

MALİYE BAKANLIĞININ VERGİ KABAHATLERİNİ BELİRLEME YETKİSİ

*Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

ÖZET

Vergi hukukunda, vergi idaresine birçok konuda yetki tanınmaktadır. Bu durum aslında vergi hukukunun teknik bir dal olmasından ve idareye uzmanlık gerektiren konularda yetki tanınması zaruretinden kaynaklanmaktadır.

Vergi idaresine tanınan yetkilerden bir kısmı da vergi kabahatlerine ilişkindir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanununda Maliye Bakanlığına vergi kabahati teşkil eden fiilleri belirleme yetkisi tanıyan hükümler bulunmaktadır. Çalışmada, Maliye Bakanlığına vergi kabahatleri üzerinde yetki tanınıp tanınamayacağı konusu ele alınacaktır.

ANAHTAR KELİMELELER: *Vergi kabahati, vergi idaresi, idarî yetki, Maliye Bakanlığı.*

DETERMINATION AUTHORITY OF THE MINISTRY OF FINANCE ON TAX MISDEMEANORS

ABSTRACT

Tax administration is recognized authority on many issues in tax law. This situation stems from the fact that tax law is a technical law branch and necessity of recognition of authority to tax administration on issues that require expertise.

Some of these administrative authorities vested in the Ministry of Finance is related to tax misdemeanors. In this context there are provisions about the authority to determine which acts make up tax misdemeanors at Tax Procedural Law. In this study, whether the authority is recognized or not to the Ministry of Finance about tax misdemeanors will be examined.

KEYWORDS: *Tax misdemeanors, tax administration, administrative authority, the Ministry of Finance.*

* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

I. GİRİŞ

Vergi ceza hukuku, vergi hukukunun bir alt dalı olarak, mükelleflerin kendilerine yüklenen yükümlülüklerle uymamaları durumunda muhatap kalacakları yaptırımları düzenlemektedir¹. Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinin yaptırıma bağlanmasındaki temel amaç, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesinin sağlanmasıdır².

Vergi Usul Kanununun (VUK) Dördüncü Kitabında Ceza Hükümleri düzenlenmiştir. Bu kitaptaki ilk madde olan 331. maddede “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar*” hükmü yer almaktadır.

VUK’un 331. maddesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerin tabi olacakları yaptırımlar esas alınmak suretiyle, bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Buna göre vergi kanunlarına aykırı hareketler, bağlandıkları yaptırıma göre, vergi kabahatleri (idarî yaptırıma tâbi vergi suçları³) ve vergi suçları (cezaî yaptırıma tâbi vergi suçları) olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutulabilirler⁴. Vergi kabahatleri⁵, vergi ziyayı ve usûlsüzlükten oluşmaktadır⁶. Ka-

1 BİLİCİ, s. 37; ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 209.

2 ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 209; SABAN, *Vergi*, s. 215.

3 Mali yaptırım gerektiren vergi suçları kavramı için bkz. AKKAYA, s. 30; Mali nitelik suçlar kavramı için bkz. ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 211; CANDAN, *Vergi*, s. 85; İdarî nitelikli vergi suç ve cezaları kavramı için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *İdari*, s. 116; ASLAN M., s. 21-22; ASLAN Y., s. 180.

4 Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Yargılama Usulü*, s. 7 vd., 14, 37; YALTI, s. 98; KARAKOÇ, s. 450 vd.; Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olarak tanımlanabilir. MUTLUER, s. 39; İdarî vergi suçları ve kamusal vergi suçları ayrımı için bkz. CANDAN, *Damıstay*, s. 56; ASLAN M., s. 21.

5 Kabahatler Kanununa göre kabahat, kanunun idarî bir yaptırım öngördüğü haksızlık olarak nitelendirilmiştir. KbhK madde 2: “*Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır*”. Bu bağlamda Kabahatler Kanunu öncesi dönemde vergi suçlarını bu şekilde tabi oldukları yaptırıma göre sınıflandırmak doğru bir yaklaşımdır. Kabahatler Kanunu sonrasında da her ne kadar doktrinde bazı yazarlarca vergi suçları bu şekilde tasniflendirmeye devam edilse de, idarî yaptırıma tabi vergi suçları, artık **idarî yaptırıma tabi vergisel haksızlık** niteliğine sahiptir. Bu tip hukuka aykırılıklar için artık Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunundaki düzenlemelere uygun olarak, **vergi kabahatleri** denilmesi uygun olacaktır.

çakçılık, vergi mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları ise (cezaî yaptırım gerektiren) vergi suçları arasında yer almaktadır⁷.

5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu ile önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu yeni ceza kanunuyla cürüm-kabahat⁸ ayrımı terk edilmiştir. Suçlar TCK'da düzenlenirken, ceza kanunu kapsamı dışına çıkarılan kabahatler ise 5326 sayılı Kabahatler Kanununda (KbhK) düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu, kabahatler konusunda temel kanun niteliğindedir⁹.

İnceleme konumuz itibariyle, vergi kabahatleri ve bunların yaptırımları üzerinde durulacaktır.

Yeni Kabahatler Kanunu çerçevesinde vergi ziyayı ve usulsüzlükler artık kabahat olarak kabul edilmektedir¹⁰. Doktrinde Kabahatler Kanununun vergi kabahatleri için de geçerli genel bir kanun olduğu vurgulanmaktadır¹¹. An-

Nitekim doktrinde bu husus şöyle ifade edilmektedir: Kabahatler Kanunu “öncelikle terminolojide değişiklik yapmıştır. Bundan böyle “vergi ziyayı suçu ve usulsüzlük suçu” değil, “vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahati” terimlerini kullanmak gerekir”. Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 78; 5728 sayılı Kanunla, “hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezalar” başlığı, “suçlar ve cezaları” şeklinde değiştirilmiştir. “Bu değişiklik yeterli değildir, kabahat teriminin açık bir şekilde VUK’a girmesi şarttır”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi suç ve Kabahatleri*, s. 2849; “Vergi konusundaki kabahatler için “vergi kabahati” kavramının kullanılması daha uygun düşmektedir”. TAŞDELEN, s. 15; SAĞLAM, s. 147.

- 6 Buradaki amaç, vergi mükellefinin vergi kanunlarına uyması durumunda katlanacağı maddi külfet ile kanunlara uymadığı takdirde uğrayacağı yaptırımı karşılaştırarak kanunlara uymayı tercih etmesini sağlamak ve bu suretle vergi alacağını teminat altına almaktır. ERMAN, s. 2; YAĞMURLU, s. 292; İdarî yaptırımı tâbi tutulan vergi suçları için ya sabit bir para cezası öngörülmüştür ya da devlet hazinesinin uğradığı zarara göre değişen oranlı para cezası düzenlenmiştir. KOCAHANOĞLU, s. 161; KARAKOÇ, s. 451.
- 7 Bunlar aynı zamanda kamu düzenini bozucu nitelikte olduğundan, kanun koyucu cezaî yaptırımı başvurmuştur. Bkz. KOCAHANOĞLU, s. 161; MUTLUER, s. 40; ERMAN, s. 2; Bu tür suçlar için hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilmektedir. Bkz. ÜSTÜN, *Cezaî Yaptırım*, s. 306 vd.
- 8 Kabahatler, suçlara oranla toplum düzenini daha hafif ihlal eden fiillerdir. Hukuka aykırı ağır fiillerin Devlet tarafından cezalandırma yoluna gidilmesi halinde, söz konusu fiil suç olarak vasıflandırılmaktadır. Bkz. ŞENYÜZ, s. 5, 6.
- 9 Bkz. ŞENYÜZ, s. 6.
- 10 BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 74.
- 11 Kabahatler Kanununun gerekçesi “kanun koyucunun bu Kanun’u, idari nitelikli vergi yaptırımlarına da uygulanacak genel bir kanun olarak getirmiş olduğunu tereddüde yer bırakmayacak şekilde açıklamaktadır”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 74; BAŞARAN YAVAŞLAR, *İdari*, s. 137.

çak vergi hukukunun teknik bir hukuk dalı olması nedeniyle vergi kabahatlerinin de bir takım kendine has özelliklerinin bulunduğu da göz ardı edilmemesi gerekir¹². Bu bakımdan Kabahatler Kanununun vergi kabahatleri hakkında uygulanmasında, vergi hukukunun özellikleri de dikkate alınarak düzenleme yapılması daha isabetli olacaktır¹³.

Kabahatler Kanunu madde 2'ye göre, “kanunun karşılığında **idari yaptırım** uygulanmasını öngördüğü haksızlık”a kabahat denilmektedir¹⁴. Buna göre vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri karşılığında uygulanacak olan yaptırım idarî yaptırımdır.

İdarî yaptırımlar genel olarak, idarî düzenin korunması veya bozulduğu takdirde yeniden kurulması amacıyla idarenin başvurduğu yaptırımlar olarak

12 Vergi kabahatlerinin aslında vergi suçu olduğu doktrinde belirtilmektedir: “*Kabahatler Kanunu'nda kabahat sayılmasına karşın, Anayasanın 38'inci maddesinde tanımlanan anlamda suç olduğunu düşündüğüm vergi suçu...*”. Bkz. CANDAN, *Danıştay*, s. 71.

13 Böyle bir durumun Kabahatler Kanununun genel bir kanun olma niteliğini zedeleyeceği ve bu kanunun özüne aykırılık oluşturacağı düşünülebilir. Ancak vergi hukukunun teknik özelliklerinin de dikkate alınması bir zorunluluk teşkil etmektedir. Bu bakımdan Kabahatler Kanununun genel niteliği ile vergi hukukunun teknik niteliği arasında bir denge kurulması ve vergi kabahatleri ile ilgili özel düzenleme yapılması gerekmektedir.

Nitekim doktrinde şu şekilde bir görüş bulunmaktadır: “*Vergi hukukunun, kamu hukukunun özel bir alanını oluşturması nedeniyle, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi cezalarının Kabahatler Kanununda belirlenen mevcut usul ve esaslar çerçevesinde tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesinin ... uygulamada yaratacağı karmaşa dikkate alındığında, Kabahatler Kanununa eklenen ve vergi yargısına ilişkin hükümlerin saklı olduğu yönündeki düzenlemeye benzer bir düzenleme ile, vergi cezalarının tamamen Kanun kapsamından çıkartılması veya sisteme işlerlik kazandırılması için, Kanunda özel bir bölüm içerisinde Vergi Usul Kanunundaki ceza hükümlerine paralel ilave düzenlemeler yapılması gerektiğini düşünüyoruz*”. SAĞLAM, s. 153.

14 Ayrıca Kanunun amaç ve kapsamının düzenlendiği 1. maddesinde de, kabahatler karşılığında uygulanan yaptırımların idarî yaptırım olduğu belirtilmektedir: “Bu Kanunda; toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla;

a) Kabahatlere ilişkin genel ilkeler,
b) Kabahatler karşılığında uygulanabilecek olan idari yaptırımların türleri ve sonuçları,
c) Kabahatler dolayısıyla karar alma süreci,
d) İdarî yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yolu,
e) İdarî yaptırım kararlarının yerine getirilmesine ilişkin esaslar belirlenmiş ve çeşitli kabahatler tanımlanmıştır”.

ifade edilebilir¹⁵. Diğer bir deyişle, idarî yaptırımlar, uygulanması idarî otoritelere bırakılan kanunlardan kaynaklanan yaptırımlardır¹⁶. Vergi ödevinin yerine getirilmemesi halinde kamu adına meydana gelen zararın karşılanması amacıyla hizmet eden yaptırım, nakdî yaptırım olarak da adlandırılmaktadır. Ancak, idarî bir makam tarafından karar verildiği için, niteliği itibariyle bir idarî yaptırımdır¹⁷.

İdarî yaptırımlar, idare tarafından idarî usûllere göre kararlaştırılıp ve uygulanan idarî işlemlerdir¹⁸. İdarece re'sen uygulanmaktadır¹⁹. İdarî işlemin yargı tarafından denetlenmesi, yaptırımın uygulanmasından hatta infazından sonra söz konusu olabilmektedir²⁰. İdarenin uyguladığı ve idarî ceza olarak da adlandırılan bu yaptırımlar aslında niteliği itibariyle ceza olmayıp, göreve aykırı hareket eden kişiye görevinin hatırlatılması için verilen bir uyarı mahiyetine sahiptir²¹. İdarî yaptırımlar için uzlaşma mümkündür²². Zaten uzlaşma müessesesiyle idarenin dolaylı da olsa yaptırımdan vazgeçme yetkisinin olması, söz konusu yaptırımların idarî yaptırım niteliğinde olduğunu göstermektedir²³.

Suçlarla kabahatler arasında temel nitelik farklılıkları bulunmaktadır²⁴. Bu farklılıklardan inceleme konusu itibariyle kanunîlik unsuru/ilkesi ele

15 OĞURLU, *İdari yaptırım*, s. 145; İdarî yaptırım, idarenin görevlerini yerine getirmesini sağlamak amacıyla idareye tanınan subjektif bir hak olarak da tanımlanabilir. Bkz. ZANOBINI, *İdari Ceza*, s. 314; ZANOBINI, *Müeyyide*, s. 25; ASLAN Y., s. 177.

16 ZANOBINI, *Müeyyide*, s. 27.

17 ÖZGENÇ, s. 328-329; Ayrıca bkz. KARTAL, s. 122.

18 ÖZAY, s. 36; OĞURLU, *İdari Yaptırım*, s. 160; Ayrıca bkz. BAYKARA, *Ceza*, s. 27 vd.; ERDEM, *Ceza Normları*, s. 92-93.

19 Bkz. OĞURLU, *Yargısal Korunma*, s. 48; ZANOBINI, *Müeyyide*, s. 26; YAĞMURLU, s. 292; İdarî yaptırımlar, idarî işlemin bütün niteliklerine sahip olduğundan bunlar üzerinde doğal olarak idarî denetim söz konusu olmaktadır. Bkz. GÖLCÜKLÜ, *Kanun Yolları*, s. 192.

20 GÖLCÜKLÜ, *İdari Ceza Hukuku*, s. 137; OĞURLU, *İdari Yaptırım*, s. 164.

21 İÇEL – DONAY, s. 32.

22 Oysa cezaî yaptırımlarda pazarlık söz konusu değildir. SOYASLAN, s. 144.

23 ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, s. 171.

24 Aralarındaki farklar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. HAKERİ, s. 48-51; ŞENYÜZ, s. 8-13.

alınacaktır²⁵. Kanunilik ilkesi, belirli normların ancak kanunlarla düzenlenebileceği anlamını taşır²⁶. Kanunilik ilkesinin kapsamı bakımından suçlar ve kabahatler arasında farklılık bulunmaktadır. Kabahatlerde kanunilik ilkesinin kapsamını incelenecektir.

Anayasanın 38. maddesinde suç ve cezada kanunilik düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez*” hükmü yer almaktadır. Üçüncü fıkrada ise, “*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*” hükmü bulunmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları sözleşmesinin 7. maddesinde de suç ve cezada kanunilik ilkesi düzenlenmektedir: “(1)*Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal ve uluslararası hukuka göre bir suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkum edilemez. Yine hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. (2) Bu madde, işlendiği zaman uygar uluslar tarafından tanınan genel hukuk ilkelerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmali ile suçlanan bir kimsenin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir*”²⁷. Bu madde, suçun sadece kanunla getirilebileceğini ve cezanın da kanunla getirilebileceğini; suç ve cezada belirliliği ifade eder²⁸.

Kanunilik ilkesi 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda²⁹ da düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanununun 2/1. maddesine göre, “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolünamaz*”.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve yine hiç kimse belli bir suçla ilgili olarak kanunda öngörülmemiş bir ceza ile veya kanunda öngörülen cezadan daha ağır bir ceza ile cezalandırılmaz.

25 Bkz. TAŞDELEN, s. 45.

26 OĞURLU, *Yargısal Korunma*, s. 58.

27 <http://www.inhak-bb.adalet.gov.tr/aihs/aihs.htm>

28 Bkz. YALTI, s. 155.

29 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, RG. 12.10.2004, S. 25611.

Bu hükümlere göre, suç sayılan fiilin mutlaka kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Bu suçun karşılığını teşkil eden cezanın da mutlaka kanunda hükme bağlanmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla suç ve cezalar üzerinde (vergi hukuku bakımından ise cezaî yaptırım gerektiren vergi suçları ve cezaları açısından) yasama organının münhasır düzenleme yetkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır.

Kabahatlerde kanunilik ilkesi ve bu kapsamda idarenin kabahatler ve yaptırımları konusunda yetkiye sahip olup olmadığı, Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde de ele alınıp değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

II. İDAREYE VERGİ KABAHATLERİ KONUSUNDA YETKİ TANINMASI

Eski Türk Ceza Kanununda idarenin suç ve ceza koyması konusunda bir hüküm bulunmamasına rağmen, 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanununda bu konuda bir hükme yer verilmiştir. Kanunun 2/2. maddesinde “*idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz*” hükmü yer almaktadır. Bu maddeyle idarenin düzenleyici işlemleriyle bir suç tanımının kapsamının belirlenemeyeceği ve ceza konulamayacağı açıkça düzenlenmiş olmaktadır³⁰. Kanunda getirilen hüküm, idarenin düzenleyici işlemleriyle ‘ceza hukuku anlamında suç ve ceza’ koyamayacağına yöneliktir³¹.

Kabahatlerde kanunilik ilkesi, Kanunun 4. maddesinde düzenlenmiştir: “*(1) Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.*

(2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir”.

Kabahatler Kanunu, bütün kabahatler için geçerli genel bir kanun niteliğindedir³². Gerek TCK’nın 2/2. maddesinde ve gerekse KbhK’nın 4. madde-

³⁰ GÜNEY – ÖZDEMİR – BALO, s. 66.

³¹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 155; ŞENYÜZ, s. 12.

³² HAKERİ, s. 48; “*Kanun koyucunun amacı, KabhK’nun idari nitelikli tüm yaptırımlara ve bu arada vergi yaptırımlarına da uygulanması yönündedir*”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 75; VUK’un vergi suçlarını düzenleyen maddeleri kural olarak, özel ceza kanunu niteliği taşımaktadır. D.11.d., 07.05.1998 gün ve E. 1997/1280, K. 1998/1644, CANDAN, *Danıştay*, s. 57.

sinde düzenlenen kanunilik ilkesine ilişkin hükümler bir arada değerlendirildiğinde, kanunilik ilkesinin ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalardaki kadar katı olmadığı anlaşılmaktadır. Kanunilik ilkesi, kabahat fiillerini oluşturmak bakımından yumuşatılmıştır³³. Bir görüşe göre bu yumuşatılma, aslında kanuniliğin olmadığını göstermektedir³⁴. Ancak kabahatlerdeki kanuniliğin bu şekilde özel bir görünüm arz ettiğini söylemek mümkündür. Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu doğrudan kanunla tanımlanabilir. Aslında kabahat teşkil eden fiillerin kanun koyucu tarafından belirlenmesi, olması gereken ideal durumdur³⁵. Fakat kanunla, kabahat teşkil eden fiilleri oluşturma bakımından idareye yetki tanınabilmektedir³⁶. Bu şekilde idareye tanınan yetki ise, ancak ve ancak kanunun çizdiği sınırlar dahilinde kullanılabilir³⁷.

İdareye kabahat teşkil eden fiili belirleme konusunda tanınan “esneklik”³⁸ kabahat karşılığı olan yaptırımlar konusunda tanınmamıştır³⁹. Nitekim

33 “Kanunilik ilkesinin suçlar için mutlak olmasına rağmen kabahatler için mutlak olmadığı anlaşılmaktadır”. Bkz. ŞENYÜZ, s. 12; TAŞDELEN, s. 45, 46; “İdare Hukukunda bu ilkenin ister katı, isterse gevşek bir şekilde uygulandığını kabul edelim, sonuçta yasallık ilkesinin idarî yaptırımlar alanında geçerli bir ilke olduğu açıktır”. OĞURLU, *Yargısal Korunma*, s. 58.

34 “Kabahat oluşturan fiillerin, kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçevede hükmün temelinde idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabilmesine imkan tanınarak, “kabahatte kanunilik” kabul edilmemiştir”. BAŞARAN YAVAŞLAR, *İdari*, s. 137.

35 Kabahat teşkil eden fiilin bütün unsurlarının kanunda yer almasının “**olması gereken**” durum olduğu vurgulanmaktadır. Bkz. AKKAYA, s. 32; Bu görüşle paralel yöndeki diğer bir görüşe göre ise, “Belirlemenin idarî bir mercie bırakılması, **aslında bir istisna olmakla beraber**, idarî yaptırımlar alanında sıkça başvurulan bir yoldur”. OĞURLU, *Yargısal Korunma*, s. 62.

36 CANDAN, *Vergi*, s. 15;

37 Karş. “Ancak bu şekildeki serbest ve esnek davranma yetkisi kabahat yaratma açısından idareye açık çek vermek demek olarak yorumlanmamalıdır. İdare kanunda öngörülen sınırlar dışına çıkmamalıdır. Bu nedenle kanunla idareye verilen yetkinin sınırlarının açık ve net bir şekilde çizilmesine olan ihtiyaç açıktır. Aksi takdirde kabahatlerde kanunilik ilkesinin yerini kabahatlerde idariliğe bırakma tehlikesi her zaman var olacaktır”. ŞENYÜZ, s. 12.

38 ŞENYÜZ, s. 12; Ayrıca bkz. HAKERİ, s. 48; “Düzenleyici işlemin türü ve şekli konusunda belirsizlik içeren ve Anayasaya uygunluğu tartışma götürür nitelikte olan bu düzenlemenin, Fransız Ceza Kanunundan ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin, öngörülebilir ve ulaşılabilir olmak kaydıyla, yasallık ilkesi koşulunun, yasanın altında yer alan

KBHK m. 4'te bu husus açıkça vurgulanmış ve yaptırım belirlemenin yasa-
ma organının münhasır yetkisi içinde olduğu hükme bağlanmıştır.

Kabahat teşkil eden fiilleri belirleme konusunda idareye yetki tanınabil-
mektedir. Vergi hukuku bakımından “idare”nin ortaya konması gerekir. Bu-
rada idare kavramı organik (uzvî) anlamda kullanılmaktadır⁴⁰. Genel idare
içinde vergiye ilişkin düzenleme yapma yetkisine sahip olan, vergiye ilişkin
hak ve ödevleri belirleyen ve yerine getiren organların dar anlamda vergi
idaresini oluşturduğu söylenebilir. Buna göre Maliye Bakanlığı ve taşra teş-
kilâtı dar anlamda vergi idaresini oluşturur. Dar anlamda vergi idaresiyle
beraber Bakanlar Kurulu ise geniş anlamda vergi idaresini oluşturmaktadı-
r⁴¹. Maliye Bakanlığına kanunlarla, vergi hukuku alanında genel düzenleyici
işlemler yapma yetkisi tanınmaktadır. Maliye Bakanlığı kendisine tanı-
nan bu düzenleme yetkisine dayanarak yönetmelik, genel tebliğ, genelge,
sirküler gibi genel-düzenleyici işlemler yapmaktadır.

Çalışma kapsamında Maliye Bakanlığına vergi kabahatleri hakkında tanı-
nılan yetkiler ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılacaktır. Bunun yanı sıra
Bakanlar Kuruluna tanınan yetkilere ise sadece ilgili yerlerde kısaca değini-
lecektir.

İdarenin vergi kabahatleri üzerinde etkili olması, kabahat teşkil eden fiil
ve yaptırım olmak üzere iki başlıkta ele alınmalıdır:

A. KABAHAHAT TEŞKİL EDEN FİİLDE YETKİ TANINMASI

Kabahatler Kanununun 4/1. maddesi doğrultusunda idarenin kabahat
teşkil eden fiil üzerinde etkisi bulunabilmektedir. Buna göre kabahat teşkil
eden fiil bütün ayrıntıları ile kanunda belirlenebileceği gibi, kanunda bir
çerçeve çizilmek suretiyle idareye çerçeve hükmün içeriğini doldurması
konusunda yetki tanınabilmektedir. Bu bakımdan idarenin kabahat teşkil
eden fiili belirleme konusunda yetkiye sahip olduğu söylenebilir.

Vergi Usul Kanunu incelendiğinde de, kabahat teşkil eden fiillerin belir-
lenmesi hususunda idareye yetki veren hükümlere rastlanabilmektedir. Bu-

kaynaklarla da yerine getirilebileceği yolundaki içtihadından etkilenmiş görünmektedir”.
CANDAN, *Vergi*, s. 15; YALTI, s. 65.

³⁹ ŞENYÜZ, s. 12; TAŞDELEN, s. 45.

⁴⁰ İdarenin anlamları için bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 8 vd.

⁴¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 11.

nun en belirgin örneğini, özel usûlsüzlük kabahatini oluşturan fiillerin tespitinde idareye yetki veren hüküm oluşturmaktadır. VUK'un mükerrer 355. maddesinde, VUK'un mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara da özel usûlsüzlük yaptırımı uygulanacağı hükme bağlanmıştır. VUK mükerrer madde 355/1: “*Bu Kanununun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile **mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan** hakkında özel usulsüzlük cezası kesilir*”. Maddede VUK'un 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara hakkında özel usulsüzlük yaptırımı uygulanacağı belirtilmektedir. Buna göre Maliye Bakanlığına tanınan düzenleme yetkisi ile kabahat teşkil eden fiillerin belirlenebileceği kanun koyucu tarafından kabul edilmiş olmaktadır.

Yine, VUK'un 353/4. maddesinde de Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının tespiti hallerinde özel usûlsüzlük yaptırımı uygulanacağı düzenlenmiştir: “*Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ile **Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin**; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi ... halinde özel usulsüzlük cezası kesilir*”.

VUK'un mükerrer 257. maddesinde ise Maliye Bakanlığınca yetki veren hüküm bulunmaktadır: “**Maliye Bakanlığı**;

1. *Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtturmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya,*

2. *Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye,*

3. Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,

4. Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye,

5. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya,

6. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullanılmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, halogram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, uygulamaya ait usûl ve esasları belirlemeye **yetkilidir**”.

Bu düzenlemelerde Maliye Bakanlığının getirmiş olduğu zorunluluklara uymama hali vergi kabahati teşkil eden fiil olarak belirlenmiştir. Bu hükümler incelendiğinde, Maliye Bakanlığına tanınan yetkinin, kanunun çerçevesini çizdiği fiilleri belirlemek olduğu anlaşılmaktadır⁴².

42 Karş. OĞURLU, *Yargısal Korunma*, s. 63; ÖZAY, s. 94.

İdareye kabahatlerde yetki tanınıp tanınmayacağı konusunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, idareye bu şekilde yetki tanınması, kanunilik ilkesinin dolanılması anlamına gelmektedir⁴³. Kanunda çerçeve çizilmeden yetki devredilmesi halinde Anayasanın yasakladığı anlamda yasama yetkisinin devri söz konusu olacaktır⁴⁴.

Kanunilik ilkesinin vergi kabahatleri ve yaptırımlarının bütün unsurlarının yasama organı tarafından belirlenmesini emrettiği belirtilmektedir. Bu görüşe göre kanunilik ilkesi, vergi kabahat ve yaptırımları alanında gayet sıkı bir uygulama alanı bulmaktadır. Kanunilik ilkesinin hem kabahat teşkil eden fiil hem de bu fiilin yaptırımı bakımından idareye yetki tanınmasına izin vermediği ileri sürülmektedir⁴⁵.

Yukarıdaki görüşlere karşın, idarenin düzenleyici işlemlerle vergi kabahatlerini oluşturan fiilleri belirleyebileceği yönünde görüşler ağırlıktadır denilebilir. Bir görüşe göre kabahatleri belirleme konusunda idareye esneklik tanınmıştır⁴⁶. Bir başka görüşte ise, idarenin ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin düzenleme yapma yetkisinin, suç oluşturma yetkisi olarak değil, kanun ile soyut olarak düzenlenmiş alanların somutlaştırılmasını ifade ettiği belirtilmektedir⁴⁷. Dolayısıyla suçta kanunilik ilkesi gereğince, idareye düzenleyici tasarruflarla suç oluşturma yetkisi tanınmaz, bu yetki sadece yasama organına aittir⁴⁸. Ancak idarenin düzenleyici işlemlerle oluşturamayacağı suç, “teknik anlamda suç”tur. Bu nedenle bir idarî işlemle ancak kaba-

43 ÖZGENÇ – ŞAHİN, s. 15-16; İÇEL – DONAY, s. 110; TOSUN, s. 359; YARSUVAT, s. 552 vd.

44 “Kanunda takip edilecek siyasetin esas prensipleri belirtilmeden yürütme organına bu kadar geniş bir takdir yetkisi tanınması yürütme organını kanunun uygulanmasına taallük eden teferruatın tespitiyle görevlendirme değil, yasama sahasına giren bir yetkinin devredilmesidir”, YARSUVAT, s. 557, 558; Karş. “Bir kanun muayyen suçları ihdas etmek üzere yürütme organına yetki vermiş ise, tüzük bu halde kanunun emrettiği işleri belirtmiş olduğundan, suçun unsurlarını göstermekle beraber Anayasaya aykırı da olmuş bulunmaz”. DÖNMEZER, s. 244.

45 Bkz. Bu bakımdan VUK’un mükerrer 355. maddesinde kabahat oluşturan hareketi belirleme konusunda tanınan yetkiler kanunilik ilkesine aykırıdır. BAŞARAN YAVAŞLAR, *İdari*, s. 125, 145.

46 ŞENYÜZ, s. 12; TAŞDELEN, s. 45.

47 OĞURLU, *Yargısal Korunma*, s. 63.

48 İÇEL – DONAY, s. 112-113; İÇEL – AKINCI-SOKULLU – ÖZGENÇ – SÖZÜER – MAHMUTOĞLU – ÜNVER, s. 5 vd.; ÖZAY, *İdarî Yaptırım*, s. 76.

hat (idarî bir suç) oluşturulması mümkündür⁴⁹. Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak tüzük ve yönetmeliklerin yanı sıra karar, emir, tebliğ, sirküler gibi işlemlerle kabahat teşkil eden fiil oluşturulabilir⁵⁰. İdare ancak, kanundaki sınırlar içinde⁵¹ kabahatlerle ilgili düzenleme yapabilecektir

VUK'un mükerrer 257. maddesinde verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluklara uymama hali, VUK'un 353. ve mükerrer 355. maddeleri kapsamında özel usûlsüzlük yaptırımını gerektirmektedir. İdareye kabahat teşkil eden fiilleri belirleme konusunda yetki tanıyan bu kanun hükümleri, çeşitli vesilelerle Anayasa Mahkemesine götürülmüştür. Anayasa Mahkemesi yaptığı değerlendirmeler sonucu, söz konusu hükümlerin anayasaya aykırılık oluşturmadığına hükmetmiştir. Ancak aşağıda da görüleceği üzere Anayasa Mahkemesi bu kararlarını hep oy çokluğu ile almıştır. Bu bakımdan doktrindeki farklı görüşlerin Anayasa Mahkemesine de yansımış olduğu anlaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesine önüne getirilen itiraz başvurularının ilkinde, VUK'un mükerrer 257. maddesinin ilk fıkrasının⁵² anayasaya aykırı olduğu

49 Çünkü idarî ihlaller, gerçek anlamda kamusal nitelikte suç olmadıklarından bunların düzenleyici işlemlerde yer alması mümkündür, Ayrıntılı bilgi için bkz. İÇEL – DONAY, s. 113, dn. 126; GÜNEŞ T., s. 106-107; Ayrıca bkz. ÇAKICI, s. 93; İdari Yaptırımlarla ilgili uluslararası düzenlemeler için bkz. SABAN, I, s. 146 vd.

50 SOYASLAN, s. 21; İdarenin işlemlerine aykırı hareketlerin cezalandırılmasının sebebi, bunların idarî işlemi değil, onun dayandığı kanunu ihlâl etmiş olmalıdır. Bkz. TOSUN, s. 363; Karş.: DÖNMEZER, s. 244; “Suçların aksine cezaların münhasır kanun sahası olması gerekmektedir”. Bkz. GÜNEŞ T., s. 113.

51 “Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır”. AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, RG. 21.02.2000, S. 23971, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1344&content=

52 4369 sayılı Kanundan önceki (Anayasa Mahkemesine itiraz başvurusunun yapıldığı tarihte) yürürlükte bulunan VUK. mükerrer madde 257/1: “Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya bedeli mukabilinde basıp dağıtmaya veya üçüncü şahıslara bastırıp dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya ve makineli kasa kullanırmaya ve vergi ziyanın önlenmesi, vergi ödemeyi teşvik bakımından, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullanırma ve asma mecburiyeti getirmeye ve kaldırmaya yetkilidir”.

ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi ise, suç sayılan fiil ve cezası kanunda açıkça gösterildiği için Maliye Bakanlığına verilen yetkinin kararla suç konulması anlamına gelmeyeceğini belirtmiş ve vergi idarelerince verilen para cezalarının idarî yaptırım niteliğinde olmasının da göz önünde tutulduğunda ortada kanunsuz suç (kabahat) oluşturulması durumunun bulunmadığına karar vermiştir. Karara göre, “Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi kararla suç ortaya konulması anlamına gelemez”⁵³. Ancak aynı karardaki bir karşı oy gerekçesinde, Maliye Bakanlığına bu şekilde yetki tanınmanın yasama yetkisinin devri anlamına geldiği belirtilmekte⁵⁴, diğerinde ise söz konusu durumun suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu vurgulanmaktadır⁵⁵.

53 “Ek belge düzenlenmesi zorunluluğuna uyulmaması durumunda Vergi Usul Yasası’nda öngörülen usulsüzlük cezasının uygulanacağı bir gerçektir. ... Yasa’nın bu açık hükmü karşısında vergi yasalarının biçim ve yöneme ilişkin kurallara uyulmaması durumunda uygulanacak cezanın yasayla saptanmış bulunduğu kuşkuya yer yoktur. ... Bu durumda incelenen kural, vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na yetki vermekle yasadışı suç oluşturma olanağı vermediğinden Anayasa’nın 38. maddesine de aykırı değildir. Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir. Bu durumda kanunsuz suçtan söz edilemez”. Bkz. AyM., 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, RG. 05.02.1992, S. 21133, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=962&content=.

54 “Vergi Usul Yasası, kurallaştırdığı konuların niteliği ve doğası gereği, itiraz başvurusunda da belirtildiği gibi buyurucu, kısıtlayıcı ve sıkıdüzencidir. Yönetimsel kararlarla Yasa’nın uygulama alanı içine alınan durumlara bu Yasa’nın öngördüğü yaptırımların uygulanması, Anayasa’nın 38. maddesine açıkça aykırıdır. Yükümlüye sonuçta uygulanan yaptırımın ceza olduğu tartışmasızdır. Anayasa’nın 38. maddesindeki “ceza” kavramını, cezanın hukuksal yapısını daraltarak “para cezası, vergi cezası, yönetsel ceza, yargı cezası” gibi ayrımlara gitmek doğru olmadığı gibi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın Genel Tebliği’ne aykırı davranan yükümlüye uygulanan yaptırımın “doğrudan” değil “dolaylı” olduğunu söylemek de yeterli değildir. Ceza ancak yasa ile ya da yasanın belirlediği açıklıkla yasaya dayanılarak konulur. Yönetim suç ve ceza belirleyemez. İncelenen kural bu nedenle de Anayasa’nın 38. maddesine aykırıdır”. Bkz. Aynı kararda Yekta Güngör ÖZDEN ve Yalçın ACARGÜN’ün karşı oy gerekçesi.

55 “Vergi Usul Yasası’na aykırı hareket aynı yasada belirtildiği şekilde cezalandırılmaktadır. Bu yasada öngörülmemiş bazı konuların idari kararlar kanun kapsamına alınması

2011 yılında da Anayasa Mahkemesinin konuyla ilgili kararları bulunmaktadır. Bunlardan ilki, VUK'un mükerrer 355/1. maddesinin anayasaya aykırılığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesinin önüne itiraz yoluyla getirilmiş davaya ilişkindir. Kararda yasama organının suç teşkil eden fiilleri ve yaptırımlarını belirleme bakımından yetkiye sahip olduğu ve söz konusu hükmün anayasaya aykırı olmadığı ifade edilmektedir: “*Yasa koyucu, suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözetenek, Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde, hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını saptayabileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre, kimi eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında, idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir*”. Kararda idareye bu şekilde yetki tanınmasının, suçun idarî düzenlemelerle konulması anlamına gelmediği ve söz konusu idarî işlemin Resmi Gazetede yayımlanıyor olmasının mükelleflere güvence sağladığı vurgulanmaktadır: “*Maliye Bakanlığı'na yetki yasayla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmi Gazetede yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır. Suç sayılan eylem ve cezası yasada gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda önlemler alınması amacıyla yürütme organına yetki vermesi, suçun idari düzenlemelerle ortaya konulması anlamına gelmez*”⁵⁶.

Anayasa'nın 38. maddesinde açıklanan suç ve cezalara ilişkin kurallarla bağdaşmaz”. Bkz. Aynı kararda Yekta Servet TÜZÜN ve Selçuk TÜZÜN'ün karşı oy gerekçesi.

56 “*Kamu giderlerinin karşılanması, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi, yasaların etkinliğinin sağlanması için vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Vergi cezaları, mükelleflerin ya da sorumluların yasalarda belirtilen suçları işlemeleri durumunda uygulanması gereken yaptırımlardır. Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemede, vergi ödevinin gerekleri yanında ceza hukukunun ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur. 213 sayılı Yasa'nın mükerrer 355. maddesinin itiraz konusu birinci fıkrasında, bu Yasa'nın mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir. Kuralda, cezalar belirlenmiş, cezaya tabi tutulan eylemler ise mükerrer 257. maddeye göre getirilen zorunluluklara uymama olarak gösterilmiştir. Mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığı'nın hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir... Öte yandan, Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Mükerrer 355. maddede, belirli sürelerde beyanname verilmesi halinde cezaların indirimli uygulanması, bu süreler dışında beyanname verilmesi veya hiç beyanname verilmemesi hallerinde yasada belirtilen cezaların uygulanması ön-*

Karardaki mahkeme üyelerinden ikisi, idarenin kabahat teşkil eden fiilleri düzenleyici idarî işlemlerle belirlemesinin, kanunîlik ilkesinin içerdiği temel güvenceleri sağlayamayacağını belirterek karşı oy kullanmıştır⁵⁷. Diğer karşı oylarda ise, söz konusu yetkinin kanunîlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür⁵⁸.

Bu kararlar dışında, Anayasa Mahkemesinin başka kararlarında, yasama organının hangi fiillerin kabahat hangilerinin suç oluşturacağını belirlemede yetkisinin bulunduğu, ancak bu yetkinin anayasa çerçevesinde kullanılacağı ifade edilmektedir⁵⁹. Aksi halde yasama yetkisinin devri söz konusu olabile-

görüldüğünden, eylemler ayrılarak bu eylemlere bağlı ceza getirildiğinden, eşitlik ilkesinin ihlalden söz edilemeyecektir". AyM., 13.01.2011 gün ve E. 2009/21, K. 2011/16, RG. 02.04.2011, S. 27893, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2938&content=

57 “İtiraz konusu kuralla cezaya bağlı tutulan eylem, mükerrer 257. madde uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen zorunluluklara uymamaktır. Böylece, vergi suçunun ne olduğunu belirleme yetkisi idareye bırakılmıştır. Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve cezaların yasallığı ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke, suç oluşturan eylemlerin ve bunların cezalarının kuşku ve duraksamaya yol açmayacak biçimde, açık, net ve anlaşılabilir biçimde yasa ile düzenlenmesini gerektirmektedir. Kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı, kişi güvenliğinin sağlanmasındaki üstün hukuki yarar da böyle bir düzenlemeyi zorunlu kılmaktadır. İtiraz konusu kuralla göndermede bulunulan 257. madde uyarınca, mükelleflerin uyması gereken zorunlulukları belirleyecek olan Maliye Bakanlığı'nın, bunlara ilişkin kuralları ne zaman getireceği, değiştireceği veya kaldıracağı belli olmadığından, suç oluşturan eylemin, yasaya bakılarak saptanması olanaklı değildir. İdare tarafından suçun, tebliğ gibi düzenleyici tasarruflarla belirlenmesinin ise yasallık ilkesinin içerdiği temel güvenceleri sağlayamayacağı kuşkusuzdur”. Bkz. Aynı kararda Fulya KANTARCIOĞLU ve Fettah OTO'nun karşı oy gerekçesi.

58 “İtiraza konu kuralda öngörülen cezaların hangi suç ya da eyleme bağlı olarak uygulanacağı yasa ile belirgin olarak düzenlenmediği bunun Maliye Bakanlığı'nca getirilen zorunluluklar kapsamında belirlenmesine bırakıldığı açık olup; bu haliyle kural Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırıdır”. Bkz. Aynı kararda Zehra Ayla PERKTAS'ın karşı oy gerekçesi. “Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek olan zorunlu hallere uyumama suç teşkil edecek ve Anayasa uyarınca kanunla konulması gereken ve suç sayılan fiiller ile aynı sonuçları doğuracaktır. Bu durum ise Anayasa'nın öngördüğü suçta kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz”. Bkz. Aynı kararda Mehmet ERTEN'in karşı oy gerekçesi.

59 “Yasakoyucu idari para cezalarına ilişkin yasa kurallarını düzenlerken ceza politikası gereği bir takım tercihler ortaya koyarak yasal düzenlemeler yapabilir. Hangi eylemlerin idari para cezasını, hangilerinin adli para cezası ya da hapis cezasını gerektirdiği ve bu cezaların miktarı konusunda yasakoyucunun takdir hakkı bulunmakla beraber bu tercih serbestisi Anayasa'nın genel ve özel kuralları çerçevesinde olacaktır”. AyM., 23.03.2004 gün ve E. 2001/119, K. 2004/37, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1956&content=

cektir⁶⁰. Bir düzenleyici işlemin, mevcut kanun hükümlerini değiştirmemek veya ortadan kaldırmamakla beraber, hakkında hiçbir kanunî düzenleme bulunmayan bir alanda aslî, yani ilk elden, doğrudan düzenleme yapması da yasama yetkisinin devredilmezliği gereğince yasaklanmıştır⁶¹. Anayasa Mahkemesi yasama yetkisinin devredilmezliği kuralına birçok kararında değinmiştir⁶². Buna göre, idareye kanunla düzenlenmemiş bir konu-

-
- 60 Anayasanın 7. maddesinde, “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir. Bu yetki devredilemez*” hükmü yer almaktadır. Bu hükümle yasaklanmış olan, kanun adı altında veya bu adı taşımasa dahi kanunla eş değerde yahut kanun gücünde hukukî işlemler yapma yetkisinin devredilmesidir. Bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 32.
- 61 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZBUDUN, s. 166 vd.; TANÖR – YÜZBAŞIOĞLU, s. 265 vd.
- 62 “*Anayasada yasayla düzenlenmesi öngörülen konularda yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisinin verilmesi olanaklı değildir. Yürütmenin düzenleme yetkisi sınırlı, tamamlayıcı ve bağımlı bir yetkidir. Bu nedenle, Anayasada öngörülen ayrık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda, yasa ile yürütmeye genel nitelikte kural koyma yetkisi verilemez. Yürütme organına düzenleme yetkisi veren yasa kuralının, Anayasanın 7. maddesine uygun olabilmesi için temel ilkeleri koyması, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz geniş bir alanı yönetimin düzenlemesine bırakmaması gerekir... Cezanın yasallığı ilkesi, bir suçta uygulanacak yaptırım türlerinin, ölçülerinin, hangi sınırlar içinde uygulanacağı, nelerin ne ölçüde hafifletici veya ağırlaştırıcı neden olacağına yasakoyucu tarafından kurala bağlanmasını zorunlu kılmaktadır. 1918 sayılı Yasa’nın 25. maddesinin değişik ikinci fıkrasında bu fıkra göre verilecek cezaların türü ve miktarı açıkça belirlenmiştir. Bu nedenle fıkranın “cezanın yasallığı” yönünden Anayasa’nın 38. maddesine aykırılığı savı yerinde değildir. Bakanlar Kurulu’nca bir malın ihmal veya ihracının yasaklanması ile eylem suç oluşturmaktadır. Böylece itiraz konusu kuralda suç saptanamamakta, suç olma niteliği Bakanlar Kurulu kararına bırakılmaktadır. Bu ise Anayasa’nın 38. maddesinde öngörülen “suçun yasallığı” ilkesine aykırıdır”. AyM., 6.7.1993 gün ve E. 1993/5, K. 1993/25, RG. 25.02.1995, S. 22213, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?!=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1068&content=; Ayrıca bkz. “*Kanun hiçbir sınır ve esas koymaksızın “kaçakçılığın men ve takibi” maksadının emniyet bölgesi ihdası için yeter görmüş, madde ve eşyalar hakkında ise bir güne kayıt ve nitelik zikretmemiştir. Buna göre Hükümet kaçakçılığın men ve takibi zarureti ileri sürerek yurdun dilediği yerinde dilediği genişlikte emniyet bölgeleri ihdas edebilecek ve istediği madde ve eşyayı kontrol mevzuu yapabilecektir... Kanunda takip edilecek siyasetin esas ve prensipleri belirtilmeden yürütme organına bu kadar mutlak ve geniş bir takdir yetkisi tanınmasını yürütme organını kanunun uygulanmasına taallük eden teferruatın tesbitiyle görevlendirme mahiyetinde değil, yasama sahasına giren bir yetkinin devredilmesinden başka suretle ifade ve izah etmek mümkün değildir... Kaldığı temel hak ve hürriyetlerin tahdidi, suç ihdası gibi bazı hususların tanzimi esasen Anayasa ile mutlak şekilde yasama organının yetkisine hasr ve tahsis edilmiştir. Bu sebeple ek 2 nci madde ile Bakanlar Kuruluna ve İçişleri, Gümrük ve Tekel Bakanlıklarına verilen yetkileri kararname ve tebliğler ile suç ihdası yetkisi olarak kabul etmek zaruridir”. AyM., 10.12.1962 gün ve E. 1962/198, K. 1962/111 (muahlefet şerhi),**

da düzenleme yetkisi tanınmaz. Kanunî düzenleme bulunan bir alanda ise, idareye yetki veren kanun hükmünün temel ilkeleri, genel esasları ortaya koyması gerekir. Aksi halde temel kurallar ve sınırlar çizilmeden belirsiz, geniş bir alanı idareye bırakılması yasama yetkisinin devri niteliğinde olup anayasaya aykırılık taşıyacaktır⁶³.

Anayasanın 73/4. maddesinde Bakanlar Kuruluna vergilerin temel öğelerinden sadece muafiyet, istisna, indirim ve oranlar konusunda yetki verilmiş olup başka unsurlarda yetki tanınmamıştır. Maliye Bakanlığına vergi kabahatleri konusunda tanınan yetki ise bu kapsamda olmayıp, idarenin kendi uzmanlık alanına giren teknik konularda, düzenlemeye ilişkin yetkisi kapsamındadır. Bu bağlamdaki yetkiler, idarenin şekli yükümlülükleri belirlemesine ilişkin yetkililerdir⁶⁴.

Anayasa mahkemesinin başka bir kararında, idareye yetki tanınmasının teknik zorunluluklardan kaynaklandığı vurgulanmakta ve bu şekilde yetki tanınmasının, yasama yetkisinin devri niteliği taşımadığına hükmedilmektedir⁶⁵. Aynı kararda, Bakanlar Kurulunun kanunla kendisine tanınan yetkiye

RG. 24.01.1963, S. 11316, Kararda Rifat GOKSU, İsmail Hakkı ÜLKEMEN ve Ekrem KORKUT'un karşı oy gerekçeleri, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=16&content=.

⁶³ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 32-33.

⁶⁴ “Şekli yükümlülükleri aslı ve talî olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. “Aslı şekli yükümlülükler, esaslı unsurlarının kanunla düzenlenmesi gereken, kişilere ek malî külfet getirici nitelikteki şekli yükümlülüklerdir”. “Talî şekli yükümlülükler ise mevcut yükümlülülere ek malî yük getirmeyen, verginin uygulanmasını ve işleyişini kolaylaştırıcı nitelikte olan ve kanunla düzenlenmeleri gerekmeyen şekli yükümlülüklerdir”. Talî şekli yükümlülükler konusunda kanunla vergi idaresine yetki verilebilir. Tutulacak defterlerin belirlenmesi, tasdik, muhafaza mecburiyeti getirilmesi gibi hususlara ilişkin yükümlülükler aslı nitelikteki şekli yükümlülüklerdir. Defter ve belgelerin mahiyetlerini, ihtiva edecekleri hususları belirlemeye, ibraz mecburiyeti getirmeye yönelik yükümlülükler ise talî niteliktedir”. İdarenin şekli yükümlülük belirleme konusunda sahip olduğu yetkiler konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, 67-69.

⁶⁵ “Yasama organı, herhangi bir sahayı Anayasaya uygun olması şartı ile düzenleyebilir. Bu düzenlemede bütün ihtimalleri gözönünde bulundurarak teferruata ait hükümleri de tesbit etmek yetkisini haiz ise de; zamanın gereklerine göre sık sık tedbirler alınmasına veya alınan tedbirlerin kaldırılmasına ve yerine göre tekrar konulmasına lüzum görülen hallerde, yasama organının, yapısı bakımından, ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında tedbirler almasının güçlüğü karşısında esaslı hükümleri tesbit ettikten sonra ihtisasa ve idare tekniğine taallük eden hususların düzenlenmesi için Hükümeti görevlendirmesi de yasama yetkisini kullanmaktan başka bir şey değildir. Şu hale göre; bu durumu yasama yetkisinin yürütme organına bırakıldığı anlamına almak doğru olmaz...İktisad kanunlarının kabul ettiği esaslara göre yürütülecek olan ve bunun dışına

çıkıldığı takdirde memleketi büyük mali zararlara uğratacağı şüphesiz bulunan ve teknik konuları kapsayan ve geciktirmeden zamanında tedbirler alınması ve icabında derhal kaldırılması ve değiştirilmesi gereken bu alanın, kanun koyucu tarafından doğrudan doğruya düzenlenmesi bazı sakıncalar doğurabilir. Çünkü, yukarıda da söylendiği gibi yasama organlarının yapısı itibarıyla günlük olayları izleyememesi ve ağır işlemesi yüzünden bunun zamanında sağlanması mümkün olamaz. Bu sebeptendir ki, kanun koyucu düzenleme alanının esaslarını tesbit ve amacı tayin ettikten sonra alınacak tedbirlerin ihtiyaca uygunluğunu sağlamak üzere yürütme organını görevlendirmiş ve bu görevin gerektirdiği tasarruflarda bulunmak yetkisini vermek suretiyle yasama yetkisini bu yolda, kullanmayı uygun bulmuştur. Yürütme organının çıkaracağı ve tatbika koyacağı kararlarla maksat dışına çıkıp çıkmadığının tayini, kanunun Anayasa'ya aykırı olup olmadığının tesbiti bakımından önem taşımaz. Çünkü, bu takdirde kararın kanuna aykırılığı söz konusu olur". AyM., 28.3.1963 gün ve E. 1963/4, K. 1963/71, RG. 18.10.1963, S. 11534, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=33&content=;

Bir diğer kararda ise, idareye yetki tanınmasının genel idare esaslarından kaynaklandığı ifade edilmiştir: "Yasakoyucunun idareye yükümlülerin sosyal, kültürel ve ekonomik alışkanlıklarını dikkate alarak, vergi kayıp ve kaçakını önlemek amacıyla günün değişen koşullarına göre, ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da olayın özelliğine göre normal ve kabul edilebilir bir durumun ortaya çıkmasında Yasa'da öngörülen belge düzeninin disiplin altına alınması için ek önlemler almaya yetki vermesi, daha öncede açıklandığı üzere, genel yönetim esaslarının gereğidir. Kaldı ki, idareye verilen ve itiraz konusu yapılan yetki, vergi yasalarının salma, gerçekleştirme, başışıklık, ayırlık, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapma olanağını içermemektedir. Gerçi zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olmaktadır. Ancak, bu zorunluluk olmasa da vergi matrahı gerçek kazançları kapsamak durumundadır. İdare, bu gerçek durumu ortaya çıkarmanın önlemlerini almaktadır. Dolayısıyla idarenin matraha doğrudan müdahalesi söz konusu değildir, idare, belge düzeninde değişiklik yapmakla yasanın uygulanmasına açıklık getirmekte ve vergi kaçırılmasını önlemeye çalışmaktadır. Çünkü asıl olan herkesin gelir elde ettiği kadar vergi ödemesidir. Bakanlığa verilen yetki vergi kaçırılmayı önleyici bir oto kontrol sağlamayı amaçlamaktadır. Bu durum karşısında, belge düzeninde değişiklik yapma yetkisini içeren 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın "Mükerrer 257. maddesi"nin birinci fıkrası, idareye verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmaya yetki vermediğinden, Anayasa'nın 73. maddesine aykırı değildir". Bkz. AyM., 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, RG. 05.02.1992, S. 21133, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=962&content=

Ancak bir başka karardaki karşı oy gerekçesinde idareye yetki tanınmasını gerektiren sebeplerin, kanunilik ilkesinin ihlaline yol açmaması gerektiği vurgulanmaktadır: "Kaçakçılığın memleketimizin iktisadî ve malî menfaatlarını ne kadar baltaladığı ve bunun önlenmesi bakımından yürütme organına süratli kararlar alabilme yetkisinin, verilmesi zarureti, yasama yetkisinin devredilemeyeceği ve suçların kanuniliği hakkındaki Anayasa prensiplerinin ihlâlini mazur gösteremez. Bu zarureti Anayasa prensipleriyle telif etmek çarelerini bulmak yasama organının görevidir". AyM., 10.12.1962 gün ve E. 1962/198, K. 1962/111 (muhalefet şerhi), RG. 24.01.1963, S. 11316, Kararda Rifat GOKSU, İsmail Hakkı ÜLKEMEN ve Ekrem KORKUT'un karşı oy gerekçeleri,

dayanarak aldığı kararla suç teşkil eden fiili belirlemesinin, kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmadığına hükmedilmiştir⁶⁶. Ancak bu karardaki bir karşı oy gerekçesinde haklı olarak, kanunda çerçevenin tam olarak çizilmediği ifade edilerek, ilgili hükmün kanunilik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür⁶⁷.

Danıştay'ın da konuyla ilgili kararları bulunmaktadır. Danıştay'ın bir kararında, genel tebliğle getirilen zorunluluğun kanuna uygun olduğu belirtilmiştir⁶⁸. Diğer bir kararda ise, kanunda verilen yetkiye uygun olarak idare tarafından düzenleme yapılabileceği belirtilmiş, ancak idarenin kanunda çizilen çerçevenin dışına çıkması halinde kanunilik ilkesine aykırılık oluşacağı vurgulanmıştır: “Mükerrer 257 nci maddede verilen yetkinin kapsamının maddede sayılmış olan konularla sınırlı olduğu, açıkça yetki verilmemiş

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=16&content=

- ⁶⁶ “1567 sayılı kanunun 3. maddesi ise; “İcra Vekilleri Heyetince” 1. maddeye istinaden itihaz edilen kararlara aykırı hareket edenlere ceza tâyin etmiştir. Bu hükümle; suçun kanunî unsuru “İcra Vekilleri Heyetinin” 1. maddeye göre aldığı kararlara aykırı harekette bulunmaktadır. Şu halde suçun ne olduğu kanunla belirtilmiştir. Kaldı ki Bakanlar Kurulu kararı, daha önce Resmî Gazete’de neşredilmek suretiyle kişilere hangi fiillerin yasaklandığı duyurulmakta ve böylece kişinin teminatı sağlanmakta ve ceza da kanunda gösterilmekte olmasına göre mücerret kararname ile suç ihdası söz konusu olamayacağından bu konuya ilişkin itiraz yerinde görülmemiştir”. AyM., 28.3.1963 gün ve E. 1963/4, K. 1963/71, RG. 18.10.1963, S. 11534, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=33&content=
- ⁶⁷ “Suçun kanuniliği prensibinin tahakkuk edebilmesi için yalnız ceza müeyyidesinin kanunda gösterilmiş bulunması kâfi olmayıp suçun maddi unsurlarının da kanun ile tâyin edilmiş olması gereklidir. Kanunun cezalandırdığı fiil ve hareketler “icra Vekilleri Heyetince birinci maddeye istinaden itihaz edilecek kararlara aykırı hareket etmek” den ibarettir. Bu fiil ve hareketlerin neler olduğu kanunda gösterilmemiş olup ancak Bakanlar Kurulunca alınacak kararlar ile belli olmaktadır, diğer bir deyişle bu kararlar suçun maddi unsurlarını tâyin eden hukuk kuralları olmaktadır. Bu kurallar kanunla tâyin ve tesbit edilmedikçe Bakanlar Kurulu kararlarının Resmî Gazete ile yayınlanıp fertlerin bilgisine ulaştırılmış olması suçun kanunla tâyin edilmiş olduğunu kabule imkân veren bir sebep telâkki edilemez”. Bz. Aynı kararda Rifat GÖKSU ve İ. Hakkı ÜLKMEN’in karşı oy gerekçesi.
- ⁶⁸ “Tebliğde belirtilen zorunluluğa uyulmaması durumunda uygulanacak olan cezai müeyyide ise, yeni bir ceza uygulaması olmayıp, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 inci maddesi ile getirilen zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında anılan Kanunun mükerrer 355 inci maddesine göre kesilen özel usulsüzlük cezasıdır. Belirtilen duruma göre, 320 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yasaya aykırılık görülmemiştir”. D.4.d., 22.12.2004 gün ve E. 2003/1715, K. 2004/2587, *Danıştay Dergisi*, S. 109, s. 170.

bir konuda İdarenin düzenleme yetkisi bulunduğundan söz edilemeyeceği, ayrıca yasa da düzenlenmiş olan bir konuda idari düzenleyici işlemle yasadaki düzenlemeye ters düşen farklı bir uygulama getirilemeyeceği bunun verginin kanuniliği ilkesi ile de bağdaşmayacağı açıktır”⁶⁹.

Her ne kadar kanunda kabahat sayılan fiiller ve karşılığında verilecek yaptırımlar belli ise de⁷⁰, bu maddeler incelendiğinde Maliye Bakanlığına dolaylı da olsa kabahat oluşturma yetkisinin verilmiş olduğu ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığının yapacağı düzenlemelere uyulmaması durumunda ceza kesilmesi gündeme gelecektir. Ancak, idareye kabahat teşkil eden fiillerin belirlenmesi konusunda yetki tanınabileceği göz önünde tutulduğunda, kabahat sayılan fiillerin ve yaptırımlarının kanunda açıkça düzenlenmesi şartıyla, verilen yetki hukuka aykırılık oluşturmayacaktır⁷¹.

Kanunîlik ilkesinin kabahatlerde, suç ve cezalar kadar katı olmadığı, idareye belli ölçüde esneklik tanındığı kabul edilse de⁷², bu, kabahatlerin önemini azaltmamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), iç hukuk-

⁶⁹ “213 sayılı Kanunun 236 ve 237 nci maddelerinde serbest meslek makbuzlarına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş, serbest meslek makbuzunun hangi şartlarda, kime ve nasıl düzenleneceği açıkça gösterilmiş, ihtiva etmesi gereken bilgiler sayılmıştır. Buna göre hükmedilen vekalet ücretinin icra dairesinden tahsili sırasında serbest meslek makbuzu düzenlemesi yasa gereği olup, iptali istenilen düzenlemenin B bölümünde yer alan icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukata ödenmesine karar veren avukatlık (vekalet) ücretinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecektir” ibaresinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır. Diğer yandan, serbest meslek makbuzunun düzenlenişi ve şekli konusunda yasal düzenlemeler arasında yer almayan ve Kanunda belirtildiğinin aksine serbest meslek makbuzunun icra memuru tarafından imzalanması ve buna uyulmaması halinde usulsüzlük cezası yaptırımının öngörülmesi yasa ile idareye tanınan yetkinin aşılması anlamına geldiğinden 356 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin dava konusu bölümünün, makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacaktır, yukarıda belirtilen şekilde yetkili memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanununun 352-11/7 maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin kısımda yasaya uyarlık görülmemiştir”. D.4.d., 20.12.2006 gün ve E. 2006/2237, K. 2006/3102, *Danıştay Dergisi*, S. 115, s. 171-172.

⁷⁰ Karş. için bkz. “İdare, yetki kanununa dayanarak yükümlülük getirebilir. Ancak, bu yükümlülüğe uymama fiilinin suç niteliği kazanabilmesi, bu fiilin suç olarak kanunla düzenlenmiş olmasına ve bir cezaya bağlanmış olmasına bağlıdır”, ERDEM, *Ceza Normları*, s. 100; ERDEM, *Hangi Ceza*, s. 92.

⁷¹ ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 278.

⁷² ŞENYÜZ, s. 12.

ta idarî yaptırım olarak kabul edilen bir yaptırımı, kendi belirlediği kriterler çerçevesinde cezaî yaptırım olarak kabul edebilmekte ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı çerçevesinde inceleyebilmektedir⁷³. Malî nitelikli vergi cezalarının (vergi kabahatlerinin) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesi kapsamında ceza olarak değerlendirilmesi, mükellefleri adil yargılama hakkını düzenleyen 6. maddesinin koruması altına sokar⁷⁴.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, idarenin yaptığı düzenlemelerle çeşitli yükümlülükler belirleyebildiği ve bu yükümlülüklere uymama durumunun da kanunda kabahat olarak tanımlanabildiği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla idarenin, kanunda kendisine yetki veren hükümdeki sınırlar çerçevesinde yapacağı idarî işlemlerle, kabahat teşkil eden fiilleri belirleyebildiği sonucuna ulaşılmaktadır⁷⁵. İdarenin kanunda kendisine yetki veren bir düzenleme olmaksızın, herhangi bir belirleme yapamayacağı açıktır⁷⁶. Burada

⁷³ Bkz. YALTI, s. 98, 106, 148; YALTI SOYDAN, s. 162-163; ÜSTÜN, *Susma Hakkı*, s. 379, 381.

⁷⁴ YALTI, s. 100.

⁷⁵ TOSUN, s. 350; Çünkü idarî ihlaller, gerçek anlamda kamusal nitelikte suç değildir. Bkz. İÇEL – DONAY, s. 113, dn. 126.

⁷⁶ “Yönetim, yönetim ilişkisi nedeniyle yönetilenler hakkında yaptırım uygulama yetkisine sahiptir. Disiplin hukukunun kaynağını oluşturan bu yetki, Anayasa çerçevesi içinde yasalarla düzenlenen alanlarda, yine yasalarla belirlenen koşullarda kullanılır. Düzenleyici işlemlerle belirlenen türleri, yöntemleri, uygulama nedenleri, sonuçlarıyla genelde bir disiplin cezası niteliğini taşıyan yaptırımlar için, yönetim kural işlemlerle yetkili kılınır. Yönetim, yasal belirleme ve dayanak olmadan herhangi bir davranışın yaptırım gerektirdiğini takdir edip kendi yetkisiyle bu konuda kural koyamaz. Yönetimsel yaptırımlar, yönetimin karar ve işlemlerinin denetimi sınırlı zorunlu olanlarındandır. Suç ve cezalar, Anayasa’ya uygun olarak yasayla konulabilir. Yönetim, kendiliğinden suç ve ceza yaratamaz. Bir disiplin cezası sayılacak meslekten geçici ve sürekli uzaklaştırma (çıkarma) da programa uymama ya da başarılı olamama eylemleri belirlenmişse de “uymama”nın tanımı yapılmamış hangi eylemlerin “uymama” sayılacağı açıklanmamıştır. İçeriği çok geniş ve değişik biçimde yorumlanmaya elverişli “uymamak” kavramı, buna bağlı disiplin cezalarının uygulanmasında anlayış, yorum ve değerlendirme ayrılıklarına dayalı olarak eşitsizlik, çelişki, haksızlık doğurabileceği gibi yönetime, her an keyfiliğe dönüşmesine olanak verecek, geniş bir takdir yetkisi tanımaktadır. “Kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi uyarınca bir hukuk devletinde, ceza yaptırımına bağlanan her eylemin tanımı yapılmalı, suçlar kesin biçimde ortaya konulmalıdır. Anılan ilkenin özü, yasanın ne tür eylemleri yasakladığının hiçbir kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirtmesi ve buna göre cezasının da yasayla saptanmasıdır”. AyM., 19.04.1988 gün ve E. 1987/16 K. 1988/8, RG. 23.08.1988, S. 19908, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?!=manage_karar&ref=show&action=karar&id=795&content=

suçun sınırları kanun tarafından çizilmekte, suçun içeriği ise idare tarafından doldurulmaktadır. İdarenin yetkisi, yeni bir kabahat meydana getirme değil, kabahatin konusunu oluşturan idarî düzenlemeyi gerçekleştirmeye yöneliktir⁷⁷. İdarî ihlalleri belirleme ve yaptırımı uygulama konusunda ise idare, kanunlarla çizilen sınırlar içinde bir yetkiye sahiptir⁷⁸. İdarî yaptırıma başvurulabilmesi için ancak kanunda açık bir düzenleme bulunması ve kanunun çizdiği sınırlar içinde kalınması gerekmektedir⁷⁹. Maliye Bakanlığının bu yetkisini Resmi Gazetede yayımlanacak düzenleyici işlemlerle kullanmalıdır⁸⁰.

B. İDARÎ YAPTIRIMDA YETKİ TANINMASI

Kabahatler Kanununun 4/2. maddesinde “*Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde idarenin, yaptırım belirleme konusunda yetkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır⁸¹. Nitekim doktrinde de idareye kabahat teşkil eden fiili belirleme konusunda tanınan esnekliğin, bu fiiller karşılığında uygulanacak idarî yaptırımlar bakımından tanınmadığı vurgulanmaktadır⁸². İdareye, idarî yaptırımları belirlemede yetki tanınmaz.

İdarî yaptırımı uygulamak bakımından, idarenin bağlı yetkisi vardır. Ancak kanunda aşağı ve yukarı sınırları belirlenmiş yaptırımlarda, idarenin bu sınırlar içinde yaptırım uygulamasında takdir yetkisinden söz edilebilecektir. İdarenin kanunî sınırlar içinde dilediğince takdir yetkisi varmış gibi görünse

⁷⁷ OĞURLU, *Yargısal Korunma*, s. 63; ÖZAY, s. 94; ERDEM, *Hangi Ceza*, s. 92.

⁷⁸ İdare bireylerin subjektif haklarını ve özgürlüklerini etkileyen düzenlemeler yaparken anayasa ve kanunlarla sınırlıdır. İdare, kişilerin özgürlüklerine ve diğer haklarına ancak kanunların izin verdiği ölçüde girebilir. Bkz. OĞURLU, *Yargısal Korunma*, s. 74, 76.

⁷⁹ OĞURLU, *Yargısal Korunma*, S. 64; BAYKARA, *İdari*, s. 6.

⁸⁰ BAYKARA, *İdari*, s. 6.

⁸¹ “*Kanunda öngörülmeleyen bir cezanın idari düzenlemeyle getirilmesi, “cezanın kanunla konulması” genel kuralının ihlali (anlamına gelir)*”. D.4.d., 17.12.1996 gün ve E. 1996/2603, K. 1996/5672, DD, S. 97, s. 175, 177.

⁸² ŞENYÜZ, s. 12; TAŞDELEN, s. 72-73.

de, ceza üst sınırdan verilmişse mutlaka bunun gerekçesi gösterilmelidir⁸³. Ayrıca verilen cezanın da suçla orantılı olması gerekir.

İnceleme konumuz Maliye Bakanlığının vergi kabahatleri üzerindeki belirleme yetkisi olmasına rağmen, uygulamada Bakanlar Kuruluna iki durumda idarî yaptırımlar üzerinde yetki tanıyan durum bulunmaktadır. Bunlara da kısaca değinmek gerekir. Söz konusu durumlardan ilki Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir. Bakanlar Kurulu eskiden vergi ziyanının yaptırımında dolaylı olarak etkili olabilmekteydi. Vergi ziyayı kabahatinin yaptırımı, eskiden kayba uğratılan verginin bir katına gecikme faizinin yarısından oluşmaktaydı. Ancak Anayasa Mahkemesi, vergi ziyayı kabahatinin yaptırımının hesaplanmasında esas alınan gecikme faizi oranlarının (gecikme zammı oranlarını belirlemesi dolayısıyla) Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesinin, kanunîlik ilkesiyle belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturduğunu gerekçe göstererek vergi ziyayı kabahatinin yaptırımını iptal etmiştir. Kararda yaptırımın kanunla belirlenmesi gerektiğine vurgulanmıştır⁸⁴.

Bir diğer durum ise VUK'un mükerrer 414/3. maddesinde yer alan, bu kanunda asgarî ve azamî miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktar-

⁸³ ÖZAY, *İdarî Yaptırım*, s. 119; Ayrıca bkz. OĞURLU, *Yargısal Korunma*, s. 233; Cezanın yukarı sınırı kanunda mutlaka belli edilmelidir. Bkz. GÜNEŞ T., s. 113; ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 277.

⁸⁴ “İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyayı cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyayı suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur. Kuralda, ziyaya uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki “hukuk devleti” ilkelerine aykırılık oluşturur”. AyM., 06.01.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, RG. 20.10.2005, S. 25972, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2000&content= ;

Doktrindeki bir görüşte, vergi ziyanının yaptırımının iptalden önceki hesaplanmasında gecikme faizinin de dikkate alındığı belirtilmekte ve gecikme faizinin idarî işlemle belirlenmiş olması nedeniyle bu durumun cezada kanunîlik ilkesine aykırılık oluşturduğu ileri sürülmektedir. Bkz. SABAN, II, s. 97-98; Gecikme faizi oranı “demokratik ceza hukuku ilkeleri benimsenerek “yasa” ile düzenlenmek zorundadır”. Bkz. SABAN, I, s. 150; Başka bir görüşe göre ise vergi ziyayı suçunun cezası kanunda açıkça belli edilmiştir. Cezanın belli edilmesi bakımından idareye takdir yetkisi tanınmamıştır. “Bakanlar Kurulu, yasa koyucu yerine geçerek yeni bir suç ihdas etmemekte, daha önceden vergi ziyayı suçu olarak belirlenen eylemin karşılığı olan cezanın çerçevesini doldurmaktadır”. Bkz. ÇAKICI, s. 94.

larının her yıl yeniden değerlendirilme oranında artacağı ve Bakanlar Kurulunun bu suretle tespit edilen miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkili olduğuna dair hükümdür⁸⁵. Anayasa Mahkemesi, Bakanlar Kurulunun cezalar konusunda artırma yetkisinin olmadığı iddiasıyla açılan bir iptal davasında, enflasyonun para cezalarını aşındırdığını belirtmiş ve bu yetkinin suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olmadığına hükmetmiştir⁸⁶. Kararda, Anayasanın 73/4. maddesinde Bakanlar Kuruluna yetki tanınan unsurlar içinde vergi cezalarına yer verilmediği belirtilmiş ancak, Bakanlar Kuruluna tanınan bu yetki fıkra kapsamında görülerek hüküm geniş yorumlanmıştır⁸⁷.

Bir görüşe göre bu şekilde yapılan artırımlar, adeta yeni bir ceza koymak gibidir, kanunilik ilkesine aykırıdır⁸⁸. Benzer görüşte de yeniden değerlendirme oranı yürütme organı tarafından belirlendiği için, bu durumun idari yaptırım miktarının her yıl yürütme organı tarafından belirlenmesine yol açtığı belirtilmektedir. Söz konusu düzenlemenin, yaptırımda kanunilik ilkesine de tam olarak uyulmadığını gösterdiği ve bunun da kanunilik ilkesine aykırılık

85 Bu konuda ayrıntılı bilgi ve açıklamalar için bkz. ÜSTÜN, *Ceza Miktarları*, s. 175 vd.; ERDEM, *Bakanlar Kurulu*, s. 103 vd.

86 “Bu yetki, her şeyden önce Vergi Usul Kanunu’nda belirlenen suçları işleyen mükelleflere ceza mahkemeleri veya vergi daireleri tarafından verilecek cezalara dayalı bir yetkidir. Bir başka deyişle Anayasa’nın 38. maddesinde öngörülen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık yoktur. Öte yandan Bakanlar Kurulu, bu yetkisini genel bir düzenleme şeklinde kullanacak, mükellefler arasında bir ayrıma gitmeyecektir. Ayrıca, para cezalarının zaman içinde, enflasyon nedeniyle, önemini ve ceza niteliğini kaybettiği bilinmektedir. Bu düzenleme ile para cezalarının caydırıcı niteliğini koruması da sağlanmış olmaktadır ki, bunda önemli bir kamu yararı olduğu açıktır. Bu nedenlerle, mükerrer 414. maddenin (b) bendinin Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır”. Bkz. AyM., 19.03.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, RG. 12.11.1987, S. 19632, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=761&content=; Ancak aynı karardaki bir karşıoyda, bu yetkinin anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmektedir: “Ceza koymak gibi, ceza miktarını artırmak veya azaltmak da münhasıran yasamaya verilmiş bir yetkidir. Bu yetkinin Bakanlar Kurulu eliyle kullanılması Anayasa’nın 7. ve 38. maddelerine uygun düşmez. Vergi cezaları, kendilerine özgü ayrılıkları bulursa da, ceza niteliğindedirler ve ceza hukuku kapsamına girerler”. Bkz. Aynı kararda Yılmaz ALİEFENDİOĞLU’nun karşıoy yazısı; Benzer nitelikteki görüş için bkz. aynı kararda Muammer TURAN’ın karşıoy yazısı; Doktrinde de bu yetkinin, vergilerin kanuniliği ilkesinin yanı sıra kanunî idare ve suç ve cezaların kanuniliği ilkelerine de ters düştüğünü ileri süren görüş bulunmaktadır. Bkz: GÜNEŞ G., s. 132.

87 AYDIN, s. 19-20.

88 Bkz. GÜNEŞ G., s. 132; Ayrıca bkz. Aynı kararda ALİEFENDİOĞLU’nun karşıoy yazısı.

teşkil ettiği ifade edilmektedir⁸⁹. Ancak, yeniden değerlendirme oranında yapılan artışları yeni bir ceza koymak gibi görmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Yeniden değerlendirme oranındaki artış, her yıl gerçekleştirilmelidir. Bu artışın hukuka uygun olabilmesi için, yeniden değerlendirme oranının tamamen teknik bir şekilde belirlenmesi ve bu oran üzerinde idarenin herhangi bir müdahalesinin olmaması gerekir. Ayrıca, yeniden değerlendirme oranından ayrı olarak cezalar konusunda Bakanlar Kuruluna ek takdir yetkisi kesinlikle tanınmamalıdır. Aksi durum idarenin yaptırım belirlemede yetkili olduğu anlamına gelecek ve kanunilik ilkesine açıkça aykırılık oluşturacaktır. Dolayısıyla VUK'un mükerrer 414/3. maddesinin Bakanlar Kuruluna ceza miktarlarının artırılmasında yeniden değerlendirme oranı dışında ek takdir yetkisi tanıyan hükmü, kanunilik ilkesine aykırıdır⁹⁰.

Özetlemek gerekirse, idarenin yaptırımları belirlemede herhangi bir yetkisinin olmaması gerekmektedir. Yaptırım mutlaka kanunda açıkça düzenlenmelidir⁹¹.

III. SONUÇ

Vergi idaresine vergi kanunlarında birçok yetki tanınmaktadır. Bu yetki tanınmanın temelinde vergi hukukunun teknik bir dal olması ve uzmanlık gerektiren teknik düzenlemelerin, konusunda uzman olan vergi idaresine bırakılması düşüncesi yatmaktadır.

Yukarıda sözü edilen yetkilerden belki de en önemlilerinden birisi, Maliye Bakanlığına vergi kabahatleri üzerinde tanınan yetkililerdir. Kabahatler Kanununun 4. maddesine göre, kabahat teşkil eden fiiller kanunda açıkça belirlenebileceği gibi, kanunda çerçeve çizilmek suretiyle idareye o çerçevenin içeriğini doldurma yetkisi de verilebilmektedir. Ancak kabahatlerin karşılığı olan yaptırımlar üzerinde idarenin herhangi bir yetkisi bulunmamakta-

⁸⁹ BAŞARAN YAVAŞLAR, *İdari*, s. 137.

⁹⁰ Bkz. ÜSTÜN, *Ceza Miktarları*, s. 181.

⁹¹ "149'uncu maddeye göre mükelleflere getirilen bir ödev, davacı hakkında uygulanan cezanın dayanağı olan mükerrer 355 inci maddede öngörülmediğine göre, söz konusu bildirim vermeyen veya bu konudaki yükümlülüğü süresinde yerine getirmeyen mükellefler hakkında uygulanması mümkün olmayıp, böyle bir düzenleme cezanın kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gibi kanunda öngörülme bir cezanın idari düzenlemeyle konulması sonucunu doğurur ki idari cezalar için de geçerli olan "cezanın kanunla konulması" genel kuralının ihlali anlamındadır". D.4.d., 17.12.1996 gün ve E. 1996/2603, K. 1996/5672, DD, S. 97, s. 175, 177.

dır. Buna göre kanunîlik ilkesinin kabahat teşkil eden fiili belirleme bakımından yumuşatılmış olduğu söylenebilir. İşte Maliye Bakanlığına tanınabilecek yetkiler, vergi kabahati teşkil eden fiilleri, kanunun çizdiği çerçeve dahilinde saptayabilme yetkisidir.

Kanunîlik ve hukukî güvenlik ilkeleri dikkate alındığında, kanunîlik ilkesinin vergi kabahatleri alanında da tamamen geçerli olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi kabahatlerinde ‘olması gereken’⁹², kabahatin bütün unsurlarının kanunda yer alması bu konuda idareye herhangi bir şekilde yetki tanınmamasıdır. Bu durum, kanunîlik ve hukukî güvenlik ilkelerinin özüne çok daha uygundur.

Kabahatler Kanununun kabahat teşkil eden fiilleri belirleme konusunda idareye yetki verilebileceğini kabul etmesi karşısında, Maliye Bakanlığına vergi kabahatleri üzerinde yetki tanınabileceğini kabul etmek gerekir. Nitekim Vergi Usul Kanununda Maliye Bakanlığına vergi kabahatlerini belirleme konusunda yetki tanıyan hükümler bulunmaktadır. İdeal olan durumun, kabahatin bütün unsurlarının kanunda düzenlenmesi olduğu, fakat Kabahatler Kanununda idareye yetki tanınabileceği gerçeğinin de dikkate alınması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan idareye hangi şartlarda yetki tanınabileceğinin detaylı bir değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu noktada ise asıl sorun, söz konusu yetkinin hukuka uygunluğunun nasıl sağlanacağı sorunudur.

Kabahat teşkil eden fiillerin belirlenmesi, aslında çok önemli bir yetki niteliğindedir. Kişilerin hukukî güvenlikleri doğrudan etkilenilmektedir. Kabahatler karşılığında sadece idarî para cezası niteliğindeki yaptırımların uygulanıyor olması, bunların önemini azaltmamaktadır. Hatta Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin kabahatlerin karşılığı olan idarî yaptırımların uygulanmasını ve bunların yargısal denetimini adil yargılama hakkı kapsamı içine sokması da, konunun mükellefler bakımından ne derece büyük önem taşıdığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla Maliye Bakanlığına yetki tanımırken sıkı şartlar aranmalı, Maliye Bakanlığının uzmanlığına giren teknik bir konuda yasama organının sahip olmadığı hızlı düzenleme yapabilmesi ihtiyacı ile vergi mükelleflerinin hukukî güvenlikleri arasında adil bir denge kurulmasına azamî özen gösterilmelidir.

⁹² AKKAYA, s. 32; Ayrıca bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, *İdari*, s. 125.

Maliye Bakanlığına tanınacak yetkinin sınırlarının mutlaka kanunda net ve açık bir şekilde çizilmesi gerekir. Sadece genel bir hükümle Maliye Bakanlığına çok geniş bir alanda kabahat belirleme yetkisinin tanınması kabul edilemez. Kanunda Maliye Bakanlığının hangi zorunlulukları getirip getiremeyeceği tek tek sayılmak suretiyle belirtilmelidir. Maliye Bakanlığına tanınacak yetki ise, söz konusu zorunlulukları getirip getirmeme ve getirecekse bunu zamanını tayin noktasında kalmalıdır. Bakanlığa tanınacak yetkinin bu şekilde sınırlandırılması hukukî güvenliğin sağlanması bakımından çok daha yerinde bir yaklaşım tarzı olacaktır. Mükellefler, getirilen sınırlamalar dahilinde idarenin kabahatleri belirleyebileceğini bilebilecek durumda olacaktır. Maliye Bakanlığının kendisine tanınan yetkiyi genel tebliğlerle kullanması ve bunların Resmi Gazetede yayımlanması da mükelleflerin hukukî güvenliğinin sağlanmasında büyük rol oynamaktadır. Bütün bunlara ilaveten, Maliye Bakanlığının getireceği yükümlülüğün bir sonraki vergilendirme döneminden (veya takip eden takvim yılı başından) itibaren getirilmesi zorunluluğu da kanunda genel bir hüküm olarak düzenlenmelidir. Maliye Bakanlığına tanınacak yetkinin bu şekilde sıkı şartlara bağlanması durumunda, kanaatimce idareye düzenleme yetkisi tanınması zaruretiyle mükelleflerin hukuki güvenlikleri arasında bir denge kurulmuş olacaktır.

Vergi kabahatlerinin karşılığı olan idarî yaptırımlarda ise idareye kesinlikle yetki tanınmamalıdır. Kanunilik ilkesi bu noktada tam anlamıyla geçerlidir. Zaten Maliye Bakanlığına bu noktada herhangi bir yetki de tanınmamaktadır. Ancak vergi kabahatlerinin yaptırımlarının her sene yeniden değerlendirme oranında artırılması tartışmalı bir konudur. Fakat belirlemenin tamamen teknik bir şekilde yapılması ve idarenin bu teknik belirlemede herhangi bir takdirî müdahale yetkisinin bulunmaması durumunda, söz konusu artışın kanunilik ilkesini zedelemeyeceği kabul edilmelidir. Dolayısıyla bu teknik oranın üzerinde Bakanlar Kurulu veya başka bir organa tanınan ilave yetki kesinlikle kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

KAYNAKÇA

- AKKAYA Mustafa (2008), İdari ve Adli Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış, *Vergi Sorunları*, S. 233 (Ceza Özel Sayısı), Şubat 2008, s. 29-51.
- ASLAN M. Yasin (2009), İdari Yaptırımlar, *Türkiye barolar Birliği Dergisi*, S. 85, s. 173-188.
- ASLAN Memduh (2008), *Türk Vergi sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- AYDIN Ali Rıza (2008), Vergi Suç ve Ceza sisteminin Anayasal Çerçevesi, *Vergi Sorunları*, S. 233 (Ceza Özel Sayısı), Şubat 2008, s. 13-28.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda (2006), İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, *Vergi Dünyası*, S. 299, Temmuz 2006, s. 116-147, (İdari).
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda (2008), Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri, *Vergi Sorunları*, S. 233 (Ceza Özel Sayısı), Şubat 2008, s. 72-94, (Vergi Ceza Hukuku).
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda (2008), Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 82, S. 6, yıl 2008, s. 2839-2859 (Vergi Suç ve Kabahatleri).
- BAYKARA Bekir (2004), Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi, *Vergi Dünyası*, S. 278, Ekim 2004, s. 24-34 (Ceza).
- BAYKARA Bekir (2005), İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi, *Vergi Dünyası*, S. 285, Mayıs 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, s. 1-6.
- BİLİCİ Nurettin, (2010), *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- CANDAN Turgut (2008), Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması, *Vergi Sorunları*, S. 233 (Ceza Özel Sayısı), Şubat 2008, s. 52-71 (Danıştay).
- CANDAN Turgut (2010), *Vergi Suç ve Cezaları*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÇAKICI Ömer (2004), Vergi Ziyat Cezası, Anayasa'ya Aykırı mıdır?, *Vergi Dünyası*, S. 275, Temmuz 2004, s. 92-95.
- DÖNMEZER Sulhi (1962), İcranın Tanzim Tasarrufları İle Suç İhdası, Anayasaya Aykırılık İddiası Halinde Verilmesi İcâbeden Karar *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. XXVIII, S. 1, 1962, s. 237-246.

ERDEM Tahir (2005), Hangi Ceza Sistemi?, *Vergi Sorunları*, S. 207, Aralık 2005, s. 75-11 (Hangi Ceza).

ERDEM Tahir (2005), Vergi Suç ve Ceza Normlarının Yorumlanması (I), *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 20, Ağustos 2005, s. 90-100, (Ceza Normları).

ERDEM Tahir (2006), Bakanlar Kurulu'na Tanınan Vergi Cezalarını Artırma Yetkisinin Cezaların Kanuniliği İlkesi Karşısındaki Durumu ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 414'üncü Maddesine Bakış, *Vergi Sorunları*, S. 209, Şubat 2006, s. 103-120, (Bakanlar Kurulu).

ERMAN Sahir (1988), *Vergi Suçları*, İstanbul: İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Basım Atölyesi.

GÖLCÜKLÜ Feyyaz (1963), İdarî Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezaî Müeyyide Tatbiki, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, S. 2, Haziran 1963, s. 115-182, (İdarî Ceza Hukuku).

GÖLCÜKLÜ Feyyaz (1963), İdarî Ceza Müeyyideleri ve Bunlara Karşı Kanun Yolları, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, S. 3-4, Eylül-Aralık 1963, s. 129-215, (Kanun Yolları).

GÜNEŞ Gülsen (1998), *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: Alfa Basım yayım Dağıtım.

GÜNEŞ Turan (1965), *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası.

GÜNEY Niyazi – ÖZDEMİR Kenan – BALO Yusuf Solmaz (2004), *Gereğe ve Tutanaklarla Karşılaştırmalı Yeni Türk Ceza Kanunu*, Ankara: Adil Yayınevi.

HAKERİ Hakan (2011), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi.

<http://www.inhak-bb.adalet.gov.tr/aihs/aihs.htm>

İÇEL Kayıhan – AKINCI-SOKULLU Füsün – ÖZGENÇ İzzet – SÖZÜER Adem – MAHMUTOĞLU Fatih S. – ÜNVER Yener (2000), *İçel Yaptırım Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

İÇEL Kayıhan – DONAY Süheyl (1999), *Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku – Genel Kısım I. Kitap*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

KARAKOÇ Yusuf (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.

KARTAL Zihni, İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı, *Vergi Dünyası*, S. 207, Kasım 1998, s. 119-126.

KOCAHANOĞLU Osman Selim (1977), *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi*, İstanbul: Bilmen Basımevi.

MUTLUER M. Kâmil (1979), *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

OĞURLU Yücel (1999), İdari yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım – Ceza Yaptırım Ayrımı, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. III, S. 1, 1999, s. 143-194, (İdari yaptırım).

OĞURLU Yücel (2001), *İdarî Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma*, Ankara: Seçkin Yayıncılık (Yargısal Korunma).

ÖNCEL Mualla – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, (2011), *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.

ÖZAY İl Han (1985), *İdarî Yaptırımlar*, İstanbul: İÜ Yayını.

ÖZBUDUN Ergun (1993), *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.

ÖZGENÇ İzzet – ŞAHİN Cumhur (2001), *Uygulamalı Ceza Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

ÖZGENÇ İzzet (1995), Tüzelkişinin Sorumluluk Ehliyeti Anayasa Mahkemesi'nin Bir Kararı Üzerine Düşünceler, *Reha POROY'a Armağan*, İstanbul 1995, s. 319-344.

SABAN Nihal (2000), 4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – I, *Vergi Sorunları*, S. 143, Ağustos 2000, s. 138-150, (I).

SABAN Nihal (2000), 4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – II, *Vergi Sorunları*, S. 144, Eylül 2000, s. 94-103, (I).

SABAN Nihal, (2006), *Vergi Hukuku*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, (Vergi).

SAĞLAM Meltem (2006), Kabahatler Kanununun Vergi Ceza Hukukuna Etkisi, *Vergi Dünyası*, S. 294, Şubat 2006, s. 146-153.

SOYASLAN Doğan (1990), *Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi*, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları

ŞENYÜZ Doğan (2011), *Vergi Ceza Hukuku – Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

TANÖR Bülent – YÜZBAŞIOĞLU Necmi (2001), *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, İstanbul: Yapı Kredi yayınları.

TAŞDELEN Aziz (2010), *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Ankara: Turhan Kitabevi.

TOSUN Öztekin, Yürütme Organlarının Koyduğu Kaidelere Aykırılıkların Cezalandırılması, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. XXVIII, S. 2, 1962, s. 349-366.

ÜSTÜN Ümit Süleyman (2001), *Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001, (Yargılama Usulü).

ÜSTÜN Ümit Süleyman (2001), *Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü*, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 3-4, 2001, (Cezaî Yaptırım).

ÜSTÜN Ümit Süleyman (2007), *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Turhan Kitabevi (Takdir Yetkisi).

ÜSTÜN Ümit Süleyman (2009), Vergi Ceza Miktarlarının Yeniden Değerleme Oranında Artırılması, *Vergi Sorunları*, S. 246, Mart 2009, s. 175-182, (Ceza Miktarları).

ÜSTÜN Ümit Süleyman (2011), Susma Hakkı Çerçevesinde Defter. Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, yıl 2011, S. 3, s. 363-390, (Susma Hakkı).

YAĞMURLU Tahsin (1978), *Vergi Cezaları ve Hukuki Durumu, İdare Hukuku ve İdarî Yargı İle İlgili İncelemeler II*, Ankara: Danıştay Tasnif ve yayın Bürosu Yayınları.

YALTI Billur (2006), *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

YALTI SOYDAN Billur (2000), İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I, *Vergi Sorunları*, S. 143, s. 151-167.

YARSUVAT Duygun, Yürütme Organının Koyduğu kaidelerle Suç İhdası ve 1961 Anayasası, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. XXIX, S. 3, 1963, s. 540-559.

ZANOBINI Guido (1963), İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meselesi, (Çev. GÜNAL Yılmaz), *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, S. 3-4, Eylül – Aralık 1963, s. 301-318, (İdari Ceza).

ZANOBINI Guido (1964), *İdari Müeyyideler*, (Çev. GÜNAL Yılmaz), Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları (Müeyyide).