

^HVERGİ CEZA HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİNE İLİŞKİN BİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARI ÜZERİNE DÜŞÜNCELER*

*Arş. Gör. Gözde KAZAKER***

GİRİŞ

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin sonucu olarak, 2005 yılında 5326 sayılı Kabahatler Kanunu yürürlüğe girmiştir. Genel kanun niteliğinde olan bu kanun, idarî yaptırım (idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi) gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı düzenlemesini içermektedir. Bu da, söz konusu kanunun Vergi Usul Kanunu'nda yer alan idarî yaptırım gerektiren fiiller hakkında da uygulama bulacağı anlamına gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan idarî yaptırım gerektiren fiillerin, Kabahatler Kanunu anlamında “kabahat” sayılmasının bir zorunluluk halini almasıyla, vergi ceza hukukunda da kişilerin vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden fiillerinin “*vergi kabahatleri*” ve “*vergi suçları*” olarak ikili bir ayrıma tutulması bir gereklilik olarak ortaya çıkmıştır.

Kabahatler Kanunu'nun genel ilke ve kuralları belirlenirken, kabahatlerin nitelikleri göz önünde bulundurularak bazı özel düzenlemeler getiril-

^H Hakem incelemesinden geçmiştir.

* Bu çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı “Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri” dersinde sunulan seminer ödevinin, Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ ve dersi alan doktora öğrencilerinin değerli görüşleri çerçevesinde geliştirilen hâlidir. Destek ve katkılarından dolayı Sayın Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ'a ve dönem arkadaşlarıma teşekkür ederim.

** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı

miştir. Kabahatler Kanunu'yla getirilen bu düzenlemelerden biri de, uluslararası metinlerin çoğunda yer verilen ve Anayasal dayanağı olan kanunîlik ilkesine ilişkindir. Getirilen bu düzenlemeyle birlikte, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunan vergi ceza hukukunda, Kabahatler Kanunu'nun kapsamına dâhil olan vergi kabahatleri açısından kanunîlik ilkesinin nasıl değerlendirileceğinin irdelenmesi gerekmektedir. Çerçeve kanun hükümlerinin idarece doldurulup doldurulamayacağı, başka bir ifadeyle idarenin düzenleyici işlemleriyle kabahat oluşturulup oluşturulamayacağı noktasında yoğunlaşan tartışmalar, vergi kabahatleri açısından da büyük önem arz etmektedir.

Çalışmamıza kaynaklık eden karar, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2'nci bendinde yer alan "*Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen*" ibaresine ilişkindir. Hüküm, kanunîlik ilkesini yürütmeye verilecek düzenleme yetkisinin belirli olması noktasında ihlâl ettiği gerekçeyle, Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelmiştir. Anayasa Mahkemesi, belgelerin vergi kayıp ve kaçacağını önleme amacını gözeterek, Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2'nci bendinde sayılan belgelere ilave olarak belge düzenlenmesini belirleme yetkisini, günlük olayların izlenmesi, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik önlem niteliğinde olduğunu ifade etmiş ve düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna varmıştır.

Bu çerçevede çalışmamız, üç ana bölümden oluşmaktadır: İlk bölümde; inceleme konusu kararın esas (karşı oylarla birlikte), ikinci bölümde karara esas olayın özeti verilmiştir. Kararın değerlendirilmesinin yapıldığı üçüncü bölümde ise, öncelikle karardaki hukukî sorun tesbit edilmiş, ardından vergi kabahatleri ve cezaları genel olarak ifade edilmiş ve incelediğimiz karara da konu olan özel usulsüzlük kabahati unsurlarına ayrılarak ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünün devamında, vergi ceza hukukunda kanunîlik ilkesi, öncelikle genel olarak, ardından kabahatler ile yaptırımları boyutuyla ifade edilmiştir. Son olarak üçüncü bölümde, vergi ceza hukukunda kanunîlik ilkesini tamamlayıcı işlev gören, hukukî güvenlik ilkesi irdelenmiştir. Yapılan tüm bu açıklamaların altında karar ilgili yönleriyle değerlendirilmiş, çalışmanın son kısmında ise, konuya ilişkin genel değerlendirmemize ve çıkardığımız sonuçlara yer verilmiştir.

I. İNCELEME KONUSU KARARIN ESASI

İncelememize konu karar, Anayasa Mahkemesi'nin 3.2.2011 tarih ve E. 2009/5, K. 2011/31 sayılı kararıdır¹. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun² 25.5.1995 gün ve 4108 sayılı Kanun'un 8'inci maddesiyle değiştirilen 353'üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan "...*Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin...*" ibaresinin, Anayasa'nın 2'nci, 7'nci, 38'inci ve 73'üncü maddelerine aykırı olup olmadığının değerlendirildiği kararın esasa ilişkin kısmının önem arz eden kısımları şöyle özetlenebilir:

İtiraz yoluna başvuran Bursa İkinci Vergi Mahkemesi, "Anayasa'da yer alan "hukuk devleti" ile "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkeleri bir arada düşünüldüğünde, hukuk devletlerinde ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin ancak kanunla konulabileceğini, idarenin kendi tasarrufları ile kişi hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağını, ayrıca yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait bulunduğunu, bu yetkinin devredilemeyeceğini, kanunilik ilkesinin vergi ve benzeri sorumluluklar için de geçerli olan bir anayasal ilke olduğu dikkate alındığında itiraz konusu kuralın bu haliyle Anayasa'nın 2'nci, 7'nci, 38'inci ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu"nu ileri sürmüştür. Başvuran Mahkeme, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan "...*Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin...*" ibaresinin iptalini istemiştir.

Başvuran mahkemece iptali istenen kural, vergi idaresince, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı

¹ (RG. 14.05.2011 - 27934).

² 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.1.1961 - 10703-10705).

olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10.000.000 (149 YTL)³ lira özel usulsüzlük cezası kesilebilmesine ilişkindir.

Esasa ilişkin değerlendirmesinde öncelikle kuralın anlam ve kapsamına değinen Anayasa Mahkemesi, vergi yükümlülerinin belirlenen yer, zaman ve şekilde ödevlerini yapmamaları durumunda, Vergi Usul Kanunu'nda "ceza hukuku kapsamında kalan yaptırımlar" ve "vergi idarelerinin uyguladıkları idarî nitelikteki cezalar" şeklinde iki tür yaptırım öngörüldüğünü ifade etmiştir. Bunlardan, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen idarî nitelikteki vergi cezalarından biri olan usulsüzlük cezasını, aynı Kanun'un 351'inci maddesinde vergi kanunlarının şekil ve usûle ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi şeklinde tanımlandığını, usulsüzlük cezalarının, 352'nci maddede yer alan "genel usulsüzlük" ve 353'üncü, 355'inci ve mükerrer 355'inci maddesinde yer alan "özel usulsüzlük" şeklinde iki ana gruba ayrılarak düzenlendiğini ve genel usulsüzlük cezalarından daha ağır yaptırımlar içeren özel usulsüzlük cezalarının ağırlıklı olarak "Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerin verilmesi ve alınması yükümlülüklerine aykırı davranılması halinde" ortaya çıktığını belirtmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesi ile Maliye Bakanlığı'nın, vergi kayıp ve kaçığı önlemek amacıyla, tutulmakta olan defter ve belgelere ilâve olarak tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter veya belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya yetkili kılındığının ifade edildiği kararda; anılan maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği bu yetkiye dayanılarak gerçek usûlde vergilendirilen hizmet işletmelerinde adisyon kullanılması mecburiyeti getirildiği ve adisyon kullanımına ilişkin usûl ve esasların 185 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlendiği (genel tebliğde ayrıca adisyon kullanmayanlar hakkında itiraz konusu kuralın değişiklik öncesi haline gönderme yapılarak özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı) hususu üzerinde durulmuştur.

³ 22.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanununun 19'uncu maddesiyle değiştirilen mükerrer madde 414 hükmüne istinaden 1.1.1998 tarihi itibarıyla geçerli olan had ve tutarlarına (9.12.1997 tarihli ve 97/10345 sayılı Kararname ile getirilen miktarlar) yükseltilmiş, 30.12.2013 tarihli ve 28867 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Maliye Bakanlığının 432 Sıra No.'lu Tebliği ile 1.1.2014 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktar, **190 Türk Lirasıdır.**

Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2'nci ve 73'üncü maddeleri ile ilgisini görmemiş; kuralı Anayasa'nın 7'nci ve 38'inci maddeleri yönünden incelemiştir. Anayasa Mahkemesi'nin incelemeye ilişkin değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Anayasa'nın 7'nci maddesi yönünden:

“Anayasanın 7'nci maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun, yükümlülerin vergilendirmeye ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüş bulunması, yükümlünün beyanına dayalı olan Türk vergi sisteminin bir gereğidir. Türk vergi sisteminde verginin salınması, yükümlünün beyanına; yükümlünün beyanı, defter kayıtlarına; defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olması ve belgelerin biçimsel koşulları taşımaları zorunluluğunun yanında, gerçek durumu yansıtmaları gerekmektedir.

Ek belge düzenleme zorunluluğu getirme yetkisi, vergi yükümlülerinin ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmalarını için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olup, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla taşımaktadır. Maliye Bakanlığı'na verilen tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten defter tutulmasını ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisi, amacının ve sonuçlarının Kanun'da belirlenmiş olması, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir. Bu ölçüler ve amacı aşan idarî düzenlemeler idarî yargı tarafından iptal edilecektir.

Belgelendirmede güdülen amaç, ödenmesi gereken vergilerin, vergi incelemesi yoluyla doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna ve gerçek usûlde vergilendirilenlere de adisyon düzenlemeleri sureti ile ücret karşılığında verilen bir hizmete açıklık getirildiğine göre, kanundan alınan yetkiyle Bakanlıkça düzenlenmesi gereken bir belge olarak belirlenmesinde Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır”.

Anayasa'nın 38'inci maddesi yönünden:

“Anayasa'nın 38'inci maddesinin 11'inci fıkrası ile idarenin, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına olanak tanınmamış ise de para cezası vermesi engellenmemiştir.

Kanun koyucu, suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlâl derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözeterek, 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, idarî yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir.

Diğer yandan, suçun kanunla saptanması, maddi olay olarak bir eylemin, ne zaman suç niteliğini alacağını belirlemek demektir. Öğretide suçun kanunda tanımlanmış ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, kanunla saptama olarak kabul edilmektedir. Suç sayılan eylem ve cezası kanunda 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 idarî kararlarla suç ihdası anlamına gelmez.

Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesi ile özel usulsüzlüklerin hangi eylemlerden oluştuğu ve karşılığında ne tür bir ceza verileceği açık bir şekilde ortaya konulmaktadır. İtiraz konusu kuralın yer aldığı 353'üncü maddenin 2 numaralı fıkrasında sayılan ve düzenlenmemeleri özel usulsüzlük cezasını gerektiren belgelerin neler olduğu ve taşınması gereken bilgilerin içeriği anılan Kanun'un 227 ile 242'nci maddelerinde ayrıntılı biçimde sayılmıştır. Bu fıkroda sayılan belgelerin niteliği ve amacı gözetildiğinde; vergi kayıp ve kaçağını önlemek amacıyla Maliye Bakanlığına verilen, sayılan belgelere ilaveten belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik önlem niteliğinde olduğunun kabulü gerektiğinden Anayasanın 38'inci maddesine aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek eylemleri önlemek, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı'nca getirilen belge düzenleme zorunluluğunun yerine getirilmemesini idarî para cezası yaptırımına bağlayan itiraz konusu kural, Anayasa'nın 7'nci ve 38'inci maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.”

Çoğunluk görüşüne katılmayan karşı oyların gerekçeleri ise özetle şu şekildedir:

Çoğunluk görüşüne katılmayan Genel Kurul Üyelerinden biri; itiraz konusu bölüm uyarınca, Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerle ilgili fıkrada belirtilen hususlara uyulmaması özel usulsüzlük cezası uygulanmasına neden olacağından, bu konuda vergi suçunun ne olduğunu belirleme yetkisinin idareye bırakılmış olduğunu ifade etmiştir. Anayasa'nın 38'inci maddesinde suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin benimsendiğini belirtmiş, bu ilke uyarınca, suç oluşturan eylemlerin ve bunların cezalarının kuşku ve duraksamaya yol açmayacak, açık, net ve anlaşılabilir biçimde kanun ile düzenlenmesinin gerektiğini, kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı, kişi güvenliğinin sağlanmasındaki üstün hukukî yararın da böyle bir düzenlemeyi zorunlu kıldığını belirtmiştir. İtiraz konusu bölümde öngörülen “düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin” neler olduğunu belirleyecek olan Maliye Bakanlığı'nın, bu konuya ilişkin kuralları ne zaman getireceği, değiştireceği veya kaldıracağı belli olmadığından, suç oluşturan eylemin, kanuna bakılarak saptanmasının imkânsız olduğunu da ifade eden üye, idare tarafından suçun, tebliğ gibi düzenleyici tasarruflarla belirlenmesinin kanunilik ilkesinin içerdiği temel güvenceleri sağlayamayacağını vurgulayarak görüşünü tamamlamıştır.

Çoğunluk görüşüne katılmayan diğer iki Genel Kurul Üyesi de, benzer düşüncelerle düzenlemenin Anayasa'nın 38'inci maddesinde yer alan kanunilik ilkesinin ihlâl edildiğini ifade etmiştir. Bu düşünceye ek olarak üyelerden biri görüşünde, Anayasa'nın 2'nci maddesi gereğince demokratik bir hukuk devleti olan Türkiye Cumhuriyeti'nde, Devlet'in tüm organlarının Anayasa ve hukukun üstün kuralları ile bağlı olduğunu, organların görev ve yetkilerinin bu çerçevede konulan kanunlarla belirlenmesi, yürütme organına bırakılan yetkilerin sınırlarının açıkça gösterilmesi ve yürütme organının

faaliyetlerinin hukukî güvenlik ilkesi gereğince belirli ve öngörülebilir olması gerekliliğini vurgulamıştır.

II. KARARA ESAS OLAYIN ÖZETİ

Kararda; kamu borçlusu, adisyon fişi düzenlenmediğinden bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin ikinci bendine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali istemiyle dava açmıştır. Bu davanın görülmesi sırasında itiraz konusu özel usulsüzlük cezasına dayanak teşkil eden kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Bursa İkinci Vergi Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin ikinci bendinde yer alan "...Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin..." ibaresinin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

III. KARARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Hukukî Sorun

Kararda çözümlenmesi gereken hukukî uyuşmazlık, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin ikinci bendinde yer alan Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin (bu ibare kapsamında değerlendirilmesi gereken karara konu olan adisyon fişinin) düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi hallerinin tespiti halinde öngörülen özel usulsüzlük cezasının kanunilik ve hukukî güvenlik ilkelerine aykırılık teşkil edip etmeyeceğidir.

B. Vergi Kabahatleri ve Cezaları

1. Genel Olarak

Vergi kabahatleri, vergi geliri kaybına neden olan ve/veya vergi sisteminin işleyişinde aksaklıklara neden olan ve kanun koyucu tarafından ağır olmayan hukuka aykırılıklar olarak görülen durumlardır. Başka bir

tanımlamaya göre ise, vergi kanunlarında öngörülen maddî ve/veya biçimsel yükümlülükleri ihlâl eden, idarî yaptırım gerektiren fiillerdir⁴.

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce, tespiti ve cezalandırılmasında idarî organların yetkili olduğu bu eylemlerin, genel ceza hukuku anlamında suç oluşturup oluşturmadığı tartışmalara neden olmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğünün ardından, 2'nci maddesiyle "idarî para cezası veya idarî tedbir gerektiren bütün fiillerin kabahat sayılması" ve 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının b bendiyle "idarî tedbirler yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında kanunun uygulanacağını ifade edilmesi" karşısında, söz konusu eylemlerin Kabahatler Kanunu anlamında kabahat oluşturduğu noktasında şüphe kalmamıştır⁵.

Devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik nitelik taşıyan vergi kabahatleriyle korunan hukuksal değer, "hazine yararı"dır. Zamanında ve eksiksiz olarak ödenen vergi borçları sayesinde Hazinesinin vergi kaybı önlenirken, kamu hizmetlerinin karşılığını oluşturan kamu gelirlerinin toplanmasıyla da kamusal yarar gerçekleşmektedir⁶. Burada, hazine yararının kamu yararı kavramıyla özdeşleştiği söylenebilecektir.

⁴ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 211; **Taşdelen**, Kabahatler, s. 16; **Şenyüz**, s. 30.

⁵ **Candan**, s. 56-57; **Şenyüz**, s. 29; **Tosuner/Arıkan**, s. 256-257; **Kaplan**, Uygulama, s. 100; **Torunoğlu**, s. 485; **Başaran Yavaşlar**, İdarî Nitelikli, s. 162; **Üstün**, Yetki, s. 26; **Sağlam**, s. 147. Kabahatler Kanunu'nun ek 1'inci maddesiyle getirilen özel düzenlemeyle Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümleri saklı tutularak, Kabahatler Kanunu'nun yargısal sürece ilişkin genel hükümlerinin uygulanması engellenmiştir. Bu, kanunkoyucunun Kabahatler Kanunu'nun, vergi kabahatleri üzerinde de etkili olacağını bilincinde olduğunu göstermektedir (**Başaran Yavaşlar**, Değişim Süreci, s. 74). Doktrinde, vergi hukukunun teknik bir hukuk dalı olmasına ve vergi kabahatlerinin diğer kabahatlerden farklılık arz eden noktalarının bulunmasına bağlı olarak, Kabahatler Kanunu'nun vergi kabahatleri açısından uygulanmasında, vergi hukukunun özelliklerinin dikkate alınarak düzenleme yapılması gerekliliği ifade edilmektedir (**Üstün**, Yetki, s. 27-28).

⁶ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 209; **Akkaya**, s. 29; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 475; **Şenyüz**, s. 31; **Öner**, s. 147; **Altundiş**, Etki, s. 168; **Torunoğlu**, s. 477. Doktrinde; hazine (kamu) yararına ek olarak, dürüst mükelleflerin hukukî menfaatlerinin de korunduğu ifade edilmektedir (**Başaran Yavaşlar**, Değişim Süreci, s. 72).

Vergi kabahatlerinin sonucu olarak, idarî yaptırımlarla karşılaşacak olanlar, vergi yükümlüsü ve vergi sorumluları ile bunlarla hukukî ilişki içerisinde olan üçüncü kişiler⁷ ve kanunda belirtilen diğer kişilerdir⁸.

Bir eylemin vergi kabahati oluşturabilmesi için, kastın varlığı şart değildir; kanunda öngörülen fiilin yapılması yeterlidir. Bu nedenle taksirli bir davranış da kabahatlerin işlenmiş sayılması için yeterli olacaktır⁹. Uygulanacak yaptırım açısından, fiilin kasten veya taksirle (örneğin; muhasebecinin eksik matrahlı beyannameyi kontrol etmeksizin vermesi, yerleşim yeri adresini değiştiren kişinin bunu bildirmemesi) işlenmesinin önemi olmasa da, kabahatler hukuku da kusur ilkesine dayandığı için¹⁰ kusuru ortadan kaldıran hata ve mücbir sebepler göz önünde bulundurulmalıdır¹¹.

Kabahatin ne şekilde işleneceğine ilişkin bir düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nda mevcut değildir. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 7'nci maddesi gereğince, kabahatlerin hem icraî hem de ihmalî hareketlerle işlenebilmesi mümkündür¹². İhmalî davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icraî davranışta bulunması hususunda hukukî yükümlülüğün

⁷ Vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu veya bunlarla ilişki içerisinde olmamakla birlikte, vergi kabahati işleyenler arasında değerlendirmesi gereken kişiler olabilecektir. Bu kişilere örnek olarak, VUK. m. 86, 148, 149, 150, 257/2 uyarınca bilgi vermek durumunda olanlar veya VUK. m. 353/10 uyarınca nakil vasıtasını durdurmayan araç sahipleri gösterilebilir (Şenyüz, s. 30; Akkaya, s. 29).

⁸ Candan, s. 56; Şenyüz, s. 30.

⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 211; Karakoç, Genel Vergi, s. 481; Şenyüz, s. 46; Başaran Yavaşlar, İdarî Nitelikli, s. 164-165; Altundiş, Etki, s. 171. Vergi Usul Kanunu'nda kabahatlerin, kasten veya taksirle işlenebileceği hususunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır (Taşdelen, Kabahatler, s. 68).

¹⁰ Kabahatler Kanunu ile vergi kabahat ve yaptırımları açısından getirilen önemli düzenlemelerden biri, kusur sorumluluğunun kabul edilmiş olmasıdır (Başaran Yavaşlar, Değişim Süreci, s. 78). Kabahatler Kanunu'nun kast ve taksir kenar başlıklı 9'uncu maddesi gereğince, "Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir."

¹¹ Taşdelen, Kabahatler, s. 68. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mücbir sebepler (m. 13) ile hata halleri (m. 369), kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlerdir (Şenyüz, s. 47-48).

¹² Karakoç, Genel Vergi, s. 481; Akkaya, s. 30; Candan, s. 58; Başaran Yavaşlar, Değişim Süreci, s. 79; Başaran Yavaşlar, İdarî Nitelikli, s. 152.

varlığı gereklidir. Keza vergi kabahatleri de genellikle, vergi kanunlarıyla kişilere getirilen ödevlerin ihmalî suretiyle işlenmektedir¹³.

Vergi kabahatleri eylemin ağırlığı doğrultusunda *vergi ziyai kabahatleri* ile *usulsüzlük kabahatleri (genel ve özel usulsüzlükler¹⁴)* olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi ziyai kabahatleri, yükümlü veya sorumlunun vergi kaybına yol açtığı hallerde söz konusu olacağından; vergi kaybına neden olmanın şart olarak aranmadığı, vergi kanunlarının usûl ve şekle ilişkin hükümlerine aykırı davranılmasının yeterli olduğu usulsüzlük kabahatlerine göre daha ağır bir niceliğe sahiptir¹⁵.

Vergi kabahatleri için öngörülen yaptırımlar¹⁶, oranlılık ilkesinin de bir sonucu olarak, kabahatlerin niteliğine göre değişiklik arz etmektedir. Bunlar, *vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarıdır*.

İdarî para cezası niteliğinde olan vergi cezaları, kamu kurumları da dâhil olmak üzere tüm yükümlü ve sorumlulara uygulanır.

Kanunun hangi hükümleri ihlâl edilmişse, bu aykırılığa uygun vergi cezası, vergi idaresince kesilir. Vergi idaresince kesilmiş cezaya karşı açılan

¹³ **Başaran Yavaşlar**, İdarî Nitelikli, s. 164; **Taşdelen**, Kabahatler, s. 127.

¹⁴ Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük kabahatlerine ilişkin yapılan bu ayrımın hangi kural ve ölçüler doğrultusunda yapıldığı belirli değildir. Kanunda “genel usulsüzlük” kavramına yer verilmiş değildir. Söz konusu usulsüzlüklerin doktrinde genel usulsüzlük olarak adlandırılması, kanun koyucu tarafından birtakım usulsüzlük fiillerinin özel usulsüzlük olarak adlandırılmasından kaynaklanmaktadır (**Şenyüz**, s. 136; **Bilici**, s. 86).

¹⁵ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 481.

¹⁶ Vergi kabahatlerinin karşılığını oluşturan vergi cezalarının (idarî vergi cezalarının) temelde cezaî veya idarî yaptırım mı olduğuna ilişkin doktrinde tartışmalar mevcuttur. Her ne kadar vergi kabahatleri karşılığında öngörülen cezalar, cezaî yaptırımlarla bazı ortak noktalara (kanunilik, kıyas ve aleyhe geçmişe yürümezlik) sahip olsa da, büyük farklılıklara (tüzel kişilerin cezaî sorumluluğu, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma kurumlarının varlığı, çevirmenin mümkün olmaması gibi) sahiptir (**Karakoç**, Genel Vergi, s. 479; **Kartal**, s. 122; **Torunoğlu**, s. 480). İdarî usûllerle belirlenen, vergi idarelerince verilip yargısal karar gerektirmeksizin uygulanan vergi cezaları, bizim de katıldığımız görüşe göre, idarî yaptırım niteliği taşımaktadır (**Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 210; **Akkaya**, s. 30; **Mutluer**, Vergi, s. 177; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 480; **Bayraklı**, s. 183; **Şenyüz**, s. 66; **Taşdelen**, Kabahatler, s. 71; **Altundiş**, Etki, s. 170; **Tezcan**, s. 1; **Kartal**, s. 122; **Waline**, s. 81; **Demirbaş**, s. 956; **Sağlam**, s. 147; **Bağdımlı**, s. 37; **Kaplan**, Uygulama, s. 100; **Çiçek/Herek**, s. 317; **Torunoğlu**, s. 481).

davada, yargı yeri cezayı olayın niteliğine uygun görmezse, başka bir vergi cezasına çevirebilir¹⁷.

Vergi kabahatleri ile vergi cezalarının genel çerçevesinin bu şekilde çizilmesinin ardından, inceleme konumuz olan karar açısından önem arz etmesi nedeniyle, özel usulsüzlük kabahati ve cezasına ilişkin detaylı açıklamalarda bulunulacaktır:

2. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

a. Genel Olarak

Usulsüzlük kabahatlerine konu olan fiiller, vergi kanunlarınca öngörülen şekli ve usûlî ödevlerin yerine getirilmemesine dayanmaktadır (VUK m. 351). Genel olarak usulsüzlük kabahatlerinde henüz bir vergi kaybı gerçekleşmemekle birlikte; vergi yükümlüsü veya sorumlusu, vergi kanunlarının şekli ve usûlî hükümlerini ihlâl ederek vergi kaybı için elverişli ortam yaratılmaya çalışıldığından, bu kabahatler “tehlike kabahatleri” olarak nitelendirilmektedirler¹⁸.

Özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin düzenlemelerle, Devlet’in vergileme işlevinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması amaçlanır¹⁹. Özel usulsüzlük kabahatleri, vergileme sürecinin düzenli işleyişinin sağlanmasında önem taşıyan; **fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi gibi belgelerin verilmemesi, alınmaması, düzenlenmemesi veya bulundurulmamasına** ilişkindir. Bu fiillere ek olarak, defter kaydı ve defterin yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmesi halleri gibi bazı şekli ödevlerin ihlâli de özel usulsüzlük kabahatinin kapsamına dâhil edilmiştir²⁰.

Vergilendirme ilişkisinde taşıdığı bu öneme paralel olarak, daha ağır usûl ihlâllerini konu alan özel usulsüzlük kabahatleri için, kanun koyucu

¹⁷ Karakoç, Genel Vergi, s. 482.

¹⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 211; Karakoç, Genel Vergi, s. 491; Saban, s. 227; Bayraklı, s. 187; Bilici, s. 87; Öner, s. 154-155.

¹⁹ Kelecioğlu, s. 1; Bayraklı, s. 190.

²⁰ Bilici, s. 89.

tarafından genel usulsüzlük kabahatlerinin yaptırımlarından daha ağır yaptırımlar öngörülmüştür²¹.

b. Özel Usulsüzlük Kabahatinin Unsurları

aa. Maddî Unsur

aaa. Hareket Unsuru

Vergi Usul Kanunu'yla şekle veya usûle ilişkin öngörülen yükümlülüklere aykırı davranılması, özel usulsüzlük kabahatinin hareket unsurunu oluşturmaktadır²².

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan özel usulsüzlük kabahatleri; *fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usûl hükümlerine uyulmaması* (VUK m. 353), *noterlerin Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezasını tahsil etmeden tasdik etmesi veya örneklerini çıkarıp vermesi* (VUK m. 355), *bilgi vermekten çekinme ile Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz ödevlerine* (VUK m. 256, 257 ve mük. m. 257) *aykırı davranılması* (VUK mük. m. 355) şeklindeki fiillerdir. Bu anlamda, özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenen fiillerin, genellikle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerin verilmesi ve alınması yükümlülüklerine aykırılık içerdiği söylenebilir²³.

bbb. Netice Unsuru

Dış dünyada meydana gelen değişiklik olarak ifade edilebilecek netice, vergi kabahatleri ile vergi suçlarında farklılık arz eder. Vergi suçları açısından vergi kaybının meydana gelmesi, netice unsurunu oluştururken; daha önceki açıklamalarımızda da ifade ettiğimiz gibi kabahatlerde henüz bir vergi kaybı meydana gelmemiştir, ancak vergi sorumluları ve yükümlülerince vergi kaybı için elverişli bir ortam yaratılmıştır.

²¹ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 493; **Öner**, s. 157; **Taşdelen**, Kabahatler, s. 125; **Kelecioğlu**, s. 1. Genel usulsüzlüklere oranla kamu düzenini daha fazla tehdit eden özel usulsüzlük halleri, bu özellikleri nedeniyle doktrinde “*yakın tehlike kabahati*” olarak da adlandırılmaktadır (**Bilici**, s 89).

²² **Taşdelen**, Kabahatler, s. 127.

²³ **Kelecioğlu**, s. 1.

Özel usulsüzlük kabahati açısından netice, vergi kaybı meydana gelmeksizin kanunun yapılmasını emrettiği işlerin yapılmaması veya yapılmasını emrettiği işlerin yapılması şeklinde ifade edilebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü, 355'inci ve mükerrer 353'üncü maddelerinde düzenlenmiş özel usulsüzlük kabahatlerinin vergi kaybına yol açması da mümkün olabilmektedir. Aynı zamanda vergi kaybına yol açan özel usulsüzlüklerin varlığı halinde, tek fiil söz konusu olsa da, özel usulsüzlük cezası ile vergi cezasının ayrı ayrı kesilmesi gerekir (VUK m. 353)²⁴.

Özel usulsüzlük kabahatinde, netice unsuru açısından vergi kaybının gerçekleşmesi önemli değildir. Önemli olan, kanunla öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmemesidir. Bu nedenle, özel usulsüzlük kabahatinde hareket unsuru ile netice unsurunun adeta aynı görünüşe sahip ve iç içe geçmiş şekilde olduğu söylenebilir²⁵.

bb. Manevî Unsur

Özel usulsüzlük kabahati, kast mevcut olmasa bile herkesin kendi fiil ve ihmâlinde sorumlu olması gerektiği anlayışıyla oluşturulmuştur²⁶. Bu nedenle, özel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi için, kanunda öngörülen fiilin gerçekleştirilmesi yeterlidir. Başka bir ifadeyle, maddî fiilin işlendiği objektif olarak ortadaysa, failin söz konusu fiili gerçekleştirirken, hangi kusur şekli ile hareket ettiği önem taşımaz²⁷.

c. Özel Usulsüzlük Kabahatinin Cezası

Genel usulsüzlük kabahatlerinin, Vergi Usul Kanunu'na bağlı cetvele göre cezalandırılacağı Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 1'inci bendinde ifade edilmişken, özel usulsüzlük kabahati için uygulanacak olan cezalar, kanunun özel usulsüzlük kabahatinin düzenlendiği ilgili maddesinde nisbî veya maktû olarak ayrıntılı şekilde belirlenmiştir. Ancak öngörülen cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, her yıl bir yıl önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca

²⁴ Mutluer, Vergi, s. 220; Karakoç, Genel Vergi, s. 499-500.

²⁵ Mutluer, Vergi, s. 220; Karakoç, Genel Vergi, s. 500.

²⁶ Mutluer, Vergi, s. 220.

²⁷ Mutluer, Vergi, s. 221; Karakoç, Genel Vergi, s. 500.

belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan maktû had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu şekilde tesbit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye; nisbî hadleri ise, iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine getirmeye yetkilidir. Söz konusu düzenlemenin, Anayasa'nın 38'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı" hükmüne aykırı olduğu ileri sürülmektedir²⁸.

Yapmış olduğumuz tüm bu açıklamalardan hareketle inceleme konumuz olan karara ilişkin olaya baktığımızda; Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2'nci bendindeki özel usulsüzlük kabahatine konu olan bir fiilin varlığından söz edilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2'nci bendi, "*perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tesbiti halinde, her bir belge için (432 Sıra No.'lu Tebliği ile 1.1.2014 tarihinden itibaren) 190.- Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesilir*" düzenlemesini içermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na sınırları ve türleri Kanun tarafından çizilen konularda genel düzenleyici işlemlerle (yönetmelik, genel tebliğ vb.) belge düzenleme konusunda yükümlülük getirme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı'nca genel düzenleyici işlemlerle getirilen yükümlülüklerle aykırı davranışlar, özel usulsüzlük kabahati işlemiş olmaktadır²⁹.

Çalışmamıza kaynaklık eden karara konu olan **adisyon fişi** de, Türk vergi sisteminde Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetki uyarınca, gerçek usûlde vergilendirilen hizmet işletmelerinde kullanılma mecburiyeti getirilmiş bir belgedir. Adisyon kullanımına ilişkin usûl ve esaslar, 185 sıra numaralı Vergi Usul

²⁸ Bkz. **Kaneti**, s. 235.

²⁹ **Şenyüz**, s. 200-201.

Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Genel tebliğde ayrıca adisyon kullanmayanlar hakkında itiraz konusu kuralın değişiklik öncesi haline gönderme yapılarak özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı hususu üzerinde durulmuştur.

C. Vergi Ceza Hukukunda Kanunîlik İlkesi

1. Genel Açıklama

Vergi hukukunda kanunîlik ilkesinin bir alt ilkesi olan vergi ceza hukukunda kanunîlik ilkesi³⁰, vergi kabahatleri ve suçlarının ve bunlara uygulanacak ceza ve yaptırımların kanunla düzenlenmesi gerekliliğini ifade etmektedir³¹. İlke, başka bir tanımlamayla, ceza sorumluluğuna neden olacak her etkenin mutlaka kanunda yer alması zorunluluğu anlamına gelmektedir³².

Ceza hukukunda “suçta ve cezada kanunîlik ilkesi” ve “kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi” olarak da ifade edilen ilke, pek çok uluslararası metinde yer almaktadır³³. İlke ayrıca, Anayasa'nın 38'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, kimsenin, işlediği zaman yürürlükte bulunan bir kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmayacağı (suçların kanunîliği ilkesi); 3'üncü fıkrasında ise, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin *ancak kanunla konulacağı*³⁴ ve Türk Ceza Kanunu'nun³⁵ 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için

³⁰ İlkeyi doktrinde, “cezaların yasallığı” (Güneş, s. 24), “vergi ceza hukukunda yasallık” (Akkaya, s. 31), “suçta ve cezada yasallık” (Saban, s. 214) şeklinde ifade edenler olsa da, bizim de katıldığımız görüş uyarınca kanunîlik (kanuna uygun olma) ve yasallık (meşruluk) aynı anlamı karşılayan kavramlar olmadığı için bu nitelendirme yerinde değildir (Karakoç, Ceza, s. 20-21).

³¹ Karakoç, Vergilendirme, s. 1273.

³² Akkaya, s. 31.

³³ İlke; 1215 tarihli Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi)'da, 1789 tarihli İnsan ve Vatandaş Hakları Beyanamesi'nde, İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi'nin 11'inci maddesinin 2'nci paragrafında, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer almaktadır.

³⁴ Doktrinde, bu vurgunun yapılması nedeniyle, cezaların ve güvenlik tedbirlerinin kanunla düzenlenmesi zorunluluğunun, suçların kanunla düzenlenmesi zorunluluğundan daha güçlü olduğu ifade edilmektedir (Karakoç, Vergilendirme, s. 1277).

³⁵ 26.9.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG. 12.10.2004-25611).

kimseye ceza verilemeyeceği ve güvenlik tedbiri uygulanamayacağı şeklinde düzenlenmektedir.

Kanunilik ilkesiyle bireyler, hangi eylemlerinin suç/kabahat oluşturduğunu önceden öğrenme ve buna uygun davranma imkânına kavuşacaklar, böylelikle keyfilik önlenecektir. Bu anlamda söz konusu ilkenin, bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunmasında garanti işlevi gördüğünü söylemek yanlış olmayacaktır³⁶.

Örf ve âdet kurallarıyla, idarî işlemlerle ve kıyas yoluyla vergi suç ve cezaları ile kabahat ve idarî yaptırım yaratılamayacağı, kanunların belirli ve açık olması gerekliliği, aleyhe düzenlemenin geçmişe yürütülmemesi kanunilik ilkesinin zorunlu sonuçları olarak ifade edilebilecektir³⁷.

Vergi ceza hukuku açısından kanunilik ilkesi ise, **vergi suç ile cezalarının kanuniliği ilkesi** ve **vergi kabahat ile yaptırımlarının kanuniliği ilkesi** olmak üzere ikili bir ayrımla ele alınmaktadır. Vergi suç ve cezalarında katı bir şekilde uygulanan kanunilik ilkesi, vergi kabahatleri açısından esnetilerek kabul edilmiştir. Çalışmamızda; inceleme konumuzu oluşturan kararın kapsamı doğrultusunda, zaten bir sorun da teşkil etmeyen vergi suç ile cezalarının kanuniliğine değinilmeksizin, vergi kabahat ile yaptırımlarının kanuniliği incelenecektir:

2. Kabahatler ile Yaptırımlarının Kanuniliği İlkesi

Kabahatler ile yaptırımlarının kanuniliği ilkesi³⁸, kabahat oluşturan fiillerin ve bu fiillere ilişkin yaptırımların kanunla düzenlenmesi, idarenin düzenleyici işlemleriyle kabahat ve ceza getirilememesi anlamına gelmektedir³⁹. Bu ilkenin kabahat ile yaptırımları açısından geçerli olması, öncelikle Anayasa'nın 38'inci maddesine dayanmaktadır. Danıştay da söz konusu

³⁶ Heinrich, s. 15-17; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 74; Hafizoğulları/Özen, s. 27; Koca/Üzülmez, s. 44; Aygün Eşitli, s. 226; Baykara, s. 1.

³⁷ Karakoç, Vergilendirme, s. 1280; Eroğlu, s. 167-172; Torunoğlu, s. 498; Heinrich, s. 17; Hafizoğulları/Özen, s. 79-80; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 75; Baykara, s. 3; Aygün Eşitli, s. 234.

³⁸ Bir kabahatin "kanunilik ilkesi" ile "kanunilik unsuru" ifadeleri, aynı anlamı karşılama maktadır (Şenyüz, s. 38; Baykara, s. 1). Aksi yönde görüş için bkz. Tezcan, s. 3.

³⁹ Şenyüz, s. 38, Taşdelen, Kabahatler, s. 72-73; Kaplan, Kanunilik, s. 159.

hususu Anayasa Mahkemesi'ne yapmış olduğu başvuruda⁴⁰, “Anayasa'nın 38'inci maddesinde yer alan kuralın idarî nitelikte suç ve cezalar için de geçerli olduğu tartışmaya neden olmayacak ölçüde açık bulunduğundan, ayrıca tartışılmayacaktır” şeklinde ifade etmiştir⁴¹. İlkenin kabahatler hukukundaki ikinci dayanağını ise, Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesi oluşturmaktadır. Söz konusu düzenlemenin 1'inci fıkrası uyarınca; kabahat oluşturan fiiller kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabilecektir.

Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasındaki bu düzenleme uyarınca kabahat sayılan fiillerin, mutlaka kanunla düzenlenmesi zorunlu olmayıp, kapsam ve koşulları kanunla belirlenmek şartıyla idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de kabahat düzenlemeleri oluşturulabilecektir. İdarenin düzenleyici işlemleriyle kabahat oluşturulmasında önem arz eden husus, çerçeve kanunun düzenleme yapılacak konunun kapsam ve koşullarını açıkça belirlemesidir⁴². Başka bir ifadeyle; idarece kabahatlerin belirlenebilmesi için, öncelikle çerçeve bir kanunun çıkarılması, bu çerçeve kanunda kabahatin kapsam ve koşullarına yer verilmesi ve idarenin kaba-

⁴⁰ Dış 4. D.'nin Vergi Usul Kanunu'nun 3239 sayılı Kanunla değişiklik mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının Anayasa'nın 6, 7, 8, 38 ve 124'üncü maddelerine aykırılığı dolayısıyla, Anayasa'nın 152'inci maddesi gereğince yaptığı başvurunun gerekçesi, Anayasa Mahkemesi'nin 05.02.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 sayılı kararı (<http://www.kazanci.com.tr>, E.T. 01.06.2014).

⁴¹ Anayasa Mahkemesi ise, söz konusu hususu, Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile ilişkilendirerek; “Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usûllerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekir” şeklinde ifade etmiştir. AnyM. 10.4.2013 gün ve E. 2012/158, K. 2013/55 (RG. 18.01.2014 - 28886).

⁴² **Karakoç**, Vergilendirme, s. 1278. Doktrinde; kanunda yer alan çerçeve hükmü yeterli olarak, kabahatlerin idare tarafından çerçeve içinde dahi olsa belirlenmesine izin vermenin Anayasa'nın 38'inci maddesinin 1'inci fıkrasına ve 73'üncü maddesine aykırı olduğunu, bu anlamda idarenin vergisel kabahat oluşturacak hareketi belirlenmesinin mümkün olmadığı yönünde görüş de mevcuttur (**Başaran Yavaşlar**, İdarî Nitelikli, s. 163).

hatleri belirleme konusunda yetkilendirilmesi gerekmektedir⁴³. Çerçeve kanunla sınırları iyi bir şekilde çizilmeksizin idarece kabahat düzenlenmesi, Anayasa'nın yasama yetkisinin devredilmezliğini düzenleyen 7'nci maddesi ile 38'inci maddesine aykırılık oluşturacağından mümkün değildir⁴⁴.

Genel kanun olarak Kabahatler Kanunu'nun söz konusu hükümleri, vergi kabahatleri açısından da geçerlidir⁴⁵. Başka bir ifadeyle, vergi kabahatleri, doğrudan kanunlarla veya kanunla yetkilendirilmesi durumunda kanunda öngörülen sınırlamalar dâhilinde vergi idaresince getirilebilecektir⁴⁶. Bu çerçevede, birçok konuda Maliye Bakanlığı'na düzenleme yetkisi verilmektedir (örneğin; VUK m. 160/2, 175/2, 177/5, 190/son; mük. m. 227, 241/son, 242, 257). Genellikle verilen bu yetkiler, idarenin işin uzmanı görüldüğü, günlük olayların izlenmesine yönelik, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konulardır⁴⁷. Ancak kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasının gerekli olduğu vergi ceza hukukunda⁴⁸, idareye vergi kabahatlerini belirleme noktasında verilen yetkinin çok yerinde olmadığı ifade edilmelidir⁴⁹.

⁴³ Şenyüz, s. 39.

⁴⁴ Karakoç, Vergilendirme, s. 1277-1278; Altundiş, Etki, s. 171; Kaplan, Kanunilik, s. 160.

⁴⁵ Anayasal ilkeler kapsamında, vergi kabahatlerinin “verginin kanuniliği” veya “suç ve cezanın kanuniliği ilkesi” içinde değil, “idarenin kanuniliği ilkesi” kapsamında kaldığı ifade edilmektedir (Taşdelen, Anayasal, s. 773).

⁴⁶ Belirli koşullarla idareye tanınan vergi kabahatlerine ilişkin belirleme yapma yetkisi, ekonomik hayatın hızlı değişip gelişmesi karşısında, yasama organının ağır işlemesine dayandırılmaktadır (Şenyüz, s. 39).

⁴⁷ Taşdelen, Anayasal, s. 783; Eroğlu, s. 166. İdarenin aslî şekli yükümlülüklerle ilişkin olarak sahip olduğu takdir yetkisini, yalnızca kanunda açık bir şekilde sayılan yükümlülükleri getirip getirmeme veya getirilecek bir yükümlülükten hangisinin getirileceğini ve bunun getirilme zamanını belirlemeyle sınırlı olarak kullanması, kanunilik ilkesinin ihlali noktasında doğabilecek sorunların önlenmesini sağlayacaktır (Üstün, Takdir, s. 278).

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi de 7.11.1989 gün, E. 1989/6, K. 1989/42 sayılı kararında vergi düzenlemelerini, “hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleri” olarak ifade etmiştir (<http://www.kazanci.com.tr>, E.T. 20.07.2014).

⁴⁹ Karakoç, Vergilendirme, s. 1278. Evrensel bir kamu hukuku ilkesi olarak suçta ve cezada kanunilik ilkesinin, dünyadaki genel eğilim uyarınca, idarî cezaların ve idarî ceza gerektiren fiillerin kanunla konulmasını kapsar şekilde algılanması gerekmektedir

Kabahat karşılığı olan yaptırımlarda da kanunîlik ilkesi geçerlidir. Keza, Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, bu yaptırımların, türü, süresi ve miktarının *ancak kanunla belirlenebileceği* ifade edilmiştir⁵⁰. Bu düzenleme gereğince, 4'üncü maddenin 1'inci fıkrasıyla kabahatlere ilişkin kabul edilen esnekliğin, kabahatler hakkında uygulanan yaptırımlar açısından söz konusu olmadığı sonucuna varılmalıdır. Kabahatlere ilişkin yaptırımların (dolayısıyla vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımların) türü, süresi ve miktarının, mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmektedir⁵¹.

İnceleme konumuz olan karara konu olan Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2'nci bendinde yer alan özel usulsüzlük kabahatine konu olacak belgelere ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'na düzenleme zorun-

(Saban, s. 219-220; Akkaya, s. 32; Demirbaş, s. 961-962). Danıştay da, Maliye Bakanlığı'nın idarî düzenlemelerle kabahat oluşturup ceza tayin edemeyeceği görüşüne sahiptir (Akkaya, s. 33; Şenyüz, s. 41; Demirbaş, s. 962). Adisyon fişi düzenlenmeden dolayı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesine göre özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceğine ilişkin örnek karar için bkz. Dş. 4. D. 5.4.2005 gün ve E. 2004/1969; K. 2005/539. Bununla birlikte kararda, "*Dava konusu olayda, yükümlünün işyerinde yapılan yoklama sonucu düzenlenen tutanakta verilen hizmet karşılığı adisyon fişi düzenlenmediği tespit edilerek, özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak aynı Kanunun yukarıda belirtilen 353'üncü maddesinin 2'nci bendinde sözü edilen nitelikte olan ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan 298 ve 299 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleriyle adisyon fişi, düzenlenmesi zorunlu belgeler arasında sayılmış, bu belgenin düzenlenmemesi halinde 213 sayılı Kanun'un 353'üncü maddesinde sayılan diğer belgelerin düzenlenmemesi durumunda olduğu gibi, özel usulsüzlük cezası tatbik edileceği öngörülmüştür. Davalı idarece yapılan tespite göre, verdiği hizmet karşılığı, yukarıda belirtilen yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen adisyon fişi kullanmadığı saptanan ve bu suretle 213 sayılı Kanun'un 353'üncü maddesinde belirtilen belge düzenine ilişkin hükümlere uymadığı anlaşılan davacı hakkında bu madde hükümlerine göre ceza kesilmesinde hukuka aykırılık görülmektedir*" şeklindeki karşı oy dikkat çekmektedir (<http://www.kazanci.com.tr>, E.T. 28.05.2014).

⁵⁰ "*Bir eyleme idarî yaptırım uygulanması için kanunda öngörülmüş olması zorunludur...*" AnyM. 11.6.2009 gün ve E. 2007/115, K. 2009/80 (RG. 26.11.2009 - 27418).

⁵¹ Şenyüz, s. 38-39; Karakoç, Vergilendirme, s. 1278; Başaran Yavaşlar, İdarî Nitelikli, s. 162-163; Taşdelen, Kabahatler, s. 73; Eroğlu, s. 164; Demirbaş, s. 962; Kaplan, Kanunilik, s. 159-160; Torunoğlu, s. 500.

luluğu getirme yetkisi veren düzenleme, Kabahatler Kanunu'nda kabahatler açısından geçerli olan kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir. Keza düzenlemeye göre, kapsam ve koşulları kanunla belirlenmek şartıyla idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de kabahat düzenlemeleri oluşturulabilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2'nci bendinde yer alan yetkinin kanunî dayanağını, yetkinin kapsam ve koşullarını da belirten, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesi oluşturmaktadır. Kanunilik ilkesi, vergi kabahatlerinde de sıkı bir şekilde uygulanması gerekli olan ilkelerden olmakla birlikte, kanuna ve getiriliş amacına uygun olarak, sınırları dâhilinde ve usûlünce kullanılan günlük olayların izlenmesine yönelik, teknik ya da ayrıntıya ilişkin yetkilerin, çok sıklıkla karşılaşılan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede önemli olduğu, kanunların her şeyi detaylı olarak düzenlemesinin beklenemeyeceği gözden uzak tutulmamalıdır. Bu anlamda kanunilik ilkesini bir engel olarak görmekten ziyade, vergi idaresine tanınan yetkinin usulünce kullanılmasının, mağduriyetlerin önlenmesinde asıl önem arz eden nokta olduğu ortadadır.

Ç. Vergi Ceza Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti, hukukun üstünlüğünü sağlama amacında olan, tüm faaliyetlerinde hukuk kurallarıyla bağlı, vatandaşlarına hukukî güvenlik sağlayan devlet olarak tanımlanabilir⁵². Bu anlamda, hukuk devletinin gereklerinden olan hukukî güvenlik ilkesi⁵³, öncelikle devletin kendi koyduğu kurallarla bağlı olmasını⁵⁴ ve herkesin tâbi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını güven duygusuyla düzenleyebilmesini gerektirmektedir⁵⁵. Hukuk devletinin bireye bakan yönünü oluşturan ilke, temelinde kişileri devlete karşı korumayı amaçlamaktadır⁵⁶.

⁵² **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, s. 73; **Altundiş**, Hukukî Güvenlik, s. 61.

⁵³ Anayasa Mahkemesi, kararlarının çoğunda hukukî güvenlik ilkesine, hukuk devletinin unsurlarından biri olarak değinmektedir. Örnek karar için bkz. AnyM. 17.01.2008 gün ve E. 2007/21, K. 2008/40, (RG. 23.02.2008 - 26796).

⁵⁴ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 45; **Çağan**, Vergilendirme, s. 141; **Karakoç**, Uygunluk, s. 311; **Taylar**, s. 198; **Tekbaş**, s. 133; **Demirbaş**, s. 973.

⁵⁵ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 45; **Karakoç**, Uygunluk, s. 311; **Taylar**, s. 199; **Demirbaş**, s. 973; **Tekbaş**, s. 133.

⁵⁶ **Çağan**, Vergilendirme, s. 148; **Tekbaş**, s. 133.

Hukukî güvenlik ilkesi, temel hak ve özgürlüklere müdahalede bulunan alanlardan biri olan vergi ceza hukukunda, önem taşıyan ilkelerden biridir. Bu ilke sayesinde kişiler, hangi davranışının vergi kabahati veya suçu oluşturacağını ve davranışının sonucu olarak karşılaşıacağı yaptırımın veya cezanın ne olduğunu, ağırlığını bilebilecek ve buna göre hareket edebilme imkânına kavuşacaktır.

Hukukî güvenlik ilkesi, belirlilik, kıyas yasağı, vergi kanunlarının aleyhe düzenlemelerinin geçmişe yürümezliği ilkesini kapsamına alan⁵⁷, çatı ilke görünümündedir:

Hukuk kurallarının *belirlenebilir* olması, hukukî güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden biridir⁵⁸. Belirliliğin sağlanabilmesi için, vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden davranışlar ile yaptırımlarını düzenleyen kurallar; kesin, açık, yalın ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmelidir. Belirsiz, soyut ve kıyasa ve yoruma elverişli kavramlar, düzenlemelerde tercih edilmemelidir⁵⁹.

Vergi kanunlarının *aleyhe düzenlemelerinin geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmaması*, yürürlüğe giren aleyhe yeni hukuk kuralının yürürlük tarihinden sonraki olaylarda uygulanmasını ifade eden, zaman bakımından uygulamaya ilişkin bir ilkedir⁶⁰. Kazanılmış hakların korunması da bu ilke aracılığıyla sağlanmaktadır⁶¹. Bu anlamda, önceden vergi suç veya kabahati oluşturmayan bir eylemin, daha sonra suç/kabahat haline getirilip

⁵⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 46; **Karakoç**, Uygunluk, s. 311; **Tekbaş**, s. 134; **Demirbaş**, s. 974; **Mutlu**, s. 142; **Taylar**, s. 200.

⁵⁸ **Çağan**, Vergilendirme, s. 142; **Karakoç**, Uygunluk, s. 311; **Karakoç**, Vergilendirme, s. 1289; **Taylar**, s. 199; **Altundiş**, Hukukî Güvenlik, s. 61.

⁵⁹ **Çağan**, Yetki, s. 176; **Çağan**, Vergilendirme, s. 141; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 46; **Tekbaş**, s. 136, 144, 145; **Mutlu**, s. 145; **Taylar**, s. 200.

⁶⁰ **Tekbaş**, s. 137; **Altundiş**, Hukukî Güvenlik, s. 62-63. Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğine ilişkin olarak bkz. AnyM. 22.12.2011 gün ve E. 2010/7, K. 2011/172, (RG. 14.02.2012 - 28204), (www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120214-20.htm, E.T. 20.07.2014).

⁶¹ **Karakoç**, Vergilendirme, s. 1289. 1982 Anayasası'nda kanunların geçmişe yürümemesine ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Dolayısıyla, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi de Anayasa'da hüküm olarak bulunmamakta, hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkesi içinde değerlendirilmektedir (**Taylar**, s. 205).

ceza/yaptırıma bağlanması halinde, geçmişte işlenen fiiller hakkında söz konusu cezanın/yaptırımın uygulanması mümkün olmamalıdır⁶².

Kıyas yasağı ise, kanunlarda düzenlenen belli bir hukukî durum ve ilişki için konulmuş hükümlerden yararlanarak, o durum ve ilişkiye benzeyen ve fakat kanunlarda düzenlenmemiş bir durum ve ilişkiyi çözümlenme yönteminin vergi hukukunda kullanılamamasını ifade eder. Hukuk devletinde hukukî güvenlik ilkesi ve kanunilik ilkesi vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını engeller⁶³.

Kanunilik ilkesi de; belirlilik, açıklık, kıyas yapılamaması ve aleyhe vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği noktalarında hukukî güvenlik ilkesi ile örtüşmektedir. Bu anlamıyla hukukî güvenlik ilkesi, kanunilik ilkesini tamamlayıcı bir işlev görmektedir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan kararda Anayasa'ya aykırılığı iddia edilen Vergi Usul Kanunu'nun 353/2'nci maddesi hukukî güvenlik ilkesi yönünden irdelenecek olursa, söz konusu düzenlemeyle Maliye Bakanlığı'na düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin neler olduğunu belirleme yetkisi tanıyan hükmün, konuya ilişkin kuralların Maliye Bakanlığı'nca ne zaman getirileceği, değiştirileceği veya kaldırılacağı yönünde düzenleme içermediği görülür. Düzenleme, yürütmenin faaliyetlerinin belirli ve öngörülebilir olması gerektiren hukukî güvenlik ilkesine bu anlamda aykırılık oluşturmakta, vergi idaresinin keyfî uygulamalarına karşı yeterli korumayı sağlamamaktadır. Maliye Bakanlığı kendisine tanınan bu yetkiyi, getiriliş amacına ve usûlüne uygun şekilde kullanma yönünde çaba sarf etmeli ve böylelikle mağduriyetler önlenmelidir.

⁶² Ancak Kabahatler Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, kabahatler karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından "derhal uygulama kuralı"nın kabul etmiş bulunmaktadır. Bu düzenleme uyarınca; eski kanun zamanında işlenmiş ve cezası verilmiş, ancak henüz infaz edilmemiş kabahatlere yeni düzenlemeye göre yaptırım uygulanmasına imkân verilmekte, lehte hüküm uygulanması yasaklanmış olmaktadır. Ancak Anayasa'nın 38'inci maddesinin 1'inci fıkrası, "karar verilmeden önce-karar verdikten sonra, fakat infazdan önce" şeklinde bir ayırım yapmadan lehte hüküm uygulamasını emrettiğinden Kabahatler Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan bu düzenleme, Anayasa'ya aykırıdır (**Başaran Yavaşlar**, İdarî Nitelikli, s. 163).

⁶³ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 46; **Taylar**, s. 200; **Demirbaş**, s. 977.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ve kapsamına vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden idarî yaptırım öngören fiilleri de almasıyla, vergi hukukunda vergi kabahatleri ve vergi suçları ayırımının sağlam dayanaklara oturtulduğu ifade edilmelidir. Bu nedenle, vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden eylemler, “vergi kabahatleri” ve “vergi suçları” ayırımı yapılarak incelenmelidir.

Vergi kabahatleri ve suçları ayırımı, vergi ceza hukukunda geçerli olan, çalışmamıza kaynaklık eden kararın da konusunu oluşturan, kanunilik ilkesiyle yakından ilişkilidir. Keza bu ayırma dayanılarak, vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesi de, “vergi suç ve cezalarının kanuniliği ilkesi” ile “vergi kabahatleri ve yaptırımlarının kanuniliği ilkesi” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Evrensel hukukun temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesi, vergi ceza hukukunda da geçerlidir. Temel hak ve özgürlüklere müdahalede bulunan bir alan olarak vergi ceza hukukunda, Anayasal bir ilke olan kanunilik ilkesi katı şekilde uygulanmaktadır. Bununla birlikte, Kabahatler Kanunu'yla kanunilik ilkesine ilişkin olarak getirilen düzenleme, vergi kabahatleri açısından bir esneklik öngörmektedir. Vergi suçları ve cezalarının mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekirken, vergi kabahatleri, kanunla açıkça düzenlenebileceği gibi, kapsam ve koşulları çerçeve kanunla belirlenmek koşuluyla, çerçeve hükmün içeriği, vergi idaresinin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabilecektir. Burada önem arz eden, vergi idaresine düzenleme yapma yetkisi veren çerçeve kanunun, bu yetkinin kapsam ve koşullarını iyi bir şekilde belirlemesidir. Aksi durum, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesini de ihlâl edeceğinden Anayasa'ya aykırılık oluşturacaktır.

İnceleme konumuzu oluşturan karara konu olan Vergi Usul Kanunu'nun usulsüzlük kabahatine ilişkin olan 353'üncü maddesinin 2. fıkrasında yer alan “Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen” ibaresi, vergi idaresine, kanunda düzenlenmiş olan usulsüzlük kabahatine konu olacak belgelerin takdiri konusunda yetki vermektedir. Söz konusu düzenlemeyle Maliye Bakanlığı, yeni bir kabahat türü oluşturma konusunda yetkilendirilmiş değildir. Düzenlenmesi gerekli tüm belgelerin tek tek kanunda

sayılması beklenemeyeceğinden, vergi idaresine genel ve düzenleyici işlemleriyle var olan kabahat türünün içeriğini doldurmaya ilişkin takdir yetkisi verilmiştir. Vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla, tutulmakta olan defter ve belgelere ilâve olarak tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter veya belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirleme, bunlarda değişiklik yapma yetkisi, Maliye Bakanlığı'na Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesi ile tanınmıştır. Bu anlamda kanunî dayanağa da sahip olan söz konusu yetki, Kabahatler Kanunu'nda yer alan kabahatlerin doğrudan kanunlarla veya kanunla yetkilendirilmesi durumunda kanunda öngörülen sınırlamalar dâhilinde vergi idaresince getirilebilmeleri düzenlemesine bir aykırılık oluşturmamaktadır. Bununla birlikte, hak ve özgürlüklerle olan yakın ilişkisine bağlı olarak kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasının gerekli olduğu vergi ceza hukukunda, idareye vergi kabahatlerini belirleme noktasında verilen yetkinin çok da yerinde olmadığı belirtilmesi gereklidir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkinin somutlaşmış hali olan Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenleme açısından eleştirilmesi gereken nokta, düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin neler olduğunu belirleyecek olan Maliye Bakanlığı'nın, bu konuya ilişkin kuralları ne zaman getireceği, değiştireceği veya kaldıracağını hükümden açıkça anlaşılır olmamasıdır. Bu haliyle düzenleme, kamu otoritesinin keyfi uygulamalarına karşı yeterince koruyucu önlem içermemektedir. Anayasa'nın 2'nci maddesi gereğince demokratik hukuk devletinde geçerli temel ilkelerden olan, kanunilik ilkesini tamamlayıcı işlev gören, yürütme organının faaliyetlerinin "öngörülebilir" ve "belirli" olmasını ifade eden hukukî güvenlik ilkesinin gerekleri düzenlemede yeterince sağlanmış değildir. Bu yönüyle eleştirebileceğimiz Maliye Bakanlığı'na Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2'nci bendinde sayılan belgelere ilave olarak belge düzenleme yetkisi veren düzenleme, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla, günlük olayların izlenmesi, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların belirlenmesine yönelik önlem niteliğindedir ve aslında kabahatin esasına ilişkin olarak bir düzenleme getirmemektedir. Söz konusu düzenlemenin uygulamaya yansıdığı aşamada önemli olan, tanınan bu yetkinin vergi idaresince getiriliş amacına ve usulüne uygun şekilde kullanılması, bu şekilde mağduriyetlerin önüne geçilmesinin sağlanmasıdır.

Kaynakça

Kitaplar :

- Arslan**, Mehmet; Vergi Hukuku, 3. Baskı, (Alfa Basım Yayım), İstanbul 2002.
- Bayraklı**, Hasan Hüseyin; Genel Vergi Hukuku, (Derya Kitabevi), Afyon 2005.
- Bilici**, Nurettin; Vergi Hukuku, 30. Bası, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2012.
- Çağan**, Nami; Vergilendirme Yetkisi, (Kazancı Hukuk Yayınları), İstanbul 1982, (Yetki).
- Güçlü**, Yaşar; İdari Para Cezaları ve Diğer İdari Yaptırımlar, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2008.
- Güneş**, Gülsen; Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2011.
- Hafizoğulları**, Zeki/Özen, Muharrem; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2. Baskı, (U-S-A Yayıncılık), Ankara 2010.
- Heinrich**, Bernd; Ceza Hukuku Genel Kısım- I, (Ed. Yener Ünver), (Çev. Hakan Hakeri, Yener Ünver, Özlem Yenerer Çakmut, Barış Erman, Koray Doğan, Ramazan Barış Atladı, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, (Adalet Yayınevi), Ankara 2014.
- Kaneti**, Selim; Vergi Hukuku, 2. Bası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- Kangal**, Zeynel; Kabahatler Hukuku, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2011.
- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 6. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2012, (Genel Vergi).
- Koca**, Mahmut/Üzülmez, İlhan; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2011.
- Mutluer**, M. Kâmil; Vergi Hukuku, Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011, (Vergi).

- Oktar**, S. Ateş, Vergi Hukuku, 9. Baskı, (Türkmen Kitabevi), Ankara 2013, (Vergi).
- Öncel**, Muallâ/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 22. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2013.
- Öner**, Erdoğan; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013.
- Öz**, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, (Gazi Kitabevi), Ankara 2004.
- Özbek**, Veli Özer/**Kanbur**, Mehmet Nihat/**Doğan**, Koray/**Bacaksız**, Pınar/**Tepe**, İlker; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013.
- Saban**, Nihal; Vergi Hukuku, 5. Baskı, (Beta Basım), İstanbul 2009.
- Taşdelen**, Aziz; Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, (Turhan Kitabevi), Ankara 2010, (Kabahatler).
- Tosuner**, Mehmet/**Arıkan**, Zeynep; Vergi Usul Hukuku, (Kanyılmaz Matbaacılık), İzmir 2009.
- Üstün**, Ümit Süleyman; Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007, (Takdir).
- Şenyüz**, Doğan; Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 6. Baskı, (Ekin Basım Yayın Dağıtım), Bursa 2012.

Makaleler :

- Akkaya**, Mustafa; “İdarî ve Adlî Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 233, Özel Sayı, Şubat 2008, s. 29-35).
- Altundiş**, Mehmet; “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, (Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 65, S. 1, 2007, s. 168-179), (Etki).
- Altundiş**, Mehmet; “Hukukî Güvenlik İlkesi”, (Yasama Dergisi, S. 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2008, s. 60-94), (Hukukî Güvenlik).
- Aslan**, M. Yasin; “İdarî Yaptırımlar”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 85, 2009, s. 173-188).

- Aygün Eşitli**, Ezgi; “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 104, 2013, s. 225-246).
- Bağdınlı**, İ. Halil; “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 233, Özel Sayı, Şubat 2008, s. 36-51).
- Başaran Yavaşlar**, Funda; “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Ceza Sistemine Etkileri”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 233, Özel Sayı, Şubat 2008, s. 72-94), (Değişim Süreci).
- Başaran Yavaşlar**, Funda; “ İdarî Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, (Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:76, Sempozyum, Danıştay ve İdarî Yargı Günü, 138. Yıl, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Matbaası 2008, s. 131-178), (İdarî Nitelikli).
- Başaran Yavaşlar**, Funda; “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum”, (İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 82, S. 6, 2008, s. 2839-2858), (Son Durum).
- Baykara**, Bekir; “İdarî Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, (Vergi Dünyası, S.285, Mayıs 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3610>), (E. T. 01.06.2014).
- Candan**, Turgut; “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 233, Özel Sayı, Şubat 2008, s. 52-71).
- Çağan**, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 37, S. 1-4, 1980, s. 129-151), (Vergilendirme).
- Çiçek**, Hüseyin Güçlü/**Herek**, Hatice; “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, (Marmara Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2012, Cilt: XXXII, S. I, s. 311-342).
- Çomaklı**, Şafak Ertan; “Suç Unsurları Açısından Vergi Suçlarının Değerlendirilmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 180, Eylül 2003, s. 174-186).
- Demirbaş**, Burcu; “Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, (Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, s. 953-985).

- Eroğlu**, Onur; “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi, Aralık 2013, s. 157-179).
- Kaplan**, Recep; “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki Bazı Düzenlemelerin Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, (Maliye Dergisi, S. 164, Ocak-Haziran 2013, s. 150-165), (Kanunilik).
- Kaplan**, Recep; “Vergi Kabahatlerinde Yer ve Kişi Bakımından Uygulama Kuralları”, (Vergi Dünyası, S. 377, Ocak 2013, s. 99-107), (Uygulama).
- Karakoç**, Yusuf; “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, Burhan Ceyhan’a Armağan, Cilt: I, İzmir 2012, s. 3-26), (Ceza).
- Karakoç**, Yusuf; “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Özel S., 2013, s. 1259-1308), (Vergilendirme).
- Karakoç**, Yusuf; “Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, (Anayasa Yargısı 13, Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara 1996, s. 249-373), (Uygunluk).
- Kartal**, Zihni; “İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı”, (Vergi Dünyası, Yıl: 18, S. 207, Kasım 1998, s. 119-126).
- Kelecioğlu**, Aykut; “Özel Usulsüzlük Cezalarında Karşılaşılan Sorunlar”, (Vergi Dünyası, S. 138, Mart 2000, <http://makelecioglu.com/sitebuilder/MAK/v10.pdf>), (E. T. 10.5.2014).
- Mutlu**, Aysel Ceren; “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2012(98), s. 123-154).
- Mutluer**, Kamil; “Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler”, (Yaklaşım Dergisi, Yıl: 2, S. 14, Şubat 1994, s. 12-25), (Değişiklik).
- Oktar**, S. Ateş; “Vergi Suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler”, (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, <http://journals.istanbul.edu.tr/iuifm/article/viewfile/1023007300/1023006808>, s. 165-174, E. T. 7.4.2014), (Düşünceler).

- Sağlam**, Meltem; “Kabahatler Hukukunun Vergi Ceza Hukukuna Etkisi”, (Vergi Dünyası, S. 294, Şubat 2006, s. 146-153).
- Şentürk**, Akın Gencer; “Vergi ve İlişkili Olarak Ceza Hukuku Yönünden Suç ve Cezalar ile Muhataplarına Yönelik Genel Bir Değerlendirme”, (Dayanışma Dergisi, S. 110, s. 63-75).
- Taşdelen**, Aziz; “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 59, S. 4, 2010, s. 767-795), (Anayasal).
- Taylar**, Yıldırım; “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, (Vergi Dünyası, S. 307, Mart 2007, s. 196-213).
- Tekbaş**, Abdullah; “Vergi Kanunlarının Tâbi Olduğu Anayasal İlkeler”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 132-191).
- Tezcan**, Keramet; “Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, (Adana 1. Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, http://adanasmmmo.org/govde_detay.php?id=206&baslik=ADANA%201.MUHASEBE%20UYGULAMALARI%20SEMPOZYUMU), (E. T. 10.5.2014).
- Torunoğlu**, Tahsin; “Vergi Ziyat Kabahati”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 477-544).
- Üstün**, Ümit Süleyman; “Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi”, (Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XV, S. 1-2, 2011, s. 25-57), (Yetki).
- Waline**, Marcel; “Vergi Cezalarının Hukukî Niteliği”, (Çev. Tahsin Yağmurlu) (Danıştay Dergisi, Yıl: 8, S. 28-29, s. 76-81).