

VERGİ KABAHATLERİNİN ANAYASAL TEMELLERİ ÜZERİNE DÜŞÜNCELER*

Some Thoughts About the Constitutionality of Tax Misdemeanors

Aziz TAŞDELEN**

ÖZET

Vergi hukuku, vergilendirme sürecinde, ödevliler için maddî ve şekli ödevleri düzenlemektedir. Vergi ödevlerine aykırı fiiller, vergi suçu veya vergi kabahatine konu olmaktadır. Vergi hukukunda kabahat sayılan bir fiil, vergi idaresi tarafından tespit edilmekte ve bu fiillere idarî para cezası (vergi cezası) uygulanmaktadır. Ceza hukukunda gerçekleşen değişiklikler sonucunda, kabahatler suç olmaktan çıkarılmış, vergi ziyai ve usulsüzlük şeklinde düzenlenen vergi kabahatleri, kabahatler hukuku kapsamında kalmıştır. Bu durumda, Anayasal ilkeler bağlamında, vergi kabahatlerinin “verginin kanunîliği” veya “suç ve cezanın kanunîliği

* Bu makale, Bahçeşehir Üniversitesinin 8-9 Ocak 2010 da düzenlediği “*Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*” isimli sempozyumda sunulan sözlü bildirinin makale haline getirilmiş şeklidir.

** Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi (atesdelen@akdeniz.edu.tr).

ilkesi” yerine, “idarenin kanunîliği ilkesi” kapsamında kaldığı düşünölmektedir.

Anahtar Sözcükler: Vergi kabahati, Vergi ziyaı, Usulsüzlük, İdarî para cezası (Vergi cezası), İdarenin kanunîliği ilkesi.

ABSTRACT

Tax law regulates material and formal obligations for taxpayers in the process of taxation. Acts that are contrary to tax obligations are regarded as tax crimes or tax-related misdemeanors. Once an act is ascertained to be a misdemeanor in tax law, an administrative fine (tax penalty) is imposed by the tax office. As a result of changes in criminal law, the misdemeanors are not considered to be crimes, so tax misdemeanors which result in tax loss and tax-related irregularities remain under misdemeanor law. Therefore, in the context of constitutional principles, tax misdemeanors are considered within the scope of “the principle of legality of the administration” instead of “the principle of legality of the tax” or “the principle of legality of crime and punishment.”

Keywords: Tax misdemeanor, Tax loss, Tax-related irregularity, Administrative fine (tax penalty), Principle of legality of the administration

GİRİŞ

Vergi kabahatleri, vergi hukukuna özgü kabahatlerdir. Şeklî vergi ödevlerine aykırı davranışlardan oluşan bu konu, vergi hukuku ile birlikte anayasa hukukunu, ceza hukukunu ve idare hukukunu da ilgilendiren disiplinler arası bir konumdadır.

Temel hukuk kuralları Anayasa’da düzenlendiği için, vergi kabahatlerine ilişkin temel esasları da burada aramak gerekmektedir. Türkiye Cumhuriyeti “hukuk devleti” niteliğine sahiptir (AY m. 2). Bu

bağlamda temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı ve ancak kanunla sınırlandırılabilir (AY m. 4, 13). Kanun temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında yegane araçtır. Bu nedenle idarî işlemlerle bunu gerçekleştirmek mümkün değildir. Hukuk devletinin “kanunilik ilkesi” şeklinde ifade edilebilecek bu genel prensibi, kamu hukuku disiplinlerine egemendir¹. Yasama organı tarafından tasarrufta bulunulması gereken alanlar bu ilkeyle gösterilmektedir². Bunlar, sadece yasama organının yetkisinde olan, dolayısıyla idareye herhangi bir şekilde yetki tanınmayan ve idarenin de müdahale edemediği alanlardır. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması; malî yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması; suç ve cezaların konulması konumuzla ilgili önemli örneklerdir³. Buna ilave olarak, idarenin kuruluşunun ve görevlerinin de kanunla düzenlendiğini ifade etmek

¹ Güneş, Gülsen. (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*, (Kısaltma, Gülsen), İstanbul: XII Levha, (2. Bs.), s. 6.

² Türk Hukukunda “münhasır kanun alanı” olmadığı için Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile ilgili olarak kanuna dayanmak ve temel hak ve özgürlüğü sınırlandırmamak koşuluyla idarenin düzenleyici işlem yapabileceği belirten görüş için bakınız (Gözler, Kemal. (2003). *İdare Hukuku, C. I*, (Kısaltma, Gözler, C. I). Bursa: Ekin Kitabevi, s. 1039; Memiş, Emin. (2003). “Anayasanın “Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “Alt ve Üst Sınırları Belirleme” ve “Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl*, 11-12 Mayıs 2006, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu, s. 82); Anayasada maddî bakımdan, kanun için bir alanın belirtilmesi, asgarî olarak bu alanda yasama yetkisinin kullanılacağı anlamına gelmektedir (Teziç, Erdoğan. (1972). *Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, s. 81, dn. 74).

³ Günday, Metin. (2003). *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık, s. 44; Oğurlu, Yücel. (1999). “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”, *Atatürk Üniversitesi Erzurum Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. III/(1), s. 180; Özay, İlhan. (1985). *İdari Yaptırımlar*, (Kısaltma, Özay, Yaptırım), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, s. 76, 77. Kamu hürriyetleri alanında kanunla yetki verildiği durumlarda idarenin münhasır kanun alanında düzenleme yapabileceği, vergilerin münhasır kanun alanında kalmadığı, suçlar münhasır kanun alanı sayılmamakla birlikte cezaların münhasır kanun alanı oluşturduğu yönündeki görüşler için bkz. (Güneş, Turan. (1965). *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri*, (Kısaltma, Güneş, T.), Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, s. 110, 112, 113).

gerekir. Dolayısıyla bir idarî işlemle idarî teşkilat kurulamadığı gibi görevleri de düzenlenememektedir. Kanunîlik ilkesi, ceza hukukunda “suç ve cezada kanunîlik ilkesi” (AY m. 38); vergi hukukunda “verginin kanunîliği ilkesi” (AY m. 73) ve idare hukukunda “idarenin kanunîliği ilkesi” (AY m. 8, 123/I) şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu ilkelerin ihlâl edilip edilmediği anayasa yargısında ve idarî yargıda tespit edilmektedir. Bu ilkelerin amacı, özellikle temel hak ve özgürlükler konusunda kişilere kamu gücü karşısında hukukî güvenceler sağlamaktır.

Eski TCK suçları cürümler ve kabahatler olarak ikiye ayırmaktaydı. Bu nedenle kabahatler ve bunlara uygulanan yaptırımlar suç ve cezanın kanunîliği ilkesi kapsamında değerlendirilmekteydi. Ceza hukuku politikasındaki gelişmeler sonucunda, yeni Türk Ceza Kanunu (TCK) ile kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır. Kabahatler Kanunu (KK) ile ayrı bir hukuk dalı ortaya çıkmıştır. KK ile korunan toplum, ahlâk, sağlık ve çevre gibi alanların yanında “ekonomik düzen” de korunmaya çalışılmaktadır (KK m. 1)⁴. Ekonomik düzen piyasa ekonomisi ve kamu ekonomisi şeklinde iki yönü bulunan bir düzeni ifade etmektedir. Vergi kabahatleri, kamu ekonomisi içerisinde kalmakta ve kamu gelirleri içinde önemli yeri olan vergiler için düşünülen vergisel kamu düzenini korumaktadır⁵. Dolayısıyla, kabahatlerin suçların dışında düzenlenmesinden vergi kabahatleri de etkilenmektedir⁶. Vergi kabahatleri esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) düzenlenmektedir. KK, tüm kabahatler için ortak genel hükümler ortaya koyması nedeniyle vergi kabahatlerini de kapsamaktadır⁷. Vergi konusunda özel hükümler, diğer bir ifadeyle kabahat sayılan davranışlar “vergi ziyai”, “usulsüzlük” ve “özel usulsüzlük” şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu davranışlar, kanunda öngörülen şekli vergi

⁴ Bkz. Karabulut, Mustafa. (2008). *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 34; Yurtcan, Erdener. (2005). *Kabahatler Kanunu ve Yorumu*, İstanbul: Beta Yayınları, s. 4, 5.

⁵ Donay, Süheyl. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul: Beta Yayınları, İstanbul, s. 12.

⁶ Yavaşlar, Funda Başaran. (2008). “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, (Kısaltma, Yavaşlar, Son Durum), *İstanbul Barosu Dergisi*. C. 82/(6), 2840.

⁷ Yavaşlar, Son Durum, s. 2840.

ödevlerini ihlâl eden ve dolayısıyla vergisel kamu düzenini bozan ve bu nedenle idarenin yaptırım uygulayabilen hukuka aykırı davranışlardır.

Bu çalışma ile yukarıda sözü edilen anayasal ilkelerin vergi kabahatleri üzerindeki etkileri ve sınırları incelenmektedir.

I. SUÇ VE CEZADA KANUNİLİK İLKESİ BAKIMINDAN VERGİ KABAHAHLERİ

Ceza hukukundaki gelişmeler çerçevesinde toplumsal düzenin korunması için yaptırıma bağlanan davranışlar suç ve kabahat şeklinde iki grupta toplanmaktadır⁸: Suç, toplumsal kamu düzeninin sağlanması için korunan hukuksal değerleri ihlâl eden ve cezaî yaptırım uygulanabilen davranıştır⁹. Kabahat ise, esas itibarıyla –idarî– kamu düzenini korumak için öngörülen hukukî değerleri ihlâl eden ve idarî yaptırım uygulanabilen hukuka aykırı davranıştır (KK m. 2)¹⁰. Suçlarla korunan hukukî yarar kabahahtlere nazaran daha fazla ve önemli kabul edilmektedir¹¹.

Suç ve cezanın kanuniliği ilkesi Anayasa’da “Kimse, işlediği 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.”, “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur”, “İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.” şeklinde ifade edilmektedir (AY m. 38/1, 3). Bu ilke, Türk Ceza Kanunu’nda “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza

⁸ Suçlar için temel kanun 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (RG: 12.10.2004-25611), kabahahtler için ise 5326 Sayılı Kabahahtler Kanunu’ dur (RG: 31.03.2005-25772).

⁹ Krş. İçel, Kayıhan-Donay, Süheyl. (1999). *Ceza Hukuku, Genel Kısım, 1. Kitap*. (3. Bs.), İstanbul: Beta Yayınları, 24; Koca, Mahmut-Üzülmez, İlhan. (2009). *Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 36, 37.

¹⁰ Krş. Koca-Üzülmez, s. 37. Kabahat fiilinin bir “haksızlık” olarak kanunda tanımlanmasının yerinde olmadığı, haksızlığın bir fiilin niteliği olabileceğinden, “haksızlık” yerine “fiil” teriminin kullanılması gerektiği yönündeki görüş için bkz. Yurtcan, s. 3.

¹¹ Mahmutoğlu, Fatih Selami (2009). “ Suç-Kabahat Ayrımı-İdare Ceza Hukukunun Temelleri”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. (Kısaltma, Mahmutoğlu, Suç-Kabahat Ayrımı). Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 37, 38; Şenyüz, Doğan. (2008). *Vergi Ceza Hukuku*. (4. Bs.), Bursa: Ekin Kitabevi, s. 2.

verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz...” (TCK m. 2/1, 2) şeklinde daha da somutlaşmaktadır. Madde bu hâliyle anayasal ilkenin tekrarı görünümündedir. Bununla birlikte, Anayasa’daki “...kanunun suç saymadığı bir fiil...” şeklindeki ifadeden, idarenin düzenleyici işlemiyle suç ve ceza koyamayacağı anlaşılmaktadır¹².

Suç sayılan davranışlar ve bu davranışlara uygulanacak yaptırımlar (cezalar) temel ceza kanunu yanında yan ceza kanunları ile de düzenlenmektedir. Bunların kanunda açıkça düzenlenmesi, “belirginlik ilkesi” ile ifade edilmektedir¹³. Suç sayılan davranışlar ile bunlara uygulanacak cezalar mahkeme tarafından tespit edilmektedir. Yargılama sırasında kanunilik ilkesini tamamlayan “kıyas yasağı” ve “geçmişe yürüme yasağı” ilkelerine de uyulmaktadır¹⁴. Böylece, kişilerin hukukî güvenlikleri sağlanmaktadır. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi kaçakçılığı (VUK m. 359), vergi mahremiyetini ihlâl (VUK m. 5, 362; TCK m. 239) ve vergi yükümlüsünün özel işlerini yapma (VUK m. 6, 363; TCK m. 257) suçları ve bunlar için öngörülen yaptırımlar Anayasa’nın 38’inci maddesi gereği “suç ve cezanın kanunîliği” ilkesi kapsamındadır.

Ceza hukukundaki gelişmeler karşısında idarî yaptırımların cezanın kanunîliği kapsamında değerlendirilemeyeceği konusuna da değinmek gerekir. Öncelikle “İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz” şeklindeki ilke karşısında (AY m. 38, TCK m. 2/2), idarenin suç ve ceza koyamayacağı ve bunları uygulayamayacağını

¹² Bayraklı, Hasan Hüseyin. (2006). *Vergi Ceza Hukuku*. (3. Bs.). Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, s. 15; İçel-Donay, s. 113; Şenyüz, s. 224.

¹³ Demirbaş, Timur. (2007). *Ceza Hukuku, Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayınları, 115; Koca-Üzülmez, s. 43; Öztürk, Bahri. (2009). “Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, (Kısaltma, Öztürk, Kabahat), Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 130.

¹⁴ Demirbaş, s.116; İçel-Donay, s. 81, 82; Karabulut, s. 114; Koca-Üzülmez, s. 42; Öztürk, Kabahat, s. 130-131.

söyleyebiliriz¹⁵. İkinci olarak, bu ilkenin sadece suçları ve cezaları kapsadığını, kabahatleri ve idarî yaptırımları kapsamadığını söyleyebiliriz. Suç ve cezada kanunîlik ilkesi kabahatlere uygulanmamasına rağmen Kabahatler Kanunu'nun atıfta bulunduğu hâllerde ceza hukuku kuralları kabahatlere uygulanabilmekte ve bu konular, ceza hukuku ile idare hukukunun ortak alanını oluşturmaktadır. Kabahatler konusunda suç ve cezada kanunîlik ilkesinin etkisi bulunmamaktadır¹⁶. Bu konuda “kabahatlerin ve idarî yaptırımların kanunîliği ilkesi” şeklinde öne çıkan bu ilke, idarenin kanunîliği ilkesinin altında düşünülmelidir¹⁷.

Anayasa Mahkemesi vergi kabahatleri konusundaki bir kararında, VUK'nun mükerrer 257'nci maddesi ile vergi idaresine verilen düzenleme yetkisi konusunu Anayasa'nın 38'inci maddesi kapsamında şu

¹⁵ Sancaktar, Oğuz. (2009). “İdari Cezaların Yaptırım Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku'ndaki Anayasal Temelleri, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 82.

¹⁶ Donay, s. 16; Şenyüz, s. 18, 19; Buna karşın, düzene aykırılıklar hukukunun ceza hukuku ile idare hukukunun kesiştiği noktada yer aldığı ve bu hukuk dallarından kısmen etkilendiği yönündeki görüş için bkz. Mahmutoglu, İdari Ceza Hukuku, s. 103, 123. Yine, idarî suçların (kabahatlerin) Anayasanın 38'inci maddesi dışında tutulmakla birlikte vergi hukuku açısından Anayasanın 73'üncü maddesinin göz önünde bulundurulacağı yönündeki görüş için bkz. Donay, s. 16, 19. Diğer, Anayasanın 38'inci maddesi kapsamında değerlendiren görüşler için bkz. Baykara, Bekir. (2008). “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 275; Edizdoğan, Nihat-Taş, Metin-Çetinkaya Ali. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, s. 13; Yavaşlar, Funda Başaran. (2008). “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl, 11-12 Mayıs 2006*, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, (Kısaltma, İdari Nitelikli), s. 145.

¹⁷ İdarî ihlallerin Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesindeki kanunilik ilkesine tâbi olduğu yönündeki görüş için bkz. Donay, s. 20; Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması eğilimi ile birlikte yeni bir aşamaya gelinerek, kendisine özgü prensipleri ve müesseseleri olan bağımsız bir hukuk dalı olduğu yönündeki görüş için bkz. Mahmutoglu, Fatih Selami. (1995). *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, (Kısaltma, İdari Ceza Hukuku), İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s. 100-101; İdarî suçların idare hukukuna aykırılık olduğu yönündeki görüşler için bkz. Mahmutoglu, Suç-Kabahat Ayrımı, s. 39; Ulusoy, Ali. (2009). “İdari Ceza Hukuku'nun İşlevi ve Hukuk Düzenindeki Yeri”. *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 44.

şekilde değerlendirmektedir¹⁸: Suç sayılan eylemin kanunda açıkça gösterilmiş olması durumunda bu konudaki önlemleri almak üzere idareye yetki verilmesini, bir suç ortaya koymak şeklinde kabul etmemektedir. Ayrıca, vergi idaresi tarafından verilen para cezasını da teknik anlamda ceza olarak nitelendirmemektedir.

II. VERGİNİN KANUNÎLİĞİ İLKESİ BAKIMINDAN VERGİ KABAHAHLERİ

Verginin kanunîliği ilkesi “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” şeklinde ifade edilmektedir (AY m. 73/III). Bu ilke, vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında, temel hak ve özgürlüklerin hukukî güvenceye kavuşturulması amacını taşımaktadır¹⁹. Vergi idaresi, ancak kanunla belirlenen sınırlar içerisinde hareket edebilmektedir. Bu nedenle kanunun dışına çıkması keyfîlik olarak nitelendirilir. Bu ilkedeki çıkarılabilecek iki önemli alt ilke, “temsilsiz vergi olmaz” ve “kanunsuz vergi olmaz” ilkeleridir. Bu ilkelerle verginin hem organik bakımdan hem de işlem bakımından sınırı çizilmektedir. Vergi konusunda kişilerin özgürlükleri, ancak seçtikleri temsilcileri vasıtasıyla, diğer bir deyişle, yasama organı işlemiyle sınırlandırılmaktadır. Bu çerçevede verginin temel unsurlarını yasama organı tespit etme yetkisine sahiptir²⁰. Bununla birlikte, bir verginin temel unsurlarının neler olabileceği konusunda vergi kanunlarında bir tanıma rastlanmamaktadır²¹. Ancak, vergi türlerini

¹⁸ Any. Mah. 15.10.1991 T., 1990/29 E., 1991/37 K. (AMKD., S. 27, C. 2, Ankara, 1993, s. 619-620).

¹⁹ Güneş, s. 38; Üstün, Ümit Süleyman. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 63.

²⁰ Güneş, s. 15; Çağan, Nami. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, (Kısaltma, Çağan, Yetki), İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s. 100.

²¹ Her vergi kanunu vergi koymamaktadır (Karakoç, Yusuf. (2007). *Genel Vergi Hukuku*, (4. Bs.). Ankara: Yetkin Kitabevi, s. 84): Vergiyi koyan kanun, belli bir konuda, belli bir malî güç üzerine vergi koyan kanundur. VUK ve bu kanunun uygulandığı diğer kanunlar ile Gümrük Kanunu vergi kanunudur (VUK m. 2, 3/A). Vergi Usul Kanunu bir vergi kanunu olduğunu belirttiği halde herhangi bir vergi koymamaktadır. Bununla birlikte vergi türleri için idarenin usul kanunu niteliğindedir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) gibi kanunlar bu kanuna tâbidirler.

düzenleyen kanunlar incelendiğinde, bazı unsurların ortak olduğu görülmektedir.

Her vergi türü vergi ilişkisi bağlamında maddî ve şeklî nitelikte ödevler içermektedir. Bunlardan maddî vergi ödevi, bir para borcu olması nedeniyle malî yüküm özelliğine sahiptir. Borç ödeme süresinin sonunda ödenmediği takdirde, yükümlünün malvarlığından zorla tahsil edilmektedir. Bu yönüyle verginin, ödevi temel hak ve özgürlükler içerisinde özellikle mülkiyet hakkı ile yakından ilgisi bulunmaktadır²². Bu hak, malî amaçla, yani kamu harcamalarının karşılanması amacıyla sınırlandırılabilir (AY m. 35/II, 73/I)²³. Bu bağlamda verginin kanunîliği konusu ayrıca düzenlenmekte ve vergiler kanunla konulmakta, kanunla değiştirilmekte ve kanunla kaldırılmaktadır. Bir malî yüküm olan verginin temel unsurları kanunla düzenlenmektedir: Bu unsurlar vergi alınacak şey (verginin konusu, verginin istisnaları), vergi alacağının doğumu (vergiyi doğuran olay), verginin borçlusu (vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, vergiden muafiyet), vergi alacağının hesaplanmasının ölçütleri (vergi matrahı, vergi oranı, vergiden indirimler), verginin ödenmesi (ödeme süresi ve ödeme şekli) şeklinde sayılabilir²⁴. Bu unsurlar, bir vergi alacağının zorunlu unsurları olup, yasama organı tarafından belirlenmektedir. Bu konularda sadece Bakanlar Kurulu istisnâî bir şekilde devredilmiş bir yetkiye sahiptir²⁵. Bu yetkinin sınırları “... muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak...” şeklinde çizilmektedir (AY m. 73/4)²⁶. Bu husus, verginin temel

²² Güneş, s. 51; Memiş, s.67; Öncel, Muallâ-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami. (2009). *Vergi Hukuku*, (17. Bs.). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 44.

²³ Bkz. Çağan, Nami. (1983). “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, (Kısaltma, Çağan, Anayasa). *Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, s. 71; Memiş, s. 36.

²⁴ Krş. Çağan, (Yetki), s. 100, 127; Güneş, s. 117, 120 vd.; Kaneti, Selim. 1986/1987. *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, s. 34; Karakoç, s. 83; Memiş, s. 65, 66, 68; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 14; Üstün, s. 63, 68, 202.

²⁵ Özbudun, Ergun. (1995). *Türk Anayasa Hukuku*. (4. Bs.). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 156.

²⁶ Güneş, s. 96, 131, Bu yetkinin “koşullu değiştirme yetkisi” şeklinde nitelemesi için s. Güneş, s. 159; Kaneti, s. 35; Memiş, s. 85; Üstün, s. 62, 65.

unsurlarını konu alan verginin kanunîliğinin bir istisnası sayıldığı için, kanunîlik ilkesinin hemen altında ve aynı kural içerisinde düzenlenmektedir. Verginin temel unsurlarını etkileyen bir yetki olduğu için burada düzenlenmesi isabetlidir. Daha açık bir ifadeyle, Bakanlar Kurulu bu yetkisiyle vergi yükünü artırabilmekte veya azaltabilmektedir²⁷. Vergi oranını sıfır olarak belirlediği zaman yükümlüler üzerindeki vergi yükü kalkmakla birlikte bu işlem vergiyi yürürlükten kaldırmamaktadır²⁸. Anayasadaki bu istisnaî durum dışında idareye başka yetki tanınması mümkün değildir²⁹. Verginin tarhi, tahsili gibi idarî konuları ise, Devletin vergi koyma yetkisi dışında, vergiyi uygulama (yürütme) yetkisi kapsamında değerlendirmek gerekir³⁰. Dolayısıyla bu konular, idarenin görevleri bağlamında idarenin kanunîliği ilkesine tâbi olmaktadır.

Bir vergi kanunîlik ilkesi bakımından hem temel hak ve özgürlükler hem de Anayasa'nın 73'üncü maddesi bakımından irdelenebilir. Bunlar dışında, verginin temel unsurlarından sayılmayan vergi işlemleri ile şeklî ödevler ise, idarenin kanunîliği ilkesi çerçevesinde irdelenebilir. Vergi kabahatlerine uygulanan idarî yaptırımlar da malî yüküm sayılmadıkları

²⁷ Erginay, Akif. (1983). "Yeni Anayasamızın Malî Hükümleri", *Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan*, (Kısaltma, Erginay, Malî Hükümler), Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, s. 62. Anayasa Mahkemesi bir kararında, ücretlilerin vergi indirimi uygulamasında vergi mahsup ve iadesine ilişkin konuları tespit etme yetkisinin Maliye Bakanlığına verilmesini, bu yetkinin kullanılmasıyla verginin etkileneceği, azalacağı veya çoğalacağı gerekçesiyle AY'nın 73'üncü maddesinin son fıkrasına aykırı bulmuştur (Any. Mah. 15.07.2004 T., 2003/33 E., 2004/101 K., AMKD., S. 41, Ankara, 2005, s. 246). Bununla birlikte, bir başka kararında VUK'nun 11'nci maddesinde, idareye ziraî ürünlerin alım satımında müteselsil sorumlu tutma konusunda verilen yetkiyi, malî mükellefiyet tesis etme şeklinde değerlendirmemiş, bu konuyu idarenin düzenleme alanında kabul etmiştir (Any. Mah. 18. 07. 1994 T., 1994/46 E., 1994/57 K., AMKD., S. 31, C. 1, Ankara, 1996, s. 380).

²⁸ Bunun "vergiyi kaldırmak" anlamına geldiği yönündeki görüş için bkz. Memiş, s. 91.

²⁹ Çagan, (Yetki), s. 127; İdarenin şeklî temel öğelerde de düzenleme yapamayacağı yönündeki görüş için bkz. Güneş, s.118.

³⁰ Bu konuda, verginin kanunîliği ilkesinin vergilerin kanunlara uygun olarak alınmasını da içerdiği yönündeki farklı bir görüş için bkz. Kumrulu, Ahmet G. (1981). "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan*, C. XXXV(1/4), 150-151.

için³¹ kabahatlerin kanunîliği ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir³². Buradan çıkacak önemli bir sonuç, vergi kanunlarının denetimi “verginin kanunîliği ilkesi” gereği anayasa yargısı kapsamında yapıldığı halde, idarî işlemlerin denetiminin “idarenin kanunîliği ilkesi” gereği idarî yargıda gerçekleşmesidir³³.

Anayasa Mahkemesi bir kararında, belge düzeninin disiplin altına alınması konusunda vergi idaresine yetki veren kuralı (VUK mük. m. 257) verginin kanunîliği bakımından değerlendirirken, belge düzeninde değişiklik yapma yetkisini genel yönetim esasları çerçevesinde ele aldığını belirterek, bu kuralı “...verginin yükümlüsü, konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi temel öğelerinde değişiklik yapmaya yetki vermediğinden, Anayasa’nın 73. maddesine ..” aykırı bulmamıştır³⁴. Anayasa Mahkemesi de vergi ziyai cezasını (idarî yaptırım) bir malî yüküm olarak görmemektedir³⁵.

III. İDARENİN KANUNİLİĞİ İLKESİ BAKIMINDAN VERGİ KABAHAHLERİ

İdarenin kanunîliği ilkesi, “İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.” ve “Yürütme yetkisi ve görevi...Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” (AY m. 8; 123/I) şeklinde ifade edilmektedir. Bu ifadeden, daha ilk bakışta, idare kavramının idarenin kuruluşu ve idarenin faaliyeti şeklinde iki anlama sahip olduğu anlaşılmaktadır. İdarenin hem örgüt yapısı hem de faaliyetleri kanunla düzenlenmektedir. İdarenin faaliyetlerinin kanunla düzenlenmesi, idarenin faaliyetlerini kanuna

³¹ Güneş, s. 20.

³² Vergi kabahatleri ve yaptırımlarının Anayasa’nın 73/3 maddesinde belirtilen kanunîlik ilkesi kapsamında kaldığı yönündeki görüş için bkz. Yavaşlar, İdari Nitelikli, s. 134, 145; Anayasa Mahkemesi’nin Kabahatler Kanunu’nun 27’nci maddesi ile ilgili bir kararında, karşı oy yazısının gerekçesinde idarî para cezası yaptırımının ceza hukuku ilkeleriyle değil idare hukuku ilkeleriyle düzenlendiği belirtilmektedir. Bkz. Any. Mah. 09.03.2006 T., 2006/34 E., 2006/37 K., (RG: 06. 10. 2006-26311).

³³ Güneş, s. 220.

³⁴ Any. Mah. 15.10.1991 T., 1990/29 E., 1991/37 K. (AMKD., S. 27, C., 2, Ankara, 1993, s. 621).

³⁵ Any. Mah. 06.01.2005 T., 2001/3 E., 2005/4 K., AMKD, S. 41, Ankara, 2005, s. 351.

dayandırması ve bu faaliyetleri kanuna uygun yapması anlamına gelmektedir³⁶. İdare, faaliyette bulunma yetkisini kanundan almaktadır. Bu nedenle de, faaliyetlerin Anayasa'ya ve kanuna uygun olması zorunludur. Bu bağlamda, idarenin eylemlerinin ve işlemlerinin hukuka uygun yapıldığı, varsayım olarak kabul edilmektedir³⁷. Vergi idaresinin, Bakanlar Kurulu'nun Anayasa'nın 73/4 maddesine dayalı olarak yaptığı işlemlere uymasını da bu kapsamda düşünmek gerekir³⁸. İdare, kanunla düzenlenebilecek konularda düzenleyici işlem yapmamaktadır³⁹.

İdarenin düzenleme yetkisi, yasama organının işlemine dayalı genel ve soyut kural koyma yetkisidir⁴⁰. Düzenleyici işlem idarenin –tek tek kişileri gözetmeksizin– herkes için koyduğu kuralları içeren, tek taraflı bir işlemdir⁴¹. Bir konuda düzenleyici işlem yapıp yapılamayacağı sorunu, güçler ayrılığı prensibinden kaynaklanmaktadır⁴². İdareye düzenleme yetkisi tanınıp tanınmayacağı, hangi koşullarda tanınabileceği ve nasıl sınırlandırılacağı gibi konular sorun olmaktadır. Hatta, yetki devrinin olup olmadığı konusunda yorum yaparken “maddî anlamda kanun” veya “şeklî anlamda kanun” kavramlarına dayanılması, farklı sonuca götürmektedir⁴³. Pozitif hukukumuzun organik ve şeklî anlamda

³⁶ Gözler, C. I, s.110; Özbudun, s. 148, 149; Soyaslan, s. 16, 52.

³⁷ Karabulut, s. 71; Özay, İlhan. (2002). *Gün Işığında Yönetim*, (Kısaltma, Özay, Gün Işığı). İstanbul: Alfa, s. 327.

³⁸ Çağan, Anayasa, s. 73.

³⁹ Gözler, C. I, s. 111; Memiş, s. 79; Krş. Soyaslan, s. 21.

⁴⁰ Gözler, C. I, s. 110; Günday, s. 207; Özay, Gün Işığı, s. 348.

⁴¹ Gözler, C. I, s. 1017, 1018; Güneş T., s. 88; Özay, Gün Işığı, s. 348.

⁴² Bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 35; Öztürk, Burak. (2009). *Fransız ve Türk Hukukunda İdarenin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı*, (Kısaltma, Öztürk, İdare). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 15, 16.

⁴³ Maddî anlamda kanun kavramına göre, soyut ve genel kural koyan işlemler, kuralı koyan organın niteliğine bakılmaksızın kanun sayılmaktadır. Bu bağlamda, genel ve soyut kural koyan idarenin düzenleyici işlemi de, maddî anlamda kanun kabul edilmektedir. Organik ve şeklî anlamda kanun kavramı ise, sadece yasama organı tarafından yapılan ve kanun yapma usulüne uygun yapılan bir işlemi kanun kabul etmektedir. Bu iki farklı bakış açısı karşısında, yasama organının idareye düzenleme yetkisi tanıdığı bir durum, maddî anlamda kanuna göre yasama yetkisinin devri şeklinde görülmektedir (Günday, s 81; Özbudun, s. 147; Öztürk, İdare, s. 77, 78, 83,84).

kanun kavramına dayandığı düşünülüğünde⁴⁴, kanunun –yasama organı tarafından tasarrufta bulunulması gereken konular dışında– idareye düzenleme yetkisi tanıdığı bir durumu, yasama yetkisinin devri anlamında düşünmemek gerekir. Kanunla verilen yetki kapsamında ve kanuna uygun düzenleme yapılması, yasama yetkisinin devri anlamına gelmemektedir⁴⁵.

İdarenin düzenleyici işlemleri “tüzük”, “yönetmelik”(AY m. 115, 124) ve “diğer düzenleyici idarî işlemler” şeklinde belirtilmektedir⁴⁶. Bu işlemlerin ortak kuralları “Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” te gösterilmektedir⁴⁷. Uygulamada birliği sağlamak amacıyla –kanun ve kanun hükmünde karnamede yer alan özel hükümler saklı kalmak üzere– Resmî Gazete’de yayımlanacak düzenleyici işlemler; tüzük, yönetmelik, karar, tebliğ ve genelge olarak belirtilmekte ve sayıca sınırlandırılmaktadır⁴⁸. İdare bu işlemleri yaparken, yetkisini Anayasa ve kanunlara uygun kullanmak zorundadır (AY m. 8)⁴⁹. Her şeyin kanunla düzenlenemeyeceği gerçeği karşısında, idareye, idarenin işletilmesi ve düzenin sağlanması için düzenleme yetkisi verilmektedir⁵⁰. İdarenin düzenleme yetkisi, yasama organının düzenleme yetkisi yanında, bu yetkiden türeyen, yasama organının işlemine dayanan (secundum legem) ve ona uygun kullanılabilen (intra legem) türev bir yetkidir⁵¹. Bu yetki mutlaka kanundan doğmakta ve bu yetkinin kullanılmasıyla oluşan kurallar (kanun koyucu dışında) idare dâhil herkesi bağlamaktadır.

Kabahatlerde kanunilik ilkesi suçlardan ayrı düzenlenmektedir: Kabahat sayılan davranışlar esas itibariyle idare tarafından tespit

⁴⁴ Bkz. Güneş T., s. 47; Özbudun, s. 201; Öztürk, İdare, s. 89; Teziç, s. 49, 174.

⁴⁵ Bkz. Günday, s. 44; Gözler, C. I, s. 1021.

⁴⁶ Gözler, C. I, s.1029; Güneş T., s. 186, 187; Özay, Gün Işığı, s. 349; Özay, Yaptırımlar, s. 82; Özbudun, s. 203.

⁴⁷ Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RG: 17.2.2006-26083).

⁴⁸ (Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 11/4).

⁴⁹ Gözler, C. I, s. 1026, 1027; Öztürk, İdare, s. 88, 92, 95, 129.

⁵⁰ Günday, s. 44; Gözler, C. I, s. 1026, 1027; Memiş, s. 63, 76; Öztürk, İdare, s. 88, 92, 95.

⁵¹ Güneş, G., s.154; Gözler, C. I, s. 1030; Memiş, s. 79, 86; Öztürk, İdare, 95, 152, 112.

edilmekte ve bu davranışlara idarî yaptırımlar uygulanmaktadır. Burada, idarenin görevleri bakımından bir toplumsal düzenlilik aranmaktadır⁵². Kabahatlere ilişkin yaptırım yetkisinin adlî makamlar tarafından kullanılması, bu davranışların kabahat olma niteliğini etkilememektedir (KK m. 23, 24)⁵³. KK hem maddî hukuk hem de usul hukuku kurallarını içermektedir. Kanun tüm kabahatlere egemen olan genel hükümlere sahip olduğunu açıkça belirttikten sonra⁵⁴, bu davranışların genel hükümleri ile birlikte bazı kabahatleri de düzenlemektedir. Kabahatlere uygulanacak idarî yaptırımları ve bu yaptırımlar için öngörülen kanun yolunu da göstermektedir. Vergi kabahatleri diğer kabahatler için öngörülen kanun yolu dışında tutulmakta, önceden olduğu gibi, vergi mahkemelerinin görevleri devam etmektedir (KK ek m. 1).

Kabahatler Kanunu'nda "kanunilik ilkesi" başlığı altında "Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir." ve "Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir." denilmektedir (KK m. 4). Bu ifadeden suçlarda

⁵² Günday, s. 216; Mahmutoglu, s. Suç-Kabahat Ayrımı, s. 38; Sancaktar, s. 67.

⁵³ Emre aykırı davranış (KK. m. 32) ve kimlik bildirmeme (KK. m. 40) kabahatlerinin yaptırımları ve tedbirleri adlî organlar tarafından uygulanmaktadır. Tamamen idarenin, idarî düzeni korumaya yönelik sahip olduğu yetkiler çerçevesindeki faaliyetleri (yaptırım uygulayabilmesi) önceden "idarî ceza hukuku" olarak nitelendirilebilmekteyse de (Bkz. İçel-Donay, s. 30; Mahmutoglu, İdari Ceza Hukuku, s. 53, 54; Mahmutoglu, Suç-Kabahat Ayrımı, s. 32; Özbek, Veli Özer, *Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı, C. I, Genel Hükümler*, (Kısaltma, Özbek, TCK İzmir Şerhi, C. I), Ankara: Seçkin Yayınları, s. 50; Yavaşlar, Son Durum, s. 2839; Yavaşlar, İdari Nitelikli, s. 177), konunun artık kabahatler hukuku alanında kalması nedeniyle idarî kabahat kavramıyla örtüşecek şekilde "idarî yaptırım hukuku" şeklinde kullanılması uygun olacaktır (Oğurlu, s. 148-149). Çünkü, kabahatlerin ceza kanunu dışına çıkarılması nedeniyle idarî para cezasının bir ceza hukuku yaptırımı olan adlî para cezasından farklı olduğuna işaret edilmektedir (Bkz. KK'nun Genel Gereğesi, s. 1; Koca-Üzülmez, s. 38; Özbek, TCK İzmir Şerhi, C. I, s. 51; Otacı, s. 3, 4; Ulusoy, s. 44.

⁵⁴ Vergi kabahatlerinin de bu kanuna tâbi olduğu yönündeki görüşler için bkz. Donay, s. 4, 11, 102; Yavaşlar, Son Durum, s. 2840, 2845; Karabulut, s. 36; Yurtcan, s. 3; Şenyüz, s. 15.

olduğu gibi mutlak bir kanunilik ilkesi anlamı çıkarılamamaktadır⁵⁵. Kanun koyucu kabahat oluşturan bir davranışı dilerse unsurlarıyla tam olarak düzenleyebilmekte, dilerse bir çerçeve hüküm oluşturarak bu hükmün içeriğinin doldurulmasını idareye bırakabilmektedir. İdare böyle bir çerçeve hükmü düzenleyici işlemleriyle doldurmaktadır. Bir çerçeve hüküm bulunmadığı durumlarda kendiliğinden kabahat sayılan bir davranış düzenleyememektedir⁵⁶. Esas itibarıyla suçlar ve kabahatler, kendilerine yaptırım uygulanabilen hukuka aykırı davranışlardır. Bu davranışların nitelikleri aynı olup, her ikisi de kamu düzenini bozmaktadır. Bununla birlikte, bu davranışlara uygulanan yaptırımların niteliği ve prosedürü farklıdır⁵⁷. Böylece, suç veya kabahat sayılan davranışlarla kişilerin özgürlükleri farklı şekilde sınırlanmakta ve bunlardan farklı sonuçlar doğmaktadır⁵⁸. Ceza yaptırımları, toplumsal düzenin korunması hususunda zararın karşılanması veya idarî yaptırım gibi diğer yaptırımların yetersiz kaldığı durumlarda, bir çare olarak kabul edilmektedir⁵⁹. Hukuka aykırı olmaları bakımından ortak bir özellik göstermeleri⁶⁰, bu davranışlar arasında “ne bis in idem ilkesi” nin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır (KK m. 15/3, 23/3)⁶¹. Bu nedenle, bir davranışın hem suç hem de kabahat sayıldığı durumda sadece suçun cezası uygulanabilmekte, ayrıca kabahatin yaptırımı uygulanmamaktadır. Suçun unsurlarının oluşmadığı durumda ise, aynı davranış kabahat

⁵⁵ Karabulut, s. 115; Koca-Üzülmez, s.42; Özbek, TCK İzmir Şerhi, C. I , s. 52; Sancaktar, s. 77; Soyaslan, Doğan. (1990). *Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi*. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, s. 145; Kabahatlerde kanuniliğin kabul edilmediği yönündeki görüş için bkz. Yavaşlar, İdari Nitelikli, s. 163.

⁵⁶ Öztürk, Kabahat, s. 130.

⁵⁷ Edizdoğan-Taş-Çetinkaya, s. 82; Karabulut, s. 10, 15 vd; Koca-Üzülmez, s. 37; Mahmutoğlu, Suç-Kabahat Ayrımı, s. 32; Sancaktar, s. 68; Şenyüz, s. 145; Yurtcan, s. 2.

⁵⁸ Bkz. Demirbaş, s. 111; Özbek, TCK İzmir Şerhi, C. I, s. 49.

⁵⁹ Bkz. Otacı, Cengiz. (2006). *Türk Kabahatler Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, (Adem Sözüer’in Önsözü), s. V; Özay, Yaptırımlar, s. 26.

⁶⁰ Özay, Yaptırımlar, s. 71.

⁶¹ Karabulut, s. 163; Otacı, s. 29; Farklı görüş için bkz. Oğurlu, s. 192.

sayılıyorsa buna ilişkin yaptırım uygulanabilmektedir. Bu durum, yaptırımlar arasındaki hiyerarşinin sonucudur⁶².

Vergi kabahatleri şekli vergi ödevlerine aykırı davranışlardan oluşmaktadır: Vergi ilişkisi alacak ve borç ilişkisinin ötesinde bir ilişki olup, bir yandan alacak tahsil edilirken, diğer yandan şekli ödevlere aykırılıklar tespit edilerek idarî yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu yaptırımların amacı, dar anlamda vergi alacağını güvence altına almak şeklinde belirtilebilirse de⁶³, geniş anlamda vergisel kamu düzenini korumak olduğu açıktır. Bu amaç, şekli ödevlerle sağlanmaktadır. Şekli vergi ödevlerinin; bildirimler (VUK m. 153-170), defter tutma (VUK m. 171-276), vesikalar (VUK m. 227-242), ekim sayım beyanı (VUK m. 243-246), vergi karnesi (VUK m. 147-252) ve muhafaza ve ibraz ödevleri (VUK m. 253-257) başlıkları altında düzenlendiği görülmektedir. Bu ödevlere ilişkin hukuka aykırı davranışlar ise usulsüzlük (VUK m. 351, 352), özel usulsüzlük (VUK m. 353-mük. m. 355) ve vergi ziyayı (VUK m. 344) şeklinde sınıflandırılmaktadır. Vergi kabahati sayılan davranışlar esas itibariyle tamamen yasama organı tarafından belirlenmektedir. Ancak yasama organının çerçeve hükmü koyarak, içeriğinin doldurulması idareye bırakması da mümkündür (KK. 4/1)⁶⁴. Bu halde idare,

⁶² Otacı, s. 29; Burada 5728 sayılı kanun (m. 276, 280) ile Vergi Usul Kanunu'nun 359 ve 367 nci maddelerinde yapılan değişiklikler, KK'nun 15/3 ve 23/3 maddelerinin vergi kabahatleri üzerindeki etkisini kaldırdığı yönünde de yorumlanabilmektedir (Bkz. Yavaşlar, Son Durum, s. 2847, 2857). Bunun aksini düşünmekte mümkündür. Yeni oluşan kabahatler hukukunda nasıl ki, yargılama sürecine ilişkin KK'nun ek 1 maddesi ile vergi yargılaması bakımından istisnai bir durum yaratıldıysa, KK'nun 15/3 maddesine istisna olan bir durum varsa onun da aynı şekilde –aynı yöntemle– kanunda yapılması gerekirdi. 5728 sayılı kanunun gerekçesinde kanun koyucunun bu yönde bir amacı görülmemektedir. Değişiklik sonrasında KK'na aykırı fıkraların korunması, kanun yapma tekniğinin bir sorunu olarak görülebilir.

⁶³ Donay, s. 12; Edizdoğan-Taş-Çetinkaya, s. 7; Erman, Sahir. (1988). *Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, s. 4; Soyaslan, s. 10; Şenyüz, s. 10. Vergi kabahatleriyle ayrıca dürüst mükelleflerin menfaatlerinin korunduğu yönündeki görüş için bkz. Yavaşlar, Funda Başaran. (2009). "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları", *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, (Kısaltma, Yavaşlar, Vergi Usul Kanunu), Ankara: Seçkin Yayınları, s. 286.

⁶⁴ Karabulut, s. 137; Yurtcan, s. 4.

düzenleyici işlem yapma yetkisini kanundan almakta ve yetkisini kanuna uygun kullanmaktadır (AY m. 8). Bu olasılıklar, yasama organının işlemin niteliğini seçme yetkisinden kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin düzenleme yetkisini sınırlarını şu şekilde çizebiliriz:

1) Yasama organının yetkisinde olan konularda vergi idaresinin düzenleyici işlem yapma yetkisi bulunmamaktadır. Verginin temel unsurları ile vergi suçları ve cezaları idarenin düzenleme yetkisi dışında kalmaktadır. Bu konular yasama organının yetkisinde olan ve kanunla düzenlenebilen konulardır. Başka bir organın işlem yapması fonksiyon gaspı sayılır⁶⁵. Dolayısıyla, vergi idaresinin düzenleme yetkisi verginin kanunîliği ile suç ve cezada kanunîlik ilkeleri ile sınırlandırılmaktadır.

2) İdare Anayasa'ya ve kanuna uygun davranmak durumundadır. Bu bağlamda Bakanlar Kurulu verginin temel unsurlarına ilişkin düzenleyici işlem yapma yetkisini, Anayasa'dan almaktadır (AY m.73/4). Bu yetki ile, vergi kanunlarındaki aşağı ve yukarı sınırlar arasında vergi oranları takdir edilmektedir. Bu işlemler vergi idaresi için de bağlayıcıdır.

Vergi kabahatleri konusunda kanunîlik ilkesi suçlarda olduğu gibi katı uygulanmamaktadır: Yasama organı esas itibariyle şekli vergi ödevlerini kanunla düzenlemekle birlikte, yasama organı yerine idare tarafından düzenlenmesi uygun olan konularda çerçeve hüküm oluşturulabilmektedir⁶⁶. Bu şekilde birçok konuda vergi idaresine düzenleme yetkisi verilmektedir (VUK m. 160/2, 175/2, 4, 177/5, 190/son, 203/son, mük. m. 227, mük. m. 241/son, mük. m. 242, mük. m. 257). Bu konular, idarenin işin uzmanı görüldüğü, ekonomik gelişmelerin hızına uygun davranılması ihtiyacından kaynaklanan, ayrıntılı bilgiye yer verilmesi gereken teknik konulardır⁶⁷. Doğrudan verginin temel

⁶⁵ Bkz. Çağan, (Yetki), s. 111; Memiş, s. 60.

⁶⁶ Çerçeve hükme dayanarak idareye kabahatlerin belirlenmesi yetkisi verilmesinin Anayasanın 73 ve 38'inci maddelerine aykırı olduğu yönündeki görüş için bkz. Yavaşlar, İdari Nitelikli, s. 163.

⁶⁷ Bkz. Güneş, s. 133, 156, 159; Karabulut, s. 136, 145; Memiş, s. 79, 85; Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 35; "Teknik nitelikteki görevlerin düzenlenmesi" yönündeki görüş için bkz. Teziç, s. 88.

unsurlarıyla ilgili olmadıkları için birer malî yükümlülük şeklinde de değerlendirilmemektedir⁶⁸. Vergi idaresi, esas itibarıyla vergi kanunları tarafından belirlenmiş sınırlar içinde kalmak koşuluyla düzenleyici işlem yapabilmektedir⁶⁹. Bir çerçeve kuralın içeriğinin doldurulması, idarenin kanunîliği ilkesine dayanılarak yapılmaktadır⁷⁰. Böylece idarenin kanuna dayalı yaptığı düzenleme ile yasamanın işlemi tamamlanmakta ve bu düzenleme çerçevesinde idare tarafından uygulanmaktadır⁷¹. Kanunla düzenlenmemiş bir konuda idarenin yetkisi bulunmamaktadır. Vergi idaresi çerçeve hükmü doldururken, kamu yararını gözeterek, bazı ölçütler oluşturulabilir: Birincisi, Anayasa ve kanunlara uygunluktur (AY m. 8). Temel hak ve özgürlükler ile bunları sınırlandıran kanunlar göz önünde bulundurulmalıdır⁷². İkincisi ise, kabahat şeklinde düzenlenecek bir davranışın, vergisel kamu düzenini koruma amacı taşıması gerekmektedir. Bu nedenle idare, vergisel kamu düzeninin korunmasıyla orantılı bir ödev koymaya dikkat etmelidir. Bu amacı aşan ödevler konulmamalı ve her durumda kamu yararı gözetilmelidir. İdare tarafından konulacak ödevlerin vergi ödevlisini maddî veya manevî bakımdan hiç etkilenmemesini sağlayabilmek mümkün değildir⁷³. Ancak, ödevlerin vergisel kamu düzenini koruma (kamu yararı) amacıyla orantılı olması, ekonomik veya psikolojik bakımdan katlanılabilir bir yük getirmesi kabul edilebilir⁷⁴. Bu ödevlerin temel hak ve özgürlükler ile vergisel kamu düzeni içerisinde orantılı yük getirip getirmediği, her bir düzenleyici işlem bakımından yargı organları tarafından tartışma konusu olmaktadır.

⁶⁸ Krş. Güneş, s. 133, 159; Maliye Bakanlığına VUK'nun mük. 257'nci maddesi ile verilen yetkilerin idare tarafından düzenleyici işlemle kabahat sayılan davranışın belirlenmesi ve bunlara yaptırım öngörmesinin Anayasa'nın 38'inci maddesine aykırı olduğu yönü görüş için bkz. Şenyüz, s. 18.

⁶⁹ Çağan, Yetki, s. 136.

⁷⁰ Kanunla yapılabilecek işlerin bir çerçeve içinden gösterilmiş olması durumunda idarenin düzenleyici işlem yapabileceği yönündeki görüş için bkz. Güneş T., s. 147.

⁷¹ Teziç, s.90.

⁷² Yavaşlar, İdari Nitelikli, s. 147.

⁷³ Ekonomik maliyet getiren ödeme kaydedici cihaz kullanıcılarının idare tarafından belirlenmesinin verginin kanunîliğine aykırı olduğu görüşü için bkz. Güneş, s.167; Memiş, s. 92.

⁷⁴ Sancaktar, s. 76; Ayrıca farklı görüşler için bkz. Gülsen G. 133, 159; Üstün, s. 146, 182; Yavaşlar, Vergi Usul Kanunu, s. 293, 294.

Kamu yararı ile orantılı olmayan ödevler keyfi nitelikte görülerek iptal edilebilmelidir.

Anayasa Mahkemesi, Maliye Bakanlığı'na defter ve belge düzeni değişiklikleri konusunda verilen yetki ile ilgili olarak (VUK mük. m. 257), bu yetkinin, verginin temel unsurlarında değişiklik yapmayı içermemesi nedeniyle (AY m. 73) bu tür ayrıntıları idarenin genel nitelikli tasarrufuyla yapabileceği görüşündedir. Bu konuda idareye düzenleme yetkisi verilmesini belge düzeni ve ispata ilişkin zorunluluktan kaynaklandığını, bu ödevlerin doğrudan kişilerin temel haklarıyla ilgisi olmadığını, ek önlemler almasına yönelik olduğunu ve bunun idarenin genel olarak yönetimi esaslarını ilgilendirdiğini belirtmektedir⁷⁵. Ödeme kaydedici cihazları kullanma mecburiyeti ile ilgili bir başka kararında ise, Bakanlık tarafından düzenleyici işleme belirlenen usul ve esasların yasama yetkisinin devri ile suç ve cezada kanunîlik ilkelerine aykırı olup olmadığını konularını incelerken, vergi ve benzeri malî yükümlere ilişkin uygulamaya yönelik kuralların idarenin düzenleyici metinlerine bırakılmasını yasama organının takdirinde görmüştür⁷⁶. Maliye Bakanlığının bu düzenleme yetkisi ile malî yüküm getirmediğini, usulsüzlük yaptırımını konusunda ise, bu yaptırımın idarenin hürriyetin kısıtlanması sonucunu doğuran bir yaptırım uygulayamayacağı şeklindeki kurala aykırı olmadığını ve idarenin yetkili olduğu durumlarda idarî para cezası uygulayabileceğini açıklamıştır. Meslek mensupları için idarenin ödev koyma yetkisi konusundaki (VUK. mük. m. 227) bir kararında ise, bu yetkinin Anayasanın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergi ödevi ile doğrudan ilgisinin bulunmadığını, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele amacı güttüğünü, bunun vergilemenin temel öğeleriyle (verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, tarifesi ve tahsil şekilleri ile) bir ilgisinin olmadığını, idarenin tüzük ve yönetmelik dışında da düzenleyici işlemleri olabileceğini, idarenin kanunları uygulamasının düzenleyici işlemlerle yapabileceğini, Bakanlığa verilen yetkinin malî yükümlülük

⁷⁵ Any. Mah. 15.10.1991 T., 1990/29 E., 1991/37 K. (AMKD., S. 27, C., 2, Ankara, 1993, s. 616-618).

⁷⁶ Any. Mah. 29. 01. 1997 T., 1996/11 E., 1997/4 K. (RG: 30.06.2001-24448).

getirmemesi nedeniyle yasama yetkisinin devri niteliği taşımadığını açıklamıştır⁷⁷.

İdarî yaptırım bir idarî işleme konu olan yaptırımdır⁷⁸. İdarî yaptırımlar idarî para cezası ile idarî tedbirlerden oluşmaktadır (KK m. 16/1)⁷⁹. Para cezası, belli bir miktar paranın tazmin amacı taşımaksızın Devlete ödenmesidir⁸⁰. Para cezası ile kişi esas itibariyle malvarlığından yoksun bırakılmaktadır⁸¹. Para cezası yaptırımı için davranışın suç teşkil edip etmemesinin önemi bulunmamaktadır⁸². Cezaî yaptırım ile idarî yaptırımı mahiyeti itibariyle farklı kabul eden görüşler olduğu gibi⁸³, farklı olmadığını düşünenler de bulunmaktadır⁸⁴. Ceza yaptırımı ile kişinin mahkeme tarafından cezalandırılması⁸⁵, idarî yaptırım ile ikaz

⁷⁷ Any. Mah. 26.6.1996 T., 1996/5 E., 1996/26 K., (AMKD., S. 37, C. I, s. 37-39)

⁷⁸ Bkz. Oğurlu, s. 160; Özay, Yaptırımlar, s. 40; Sancaktar, s. 61.

⁷⁹ İdarî yaptırımlar konusunda ayrıntılı açıklama için bkz. Karabulut, s. 22. vd.; Üstün, s. 151 vd.

⁸⁰ İçel, Yaptırım Teorisi, s. 113.

⁸¹ İçel, Kayıhan-Sokulluoğlu-Akıncı, Füsün-Özgenç, İzzet-Sözüer, Adem-Mahmutoğlu, Fatih, S.-Ünver, Yener. (2000). *Yaptırım Teorisi*, (Kısaltma, İçel, Yaptırım Teorisi). İstanbul: Beta Yayınları, s. 108, 110.

⁸² Donay, Para Cezaları, s. 15 (İçel, Yaptırım Teorisi, sayfa 109'dan naklen).

⁸³ Kabahatler Kanunu, Genel Gerekçesi; Donay, s. 10; Edizdoğan-Taş-Çetinkaya, s. 78; Karabulut, s. 14, 22, 33; Özay, Yaptırımlar, s. 143; Üstün, s. 155; Anayasa Mahkemesi de para cezasını (Any. m. 38) teknik anlamda ceza görmemektedir (15. 10. 1991 T., 1990/29 E. 1991/ 37 K. AMKD, S. 27, C. 2, s. 619-620). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bir yaptırımın idarî yaptırım mı yoksa, cezaî yaptırım mı olduğunu ülkelerin iç hukukuna göre değil, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine göre belirlemektedir. Örneğin, yaptırımın tüm yükümlülere ilgilendirmesi, tazmin etmekten yerine davranışın tekrarını önlemesi (cezaî nitelik taşıması) ve miktarın yüksek olması gibi özellikler birlikte değerlendirilerek cezaî niteliği tespit edilmektedir (Bkz. Karabulut, s. 14; Tezcan, Durmuş. (2008). "AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılama Hakkı", *Danıştay ve İdarî Yargı Günü 138 Yıl, 11-12 Mayıs 2006*. Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, s. 25-26). İç hukukta bir yaptırım idarî yaptırım kabul edilmesine rağmen AİHM tarafından bu yaptırım cezaî nitelikte kabul edilebilmekte ve adil yargılama kurallarını uygulamaktadır (Tezcan, s. 30). Ancak, Anayasanın 36'ncı maddesinin adil yargılama hakkını düzenlemesi, iç hukukta kabahatlerin yargılanması bakımından bir ayırımın olmadığını göstermektedir (Tezcan, s. 31). İdarî yaptırımlar ile kazaî yaptırımlar arasındaki farklar konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Soyaslan, s. 143 vd.

⁸⁴ Hafizoğulları, Zeki. (1996). *Ceza Normu*. Ankara: UA-S Yayıncılık, s. 213 vd.

⁸⁵ Bkz. Hafizoğulları, s. 218.

edilerek düzene uymasının sağlanması⁸⁶, diğer bir ifadeyle vergi ödevlisinin disipline edilmesi amaçlanmaktadır⁸⁷. Bir miktar paranın ödetilmesi suretiyle, vergi düzenindeki şekli ödevlere aykırı davranışların tekrarlanmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır⁸⁸. Malvarlığını azaltıcı etkisi bakımından idarî para cezasının adli para cezasından farklı olmadığı söylenebilir. Fakat, cezaî yaptırım ile idarî yaptırım arasında kararı veren organ, yaptırımın uygulanması ve sonuçları bakımından farklar bulunmaktadır⁸⁹. İdarî yaptırımlar idare tarafından uygulanmakta, adli sicile kaydedilmemekte, ödenmeyince hapse çevrilmemekte, üzerinde uzlaşma yapılabilmekte ve gerçek kişi yanında tüzel kişiye de uygulanabilmektedir. Bunlar bir vergi veya bir ceza sayılmadığı için, verginin kanunîliği ilkesi veya cezanın kanunîliği ilkesinin kapsamı dışında kalmaktadır. Bu nedenle konunun kabahatte kanunîlik ve idarenin kanunîliği ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir⁹⁰.

İdarî para cezası maktu veya nispî olabilmektedir. İdarî para cezasının alt ve üst sınırlarının kanunla tespit edildiği durumda, idare, haksızlığın içeriği, kabahat işleyeninin kusuru ile ekonomik durumunu göz önünde bulundurarak, ceza miktarını takdir etmektedir (KK m. 17/2). Vergi kabahatleri için öngörülen idarî yaptırımlar da idarî para cezası niteliğindedir (KK m. 16). Kabahatlerdeki kanunîlik ilke idarî yaptırımlar bakımından daha katı olduğu izlenimi vermektedir. Yaptırımın türü, süresi ve miktarı kanunla belirlenmektedir⁹¹ (KK. m. 4/II). Usulsüzlüklere ilişkin yaptırımlar kanunla ve kanuna bağlı cetvelle maktu olarak belirlenmiştir (VUK. m. 352, mük. m. 414). Bazı özel usulsüzlük yaptırımları maktu, bazılarının asgarî tutarı veya azamî tutarı belirtilerek

⁸⁶ İçel- Donay, s. 32; İkaz etmek, uyarmak ve dikkat çekmek anlamına gelmektedir (Devellioğlu, Ferit. (2002). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*. Ankara: Aydın Kitabevi, s. 423.

⁸⁷ Oğurlu, s. 156-157; Mahmutoğlu, İdari Ceza Hukuku, s. 122.

⁸⁸ Karakoç, s. 451; Üstün, s. 152.

⁸⁹ Kabahatler Kanunu, Genel Gerekeç; Hafizoğulları, s. 217; Oğurlu, s. 163 vd.; Yavaşlar, (İdari Nitelikli), s. 132.

⁹⁰ Yaptırım türünün idarî yaptırım olması, konunun idare hukuku içerisinde değerlendirilmesinin nedenidir (Bkz. Karabulut, s. 85; Karakoç, s. 449).

⁹¹ Karakoç, s. 145; Yurtcan, s. 5.

nispî para cezası şeklinde belirlenmiştir. Vergi ziyasının yaptırımını ise, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında nispî para cezasıdır. Bu yaptırımın tutarı (ziyaa uğratılan verginin bir katı olması) miktarı bakımından, idarî yaptırımın uyarıcı olma özelliğini aşmış ve aşmadığı tartışılabilir durumdadır. Bununla birlikte, vergi kabahatlerine uygulanan yaptırımların kanunla belirlendiği görülmektedir.

İdarî para cezaları “yeniden değerlendirme oranı”na göre artırılmaktadır (KK m. 17/son, VUK mük. m. 298, 3, B)⁹². Devlet İstatistik Kurumu tarafından belirlenen toptan eşya fiyatları genel endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı, Maliye Bakanlığı tarafından yeniden değerlendirme oranı kabul edilerek, Resmî Gazete’de yayınlanmaktadır. Bakanlar Kurulu’nun yeniden değerlendirme oranına göre belirlenen had ve miktarları yarısına kadar arttırmaya ve indirmeye, nispi sınırları iki katına kadar arttırmaya ve yarısına kadar indirmeye ve tekrar kanundaki seviyeye getirmeye yetkisi bulunmaktadır (VUK m. 414, III). Maliye Bakanlığı yeniden değerlendirme oranına göre belirlediği idarî para cezası tutarlarını bir genel tebliğ ile malî yılbaşından önce ilân etmektedir⁹³. Bakanlar Kurulu’nun yukarıdaki yetkisi, verginin temel unsurlarına ilişkin olan Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrasında belirtilen yetki dışında bir yetkidir⁹⁴. Ayrıca, idarî yaptırımlar cezaî yaptırımlardan ayrı düzenlendiği için, idarî para cezasındaki artış kuralı cezada kanunîlik ilkesini ihlâl etmemektedir⁹⁵. Çünkü, idarî yaptırımların cezaî nitelikte

⁹² Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü’nün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığı tarafından Resmî Gazete’de ilân edilir (VUK m. 238, 3).

⁹³ Bkz. 393 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 29.12.2009-27447).

⁹⁴ Bilici, Nurettin. (2009). *Vergi Hukuku*. 21. (Bs.). Ankara: Seçkin Yayınları, s. 90; Üstün, s. 117; Vergi ziyasına ilişkin para cezasının hesaplanmasına ölçü alınan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmesinin Anayasanın 38. maddesine aykırılığı yönündeki açıklamalar için bkz. (Yavaşlar, İdari Nitelikli, 145, 146).

⁹⁵ Bu yetkinin, verginin kanunîliği, suç ve cezanın kanunîliği ve idarenin kanunîliği ilkesine aykırılık olduğu yönündeki görüş için bkz. (Güneş, s.131; Yavaşlar, Vergi Usul Kanunu, s. 295); Yasama organının Anayasa’nın 73’üncü maddesindeki görevini küçülttüğü yönündeki görüş için bkz. Erginay, Akif. (1998). *Vergi Hukuku*, (Kısaltma, Erginay, Vergi). (16. Bs.). Ankara: Savaş Yayınları, s. 113. Suç ve cezada kanunîlik

olmadığı belirtilmektedir. Kabahatler Kanunu idarî para cezasının miktarının kanunla belirlenmesi ilkesi (kanunîlik ilkesi) yanında, “idarî para cezası artış oranının idare tarafından belirlenmesi” şeklinde bir kuralı da içermektedir (KK m. 4/2, 17/son). Bu iki kuralın çelişkili bir durum yaratıp yaratmadığı da incelenebilir: Her ikisi de KK’nun Genel Hükümleri arasındadır. Genel hükümler arasında farklı yerlerde düzenlenmiş olsalar da, lâfzî bakımdan “miktar” konusu kanunîlik ilkesinin, “artış oranı” ise bu ilkenin istisnası görünümündedir. Vergi kabahatleri için öngörülen yaptırımların miktarı bakımından kaynağı VUK’dur. İdarî para cezaları öncelikle kanunla belirlenmekte, artışın ölçütü de aynı kanunda gösterilmektedir. Bu nedenle, KK’ndaki idarî yaptırımların kanunîliği ilkesini idarenin istisnaî yetkisi olan “artışı belirleme yetkisi” ile birlikte, bir bütün olarak değerlendirmek gerekir⁹⁶. Sonuçta, idarî para cezasının miktarı bakımından da katı bir kanunîlik ilkesinin uygulanmadığı kanaatine varılmaktadır. İdare, idarenin kanunîliği ilkesi çerçevesinde, kanunun kendisine verdiği yetkiye dayanarak (usule uyarak) artış oranını belirlemektedir.

Anayasa Mahkemesi, vergi ziyayı yaptırımı hesaplanırken gecikme faizinin hesaba katılmasını Anayasa’nın 38’inci maddesine aykırı bulmuştur. Gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin önceden bilinmemesi durumunu, cezanın miktarında belirsizliğe neden olacağını belirtmiştir⁹⁷. Danıştay ise vergisel para cezalarını teknik anlamda ceza niteliğinde kabul ederek, Anayasa’nın 38’inci maddesi gereği yasama organının tereddüt yaratmayacak şekilde düzenlenmesi gerektiği görüşündedir⁹⁸. Anayasa Mahkemesi idarî para cezalarının artışı konusunda farklı görüştedir. Bakanlar Kurulu’nun vergi cezalarının artırılması konusundaki yetkisinin Anayasa’nın 73/4

ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki görüş için bkz. Karakoç, s. 452; Yaptırımda kanunîlik ilkesine aykırı olduğu yönündeki görüş için bkz. Yavaşlar, İdari Nitelikli, s. 163.

⁹⁶ Yaptırım koymanın idarenin düzenleme yetkisini kullandığı araçlardan birisi olduğu yönündeki görüş için bkz. Sancaktar, s. 75.

⁹⁷ Any. Mah. 06.01.2005 T., 2001/3 E., 2005/4 K. (AMKD., S. 41, Ankara, 2005, s. 351).

⁹⁸ Bkz. DİBK, 1988/1 E., 1989/1 K., Karabulut, s. 118.

maddesinde yer verilen istisnanın dışında kaldığını belirterek, bu yetkinin genel düzenleme yetkisi şeklinde kullanılacağını, para cezalarının ceza niteliğinin zaman içinde (enflasyon karşısında) etkisini kaybetmesi nedeniyle artışın yapılmasında kamu yararı olduğu görüşündedir⁹⁹. Bir başka kararında, VUK'nun 298'inci maddesinin çerçevesinin kanun koyucu tarafından kanunla çizildiğini, kanunla düzenlenen para cezalarında artış yapılarak suçun işlenmesinden önce cezanın belirgin hale geldiği belirtilerek, bu maddenin Anayasanın 38'inci maddesine aykırı olmadığı belirtilmektedir¹⁰⁰.

SONUÇ

Anayasa'daki kanunilik ilkeleri açısından düşünüldüğünde, vergi kabahatleri konusunun suç ve cezanın kanuniliği, verginin kanuniliği ve idarenin kanuniliği ilkeleriyle ilişkili değerlendirildiği görülmektedir. Ceza hukukundaki değişikliklerle kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır. İdarî yaptırımlara cezaî yaptırımlardan farklı nitelikte sayılmaları nedeniyle farklı sonuçlar öngörülmüştür. Dolayısıyla bu konular suç ve cezanın kanuniliği ilkesinin kapsamı dışında kalmaktadır. Vergi kabahatleri, şekli vergi ödevlerini ihlâl eden davranışları gösterdiği için vergi hukukunun konusudur. Ancak vergi kabahatleri ve yaptırımları birer malî yüküm sayılmadıkları için, verginin temel unsurları arasında değerlendirilememekte ve bu nedenle verginin kanuniliği ilkesi dışında kalmaktadır.

Pozitif hukuk bakımından Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin, diğer kabahatlere olduğu gibi, vergi kabahatlerine de uygulanması gerekmektedir. Kabahatler konusundaki bu değişiklik, vergi kabahatleri bakımından da büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla, vergi kabahatleri ve bu kabahatlere uygulanan yaptırımlar, Kabahatler Kanunu'ndaki kanunilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmelidir. Esas itibarıyla bu konu idarenin kanuniliği ilkesi altında düşünülmelidir.

⁹⁹ Any. Mah. 19.03.1987 T., 1986/5 E., 1987/7 K. (AMKD., S. 23, s. 153-154); Any. Mah. 24.02.1987 T., 1985/24 E., 1987/6 K. (RG: 12.11.1987-19632).

¹⁰⁰ Any. Mah. 17.06.2004 T., 2000/24 E., 2004/82 K. (AMKD. S. 41, Ankara, 2005, s. 178).

KAYNAKÇA

- Baykara, Bekir . (2008). “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”. *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. (2006). *Vergi Ceza Hukuku*. (3. Bs.). Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- Bilici, Nurettin. (2009). *Vergi Hukuku*. (21. Bs.). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Çağan, Nami. (1982). *Vergilendirme Yetkisi* (Kısaltma, Çağan, Yetki). İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağan, Nami. (1983). “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”. *Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 69-81, Ankara.
- Demirbaş, Timur. (2007). *Ceza Hukuku, Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Devellioğlu, Ferit. (2002). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat*. Ankara: Aydın Kitabevi.
- Donay, Süheyl . (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Edizdoğan, Nihat-Taş, Metin-Çetinkaya Ali. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erginay, Akif. (1998). *Vergi Hukuku* (Kısaltma, Erginay, Vergi). (16. Bs.). Ankara: Savaş Yayınları.
- Erginay, Akif. (1983). “Yeni Anayasamızın Malî Hükümleri”, *Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan* (Kısaltma, Erginay, Malî Hükümler). Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, s. 57-68, Ankara.
- Erman, Sahir (1988). *Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi.

- Gözler, Kemal. (2003). *İdare Hukuku, C. I* (Kısaltma, Gözler, C. I). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Günday, Metin. (2003). *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Güneş, Gülsen. (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi* (Kısaltma, Güneş). (2. Bs.). İstanbul: XII Levha. 2. Baskı.
- Güneş, Turan. (1965). *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri* (Kısaltma, Güneş, T.). Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Hafizoğulları, Zeki. (1996). *Ceza Normu*. Ankara: UA-S Yayıncılık.
- İçel, Kayıhan-Donay, Süheyl. (1999). *Ceza Hukuku, Genel Kısım, 1. Kitap*. (3. Bs.). İstanbul: Beta Yayınları.
- İçel, Kayıhan-Sokulluoğlu-Akıncı, Füsün-Özgenç, İzzet-Sözüer, Adem-Mahmutoğlu, Fatih, S.-Ünver, Yener. (2000). *Yaptırım Teorisi* (Kısaltma, İçel, Yaptırım Teorisi). İstanbul: Beta Yayınları.
- Kaneti, Selim. (1986/1987). *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Karabulut, Mustafa. (2008). *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Karakoç, Yusuf. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. (4. Bs.). Ankara: Yetkin Kitabevi.
- Koca, Mahmut-Üzülmez, İlhan . (2009). *Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kumrulu, Ahmet G. (1981). “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan*, C. XXXV(1), 147-162.
- Mahmutoğlu, Fatih Selami. (1995). *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi* (Kısaltma, Mahmutoğlu, İdare Ceza hukuku). İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

- Mahmutoğlu, Fatih Selami. (2009). “ Suç-Kabahat Ayrımı- İdare Ceza Hukukunun Temelleri”. *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. (Kısaltma, Mahmutoğlu, Suç-Kabahat Ayrımı). Ankara: Seçkin Yayınevi, 27-42.
- Memiş, Emin. (2008). “Anayasanın “Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır” Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan “Alt ve Üst Sınırları Belirleme” ve “Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir” Hükümlerinin Değerlendirilmesi, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl, 11-12 Mayıs 2006*. Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu, 33-107.
- Oğurlu, Yücel. (1999). “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*. C. III/(1), 143-193.
- Otacı, Cengiz. (2006). *Türk Kabahatler Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncel, Muallâ-Kumrulu, Ahmet- Çağan, Nami. (2009). *Vergi Hukuku*. (Kısaltma, Öncel-Kumrulu-Çağan). (17. Bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özay, İlhan. (2002). *Gün Işığında Yönetim*. (Kısaltma, Özay, Gün Işığı). İstanbul: Alfa.
- Özay, İlhan. (1985). *İdari Yaptırımlar*. (Kısaltma, Özay, Yaptırım). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Özbudun, Ergun. (1995). *Türk Anayasa Hukuku*. (4. Bs.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özbek, Veli Özer. (2006). *Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı, C. I, Genel Hükümler*. (Kısaltma, Özbek, TCK İzmir Şerhi, C. I). Ankara: Seçkin Yayınları.

- Öztürk, Bahri. (2009). “Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları”. *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, (Kısaltma, Öztürk, Kabahat), Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Öztürk, Burak. (2009). *Fransız ve Türk Hukukunda İdarenin Düzenleme Yetkisinin Kapsamı*, (Kısaltma, Öztürk, İdare). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Sancaktar, Oğuz. (2009). ”İdari Cezaların Yaptırım Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Soyaslan, Doğan. (1990). *Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi*. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Soydan, Billur Yatlı. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, *Vergi Sorunları*, S. 143, s. 151-167
- Şenyüz, Doğan . (2008). *Vergi Ceza Hukuku*, (4. Bs.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tezcan, Durmuş. (2008). “AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılama Hakkı”. *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138 Yıl*, 11-12 Mayıs 2006, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları.
- Teziç, Erdoğan. (1972). *Türkiye’de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Ulusoy, Ali. (2009). “İdari Ceza Hukuku’nun İşlevi ve Hukuk Düzenindeki Yeri”. *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 43-48.
- Üstün, Ümit Süleyman. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yavaşlar, Funda Başaran. (2008). “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, (Kısaltma, Yavaşlar, Son Durum). *İstanbul Barosu Dergisi*. C. 82/(6), 2839-2859.

- Yavaşlar, Funda Başaran (2008). “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, (Kısaltma, Yavaşlar, İdari Nitelikli), *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138 Yıl*, 11-12 Mayıs 2006, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, s. 131-179.
- Yavaşlar, Funda Başaran (2009). “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, (Kısaltma, Yavaşlar, Vergi Usul Kanunu). *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 285-297.
- Yurtcan, Erdener. (2005). *Kabahatler Kanunu ve Yorumu*. İstanbul: Beta Yayınları.

