kurumdur. Zaman zaman keyfiliklere yol açıyor olabilir; ancak sorunları/anlaşmazlıkları çözdüğü için yükümlü ile idare arasında barışı sürdüren bir kurumdur. Aksi halde, sorunlar/anlaşmazlıklar uyuşmazlık haline gelmekte, o uyuşmazlığın çözümü uzun yıllar sürdüğünden, idare alacağını tahsil etmekte, borçlu da ödeyeceği borcu ödemekte büyük zorluklarla karşılaşmaktadır. Vergi davalarının kesin kararlar sona ermesinin ortalama 4 yıl sürdüğü varsayıldığında, idarenin uzlaşma yoluyla düşük de olsa, tahsil edeceği bir alacağı 4 yıl sonra belki de hiç alamaması; yükümlünün daha düşük maliyetle borçtan kurtulabilmesine rağmen, bundan mahrum kalıp 4 yıl sonra katlanmış bir yükü karşı karşıya kalması dikkate alınarak, uzlaşma kurumunun var olmasının hem idare, hem yükümlüler bakımından yararlı olduğu muhakkaktır. Bu itibarla, kötüye kullanılmaması kaydıyla bu kurumun sistemde varlığını sürdürmesinde yarar vardır.

Vergi Ceza Hukukundan kaynaklanan anlaşmazlıkların çözümüne yönelik olarak düzenlenmiş bulunan kurumların, başka ülke vergi ceza hukuklarında yer alan kurumlardan geri kalır yanları yoktur. Belki, her ülke-

nin bu kurumları işletebilmesinde birtakım farklılıklar, zorluklar/kolaylıklar bulunabilir. Kaldı ki, Amerika Birleşik Devletleri de dahil olmak üzere örnek almaya çalışılan bütün ülkelerde bu tür kurumlar öyle çok da kolay işletilebilen kurumlar değildir; her yerde sorun vardır.

Uzlaşma, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrasında mümkün olmalıdır. Mali nitelikli cezalar yönünden uzlaşma hakkına sınır getirilmemelidir. Uzlaşmaya varılması, hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanmasına engel olmamalıdır. Aslında, uzlaşma-yargı yolu ilişkisi; uzlaşma-yargı kararı çelişkisi üzerinde durulmalıdır.

Kaçakçılık fiili ile vergi kaybına yol açılması halinde kesilen kayba uğratılan verginin üç katı cezanın uzlaşma kapsamına alınmasında yarar vardır. Bu ceza ile kaçakçılık suçuna bağlanan hürriyeti bağlayıcı cezanın bağı koparılmalıdır. Kayba uğratılan verginin üç katı olarak kesilen cezanın uzlaşma kapsamı dışında kalması nedeniyle, kaçakçılık suçu işlendiği iddiası ile açılan davanın beraat kararı ile sonuçlanması halinde, önceden kesilmiş olan cezanın düzeltilmesi mümkün değildir. Kaçakçılık suçunun işlenmediğine dair mahkeme kararına dayanarak uzlaşma talep edilmesi halinde, talebin değişik gerekçelerle reddi yoluna gidilmektedir. Bu durum, yükümlünün, idarenin hukuka aykırı olarak ceza kesmesi yüzünden uzlaşma hakkını kullanmaktan mahrum edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Başka bir deyişle, yükümlü, kayba uğratılan verginin üç katı yerine temel cezanın kesilmesi halinde yararlanacağı uzlaşma hakkından, idarenin hukuka aykırı ceza kesme işlemi yüzünden yararlanamaz hale gelmektedir. Bu nedenle, cezalarda indirimde olduğu gibi, uzlaşmada da, cezanın oranı ve/ya da miktarına bakılmaksızın uzlaşma kapsamına alınması; yapılan uzlaşma talebinin uzlaşma komisyonu tarafından incelenmesinin sağlanması gerekir. Ancak, kesilen ceza ve/ya da vergi aslında uzlaşmanın sağlanmış olması, kaçakçılık suçuna ilişkin yargılamanın yapılmasına engel olmamalı ve/ya da davanın düşmesi sonucunu doğurmamalıdır. Belki, uzlaşmaya varılmış olmasının, ceza yargılaması esnasında şüpheli lehine bir indirim sebebi olarak düzenlenmesinin uygun olduğu düşünülmektedir.

## CEZALARDA İNDİRİM

Cezalarda indirim (VUK.m.376), hem idarenin alacağına biran evvel kavuşmasını sağlayan, hem de yükümlülerin maliyetlerinin kısmen azaltılmasına yarayan bir kurum olarak sistemde varlığını muhafaza etmelidir.



Uzlaşma ile cezalarda indirim bir arada sistemde varlığını korumasının gereği olmadığı yönünde bazı görüşler ileri sürülmektedir. Uzlaşma ile cezalarda indirim birbirinin mutlak bir alternatif değildir. Zaten birinden yararlanan diğerinden yararlanamamaktadır. Her iki kurumun avantajlarından birlikte yararlanmak sözkonusu olmadığından, her ikisinin de sistemde muhafaza edilmesinde yarar vardır. Kaldı ki, cezalarda indirimde sadece cezalarda kanunda belirtilen oranlarda indirim yapılmakta; uzlaşmada ise, cezalarda yapılması muhtemel indirimin belli bir oranı olmadığı gibi, vergi aslında da oranı önceden belirli olmaksızın indirim yapılabilmektedir.

Cezalarda indirimde vergi ziyayı cezasında indirim oranının birden sonraki cezalarda düşmesi kuralının değiştirilmesi gerekir. Çünkü, birinci cezanın çok düşük, ikinci cezanın çok yüksek olması; yani birinci cezanın %50 indirimli uygulanmasının aslında çok da anlamlı olmamasına rağmen, ikinci cezanın indirim oranında düşürücü etkiye sahip olması zaman zaman garip sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle, usulsüzlükte olduğu gibi vergi ziyayı cezasında da %50 değil, belki düşük bir oranda indirimin her halükârda devam ediyor olması yönünde bir düzenleme yapılmasında yarar vardır. Kaldı ki, önce kesilen vergi ziyayı cezasının ne zamana kadar düşük oranlı ceza indirimine sebep olacağı da belli değildir. Belki, ilk cezanın kesildiği takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde yeni ceza kesilmesi halinde düşük indirim oranının uygulanması düşünülebilir. Ancak, en kolay ve uygun olanın, ilk defa-sonraki ceza kesme işlemi bağlantısını sona erdirip, her türlü ceza kesme işleminde üçte bir indirim oranının uygulanmasının mümkün kılınmasıdır. Başka bir deyişle, cezalarda indirim şartlarının taşınması halinde, vergi ziyayı ve/ya da usulsüzlük cezalarında her defasında üçte bir indirim imkânından yararlanılması yönünde değişiklik yapılmasının uygun olduğu düşünülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturduğu belirtilen fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde vergi ziyayı cezasının üç katı olarak kesilmesi gereken cezanın cezalarda indirim kapsamına girip girmeyeceği tartışılabilir. Cezanın türü bakımından cezalarda indirim kurumunun kapsamına sadece vergi ziyayı cezası ile (genel) usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kapsama dahil olduğu belirtilmesine rağmen, hakkında nitelik itibarıyla iki tür ceza uygulanması gereken kaçakçılık suçuna ilişkin parasal cezaların da, yorum yoluyla cezalarda indirim kapsamına alınması gerektiği düşünülmektedir. Çünkü, kaçakçılık fiiliyle vergi kaybına yol açılması halinde kesilmesi gereken ceza, mali nitelikli bir

cezadır. Nitekim, kanun koyucu böyle bir nedenle bu cezaya 359'uncu maddede yer vermeyip 344'üncü maddede düzenlemektedir.

Aslında, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde vergi ziyayı cezasının üç katı olarak kesilmesi gereken ceza, vergi ziyayı cezası değil, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezasının yanında uygulanan fer'i bir ceza niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, bu cezanın kesilebilmesi için, kaçakçılık suçunun mahkeme kararı ile sabit olması şartı aranmalıdır. Kasten vergi kaybına yol açmanın bir yaptırımı olması nedeniyle ve cezaların caydırıcılığını sağlamak amacıyla, bu cezanın cezalarda indirim kapsamı dışında bırakılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

### MÜKELLEF HAKLARI

Mükellef Hakları Bildirgesi'nin ne anlam ifade ettiği; bunun bir hak bahşedip etmeyeceği tartışılmaktadır. Mükellef Hakları Bildirgesi, kişiler lehine birtakım haklar bahşeder. Bir düzenlemenin hak bahşetmesi için mutlaka bir yönetmelik, tüzük, kanun ya da anayasa hükmü haline gelmesi gerekmez. İnsan hakları, anayasalarda ifadesini bulan haklardan daha az etkili değildir. İnsan hakları kavramı, evrensel bir kavramdır. Temel haklar ise, anayasada belirtilen; yani devlete yükümlülük getiren ya da devlete karşı ileri sürülmesi şimdilik uygun bulunan insan haklarıdır. Bildirgenin de bana göre hak bahşetme niteliği vardır.

Ülkemizde dağınık bir şekilde de olsa, aslında uyulması ve uygulanması halinde yeterli sayılabilecek kadar mükellef hakkı düzenlemesi bulunmaktadır. Her alanda ayrıntılı düzenleme yapmak gerekmemektedir. Birçok iyi uygulama herhangi bir pozitif düzenlemeyi gerekli kılmamaktadır. Uygulayan ve yargılayanların hukukun genel ilkelerinden, teamüllerden, işin mahiyetinden, yerleşik içtihatlardan hareketle doğru, dürüst, hakkaniyete uygun uygulamalar ve yargılamalar yapması mümkündür. Kuralların, insan ve toplum hayatını zorlaştırdığı; ilkelerin ise, kolaylaştırdığı unutulmamalıdır.

### KANUNÎLİK - YASALLIK - HUKUKÎLİK

Ülkemizde adında *yasa* sözcüğü yer alan tek bir kanun vardır, o da *anayasa*dır. Onun dışındaki bütün kanunların adında *kanun* sözcüğü yer almaktadır ve hepsinin adı kanundur; *yasa* değildir. Bu itibarla, hiçbir *kanunun* adını *yasa* olarak ifade etmemek gerekir. *Yasa*, her zaman ve her

verde kanun anlamına gelmemektedir. Yasa, kanundan da öte bir anlam taşımaktadır. Kanunîlik yerine yasallık tâbirinin kullanılması, yasallığı sıradanlaştırmaktan başka bir anlam ifade etmemektedir. Kanunîlik, kanuna uygun olmayı ifade ederken, yasallık ise, daha çok hukukîliği ve meşruluğu ifade etmektedir. Yasallık kapsamına, hukuka uygun olmak kaydıyla, kanun dışında veya altında yer alan diğer hukuk kurallarına, bir anlamda mevzuata uygunluk da dahildir. Bu itibarla, yapılan düzenlemelerin hukuka uygun olması gerekir. Kanunun varlığı ve buna uygun davranılması her zaman hukuka uygun davranıldığı anlamına gelmemektedir. Kanun devleti ile hukuk devleti arasındaki fark da buradan kaynaklanmaktadır. Kanunu olan devlet, bazen zulüm devleti olabilir. Bu nedenle, kanunun ve/ya da yapılan düzenlemenin hukuka uygunluğundan söz etmek gerekir.

Diğer ülke örneklerinden, uygulamalarından yararlanmak; ancak, kendi ülke şartlarımızı da asla göz ardı etmemek gerekir. Bir kere, yapılacak bütün düzenlemelerde hukuk devleti ilkesine uygun davranılmalıdır. Ayrıca, kanunîlik ilkesine mi; yoksa, hukukîlik ilkesine mi uymamız gerektiğine karar vermek gerekir.

### HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ - KIYAS YASAĞI

Yapılan bütün düzenlemelerin insanların bugün ve geleceğe güvenle bakmasına elverişli düzenlemeler olmasında yarar vardır; yani hukukî güvenlik ilkesine uygun olması gerekir. Hukukî güvenlik ilkesinin, belirlilik, kuralların geçmişe yürütülmemesi ve kıyas yasağı olmak üzere, üç tane alt ilkesi vardır. *Belirlilik ilkesi*, kişilerin ne gibi hak ve/ya da ödevlere sahip olduğunun bilinebilir olmasıdır. Kanun da, zaten bilinebilir kılmak için gereklidir; yoksa hukuku var etmek için kanuna ihtiyaç yoktur. Hukuk kanundan önce vardır; kanundan sonrada var olmaya devam edecektir. Kanun, sadece insanların hukuktan ne anladığını; hukuka hangi kurallar aracılığıyla ve nasıl ulaşabileceğini bilinebilir kılmak için bir araçtır. Kanun, bunu sağladığı ölçüde saygıya değerdir, ona uygun olduğu ölçüde kıymetlidir; yoksa okkalık kâğıt olmaktan başka bir anlam ifade etmemektedir. Kanunla hukuk olsaydı Türkiye Cumhuriyeti Devleti dünyanın önde gelen hukuk devletlerinden biri olurdu. Belirlilik ilkesi, hem kanunla düzenlenmeyi hem de yapılan düzenlemenin açık, basit ve anlaşılır olmasını gerekli kılmaktadır.

Kanunların, özellikle, ceza hukuku ve vergi hukuku alanında yükümlülük getiren kanunların, kesinlikle geçmişe yürütülmemesi gerekir. Bu cezanın kabahate ve/ya da suça bağlı bir yaptırım olması sonucu değiştirmemektedir. Gerçi, hem hukukun genel ilkeleri, hem Anayasa hem de Türk Ceza Kanunu, lehe kanunun/kuralın geçmişe yürü(tül)mesini benimsemektedir. Dolayısıyla, lehe olan kanunu/kuralı geçmişe yürütmek mümkündür; fakat aleyhe olanın geçmişe yürütülmesi mümkün değildir. Ancak, vergi düzenlemeleri bağlamında aleyhe olan birtakım kanunların/kuralların geçmişe yürütüldüğü de bilinmektedir.

*Geçmişe yürüme mi, geriye yürüme mi* konusuna da kısaca işaret etmekte yarar vardır. Zaman zaman kitaplarda, makalelerde ya da konuşmalarda *geriye yürümeden* söz edilmektedir. Oysa, doğru ifadelendirme *geriye yürüme* değildir. Bunun teknik tâbiri, *makable ademi şümuldür*; geriye değil, önceye-geçmişe teşmil edilmedir. Bunun geri ile değil, önce-geçmişle ilgisi vardır. Geri sözcüğü, öncelikle ve özellikle yön belirtir, yer belirtir. Geri sözcüğünün, saatin geri kalması örneğinde olduğu gibi, zamanı belirttiğine de rastlanmaktadır. İlk anlamda zaman belirtici olan sözcükler, sadece ve yalnızca *geçmiş* ve *gelecektir*. Geçmiş ve/ya da gelecek denildiğinde, kural olarak, zaman dışında bir şey anlaşılmamaktadır. Çünkü, geçmiş ve gelecek zaman dışında kullanılmamakta; zamanla ilgili bulunmaktadır. Dolayısıyla, geriye yürüme değil, *geçmişe yürüme* tâbirinin kullanılmasında yarar vardır.

Kıyas, sebeplerdeki benzerliğe dayanarak, var olan bir kuralın kanun tarafından kapsama alınmamış olan bir olaya uygulanmasıdır. Kıyasa, kanundaki boşlukları doldurmak için başvurulmakta; kanun koyucuya özgü bir faaliyette bulunmaktadır. Kanunîlik ilkesi ve hukukî güvenlik ilkesi ceza hukukunda ve vergi hukukunda kıyas yasağını da beraberinde getirmektedir. Kıyas yasağı sadece bu iki hukuk alanında vardır. Diğer alanlarda kıyas yasağı yoktur. Çünkü, kıyas, hukukun vazgeçilmez müesseselerinden birisidir. Nitekim, hukukun diriliği, yeniliği, güncelliği kıyasla sağlanmaktadır. Ancak, kıyas yoluyla yükümlülük; suç ve/ya da kabahat; ceza ve/ya da yaptırım ihdas edilemeyeceği için, kıyas yasağı, sadece bu alanlara hasredilmiştir. Başka bir deyişle, kıyas yapmak suretiyle ne vergilendirme yapılabilir ne de suç ya da kabahat; ceza ve/ya da yaptırım ihdas edilebilir. Bu alanlar dışında ve bu hukuk alanlarının başka konularında dahi kıyas yapılabilir; buna da bir engel yoktur. Zaman zaman kıyas yoluyla vergilendirme yapıl-

dığı yönünde birtakım uygulamalara rastlanılmaktadır; onlardan da kaçınılması gerekir.

### ÖN-İZİN İLKESİ

Bütçe hukukunda, bir mali kanunun o bütçe yılı içinde uygulanabilmesi, yani o kanuna dayanarak bir verginin talep ve tahsil edilebilmesi için Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde o kanuna yer verilmesi gerekir. Bu ilkeye, Bütçe hukukunda *ön izin ilkesi* denilmektedir. Bu ilkeye göre, bir bütçe yılı içinde uygulanabilecek kanunun Bütçe Kanunu'ndan önce yürürlüğe konulmuş olması gerekir. Oysa, bütçe yılı içerisinde yürürlüğe konulan kanun ve/ya da kanunların, Bütçe Kanunu ile uygulanmasına izin verilmiş olması mümkün değildir. Ancak, bu ilkeye uygun olmayan düzenleme ve uygulamalar yıllardır yapılmakta ve sürdürülmektedir. Bu tür düzenleme ve uygulamalar başta ön-izin ilkesi olmak üzere, ayrıca hukukî güvenlik ilkesine de aykırıdır. Bu itibarla, bütçe yılı içerisinde çıkarılan kanun ve/ya da kanunların yürürlüğünü bir sonraki bütçe yılının başından başlatmakta yarar vardır. Çünkü, insanlar gelecek yıl için halen yürürlükte olan mevzuatı dikkate alarak hesabını yapmakta; iş ve işlemlerini ona göre kurmakta ve yürütmektedir. Bütçe yılı içerisinde yürürlüğe giren ve yükümlülük getiren kanunlar, yapılmış olan bu hesabı bozmaktadır. Bunun hukukla bağdaşır bir yanı bulunmamaktadır. Böyle bir sonuca kanunla ulaşılabilir; fakat hukuk buna asla cevaz vermemektedir. Bu nedenle, ön izin ilkesine mutlaka riayet edilmesi gerekir.

### ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ

Hukuk alanında önemli çok sayıda ilkeden söz edilmektedir. Ancak, hem kişi ve toplum hayatında, hem hukuk alanında ölçülülük ilkesi ilkelerin önemlilerinden biridir.

Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" başlıklı değişik 13'üncü maddesine göre, "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*".

Anayasa'nın 13'üncü maddesi, temel hak ve hürriyetlerin genel olarak sınırlandırılmasını düzenlemektedir. Vergilendirme yoluyla temel hak ve

hürriyetlerin sınırlandırılması sözkonusu olduğunda, Anayasa'nın 73'üncü maddesi de özel sınırlandırma maddesi olarak nitelendirilmelidir. Sınırlandırmanın Kanunla ve ölçülülük ilkesine uygun olarak yapılması gerekir. Bu bağlamda, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması niteliği taşıyan mali yükümlülüklerin kanunla konulmasının kabul edilmesi, sınırlandırmanın kanunla yapılmasının bir gereğidir. Ayrıca, kanunla yapılan sınırlandırmanın aynı zamanda ölçülülük ilkesine de uygun olması gerekmektedir.

Ölçülülük ilkesi, hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında *amaç ile araç* arasında dengeli bir ilişkinin varlığını gerektirmektedir. Başka bir deyişle, ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru aracının sınırlama amacını gerçekleştirmeye *elverişli* olmasını; bu aracın, sınırlama amacını gerçekleştirme bakımından *gerekli* olmasını ve amaçla aracın birbirine karşı *ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını* ifade etmektedir.

Ölçülülük ilkesinin, uygunluk/elverişlilik, gereklilik/zorunluluk ve orantılılık (dar anlamda ölçülülük) şeklinde üç alt ilkesi bulunmaktadır.

*Uygunluk/Elverişlilik*, sınırlamada başvuru aracının, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını ifade etmektedir. Araç, amaca ulaşmada etkisiz, yetersiz ya da amaca ulaşmayı zorlaştırıcı bir etkiye sahipse, başvuru önlem/kullanılan araç elverişsiz/uygun değil demektir.

*Gereklilik*, kullanılan aracın amacı gerçekleştirmek için gerekli olmasıdır. Birçok mümkün ve elverişli araç arasından, kişilere ve kamuya en az zarar verecek aracın seçilmesini ifade etmektedir. Amaca ulaşmak için yararlanılacak araçlar içinde tercih edilen aracın gerekli olmasını; amaca, ancak bu aracın kullanılması halinde ulaşılmasının mümkün olduğunu; temel hak ve hürriyetin sınırlandırılmasında başka bir seçeneğin kalmamasını ifade etmektedir.

Orantılılık, amaç ile yapılan sınırlamanın dengeli olması anlamına gelmektedir. Orantılılık, amaç ile aracın karşılıklı tartılmasını gerektirmektedir. Tercih edilen aracın kullanılması yüzünden katlanılması zor, hatta imkânsız olumsuzlukların ortaya çıkması halinde, tedbirin orantısız olduğu kabul edilmelidir. 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 önlemeden/sınırlamadan vazgeçilmesi gerekir.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırsız olmadığı, bazı sınırlamaların gerekli olduğu muhakkaktır. Ancak, sınırlamanın da bir sınırının olması

gerekir. Sınırlamanın sınırını belirlemede genel olarak iki ölçüt öne çıkmaktadır. Bunlar, öze dokunma yasağı ve ölçülülük ilkesidir. Buna, demokratik toplum düzeninin gereklerini de eklemek mümkündür. Ölçülülük ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında sınırlamanın sınırı olma dışında yorum ölçütü olarak da işlev görmektedir.

Şüphesiz, vergi hukuku bakımından ölçülülük ilkesinin özel bir önemi bulunmaktadır. Bu bağlamda, vergi oranları, güvenlik önlemleri, denetim uygulamaları ile her türlü yaptırım bakımından ölçülülük ilkesine uygun düzenleme, uygulama ve yargılama yapılması gerekir. Ayrıca, vergi ceza hukukuna ilişkin hem kabahat ve/ya da suçların hem de bunlara ilişkin ceza ve/ya da yaptırımların düzenlenmesi, uygulanması ve yargılanması alanında ölçülülük ilkesine uygun davranılması gerekmektedir.

#### GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Anayasanın yeniden yapılmasına/yazılmasına başlanıldığı ve Vergi Kanunlarında yenileştirmelerin düşünüldüğü bir dönemde vergi ödevine, vergi suç ve/ya da kabahatlerine yönelik birtakım düzenlemelerin irdelenmesi ve yeni düzenlemeler için birtakım önerilerde bulunulmasında yarar vardır. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu'nun vergi suç ve kabahatlerine ve bunlara uygulanacak olan ceza ve/ya da yaptırımlara ilişkin hükümleri irdelenmeye gayret edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin tamamen devre dışı bırakılması gerekmektedir. Bazı hükümlerin düzenlenmesinde, çoğunun ise, uygulamasında sorunlar bulunmaktadır. Bu çerçevede, vergi kabahatleri ile ilgili hükümlerde çok büyük değişikliğe gidilmesine gerek yoktur. Sadece, genel usulsüzlüklerin tek derece haline dönüştürülmesi; özel usulsüzlüklerin sadeleştirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Tekerrür, Uzlaşma, Cezalarda indirim kurumlarında yukarıda belirtilen doğrultuda düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi mahremiyetini ihlâl ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçlarının sistemde kalıp kalmayacağı; kalacaksa, nasıl bir yapı içinde kalacağına karar verilmelidir.

Kanunların çok sık değişikliğe uğraması, hukuk hayatında olması ve oluşması gereken alışkanlık ve içtihatların olması ve oluşmasına engel oluşturmaktadır. Çok kural konulması, uyulmasını ve uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

Ölçünün asla kaçırılmaması; düzenlerken, talep ederken, uygularken ve yargılarken ölçülülük ilkesine mutlaka uygun davranılması gerekir. Ancak,

fiilin ağırlığına göre yaptırımın ve amaca uygun aracın seçilmesinde yarar vardır.

Anayasanın vergi ödevine ilişkin hükmünün suç ve kabahatler ile ceza ve/ya da yaptırımlarla ilgili olmadığı için ona yönelik bir öneride bulunulması bu makalenin sınırlarının aşılması sonucunu doğurmaktadır. Ancak, Anayasa'nın 38'inci maddesinde yer alan düzenlemelerin vergi suç ve kabahatleri yönünden bir eksiklik içerdiğini söylemek mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nda yapılacak düzenlemelerin, Gümrük Kanunu, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun dikkate alınarak yapılmasında yarar vardır.

Hukuka aykırı fiillerin suç ve/ya da kabahat sayılması ve bu aykırılığın ağırlık ve niteliğine bağlı olarak farklı ceza ve/ya da yaptırımların uygulanması doğaldır/gereklidir. Ancak, hangi fiillerin suç ve/ya da kabahat oluşturduğunun ve bunları işleyenlere ne tür ceza ve/ya da yaptırımların uygulanacağını kanunlarda açık, net ve tereddüde yer vermeyecek biçimde belirtilmesi gerekir.

Çok sık *af kanunu* çıkarılması, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının yok olmasına yol açmaktadır. Vergisinin zamanında ve eksiksiz olarak ödeyenleri adetâ *enayi* yerine koymak anlamına gelen afların en büyük olumsuzluğu, ulaşılması, hatta yaklaşılması zor olan vergi adaletini ortadan kaldırmasıdır. Vergi afları, vergi ödemeyenler lehine rekabet üstünlüğü sağlayarak, kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakıp kayıtsız ekonomiyi özendirilmektedir.

Hukuk, ilke ve alışkanlıklarla ulaşılan bir sonuçtur. İlke ve alışkanlıkların oluşması zamana ve uygun kuralların varlığına bağlıdır. Bu itibarla, hukukun genel ilkelerine ve anayasaya uygun olarak konulmuş kuralların uzun süre uygulanmasının sağlanması gerekir. Kuralların çokluğu, hukukun oluşmasının önündeki en önemli engeldir. Kuralların insan, toplum ve hukuk hayatını engellediği; ilkelerin ise, insan, toplum ve hukuk hayatını kolaylaştırdığı; en kötü kuralın kuralsızlıktan iyi olduğu asla unutulmamalıdır.