

Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunîlik İlkesi

Onur Erođlu

Dr., Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF,
Maliye Bölümü
onur_erođlu@beun.edu.tr

Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunîlik İlkesi

Özet

Vergi hukuku ve ceza hukuku, anayasal bir ödev olan vergi ödevinin hukuka uygun olarak yerine getirilmesi konusunda birbiriyle bağlantılı iki hukuk alanı olmaktadır. Vergi hukukunun yaptırım gerektiren hukuka aykırılıkları karşısında ceza hukukunun temel ilkelerinin esas alınması gerekmektedir. Bu ilkelere suçta ve cezada kanunîlik ilkesi, evrensel hukuk tarafından kabul edilmiş olup hukuk devletinde kişi hak ve özgürlüklerinin bir garantisidir. Kişilere uygulanacak kabahat ve suç niteliğindeki hukuka aykırılıkların ve bunlara ilişkin ceza ve ceza yerine geçecek güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulabileceğini ifade eden bu ilkeye vergi hukukunda esnek bir şekilde uyum sağlanmaktadır. Yürütme organına verilen yetkiler, kanun hükümlerinin kıyasa neden olacak şekilde geniş yorumlanması ve ekonomik-tekniik gereklilikler vergi ceza hukukunda kanunîlik ilkesinin esas alınmasına istisna oluşturmaktadır. Bununla birlikte uzlaşma, af, resen matrah takdirinde yürütme organına bırakılan yetki de kanunîlik ilkesi başta olmak üzere temel anayasal ilkelere aykırılıklar oluşturmaktadır. Vergi ceza hukukunda suçta ve cezada kanunîlik ilkesinin korunmasına ilişkin gerek mevzuata gerekse vergi sisteminin yapısına yönelik öneriler söz konusu olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Suçta ve Cezada Kanunîlik İlkesi, Çerçeve Kanun, Yürütme Organının Düzenlemeleri, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları.

Legality Principle For Tax Penalty Law

Abstract

Tax law and criminal law are two interconnected areas of law on which constitutional tax duty is fulfilled legality. It should be predicated on the fundamental principles of criminal law against to contradictions to tax law requiring sanctions. Principle of legality on crime and punishment from that criminal law principles is accepted by international law. It is also a guarantee of rights and freedoms of the people. According to the principle, contradictions to law like misdemeanor and felony applied to persons and their penalties and security measures in lieu of penalties shall be prescribed only by law. It is upheld the defined law principle in Turkish Tax Law in a flexible way. The principle of legality protects individuals from state abuse and unjust interference, it ensures the fairness and transparency of the judicial authority. Authority given to the executive power, comparing due to interpretation of law, economical and technical requirements, etc have been exception for principle of legality in tax penalty law. Besides, agreement for taxes, amnesty for both taxes and their penalties, authority given to administration for arbitrary assessment have characteristics of unlawful. There are some recommendations in tax system to ensure principle of legality on crime and penalty.

Keywords: Legality Principle both Crime and Penalty, Omnibus Act, Arrangements of Executive Power, Tax Blames, Tax Crimes.

1. Giriş

Vergi kanunlarında yer alan maddî ve şeklî şartların yerine getirilmemesi vergilendirme açısından vergi kaybına ya da kayba yol açacak suç ve kabahat niteliğindeki hukuka aykırılıklara sebep olmaktadır. Söz konusu fiillerin yaptırıma bağlanması ve faillerin cezalandırılması vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devletin meşrûluğu açısından önemlidir.

Vergi hukuku uygulanacak cezaların hukukî niteliği ve şekli açısından ceza hukuku ile bağlantılı bir bilim dalıdır. Ceza hukuku ve evrensel hukukun temel ilkelerinden birisi “suçta ve cezada kanunîlik ilkesi” vergi ceza hukukunun da uygulamada ödün vermemesi gereken ilkelerindedir. Magna Carta’dan günümüze Anayasal metinlerde korunan ilkenin esası, kanunsuz suç ve ceza ile ceza yerine geçebilecek güvencelik tedbirlerinin konulamayacağıdır. Buna göre, vergi ceza hukukunda kabahatler ve suçlar şeklinde ayrıma tâbi tutulan cezaya konu olacak fiillerin ve bunlara uygulanacak cezaların mutlaka kanunda belirtilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede çalışma, vergi ceza hukukunda “suçta ve cezada kanunîlik ilkesi”nin ne ölçüde esas alındığı ve ilkenin esnek uygulandığı konuların incelenmesini kapsamaktadır. Bu kapsamda; evrensel hukukun temel ilkelerinden biri olan suçta ve cezada kanunîlik ilkesi, ilkenin vergi ceza hukuku içerisinde ele alınışı vergi kabahatleri ve suçları açısından ortaya konulacak olup vergi sistemimiz içerisinde ilkeye aykırılık özelliği taşıyan kurumlarla konu değerlendirilecektir.

2. Hukukun Üstünlüğünün Bir Güvencesi Olarak Kanunîlik İlkesi

Parlamenter demokrasiye sahip ülkeler, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kişilerin temel hak ve ödevleri ve bunlara ilişkin özel önem, güvence ve istikrar gerektiren düzenlemelerde kanunilik ilkesine yer vermektedirler (Güneş, 2011: 7). Kanunîlik ilkesi ile yasama organının yetkisinde olan ve idareye düzenleme yetkisi tanınmayan hak ve ödevlerin sınırlandırılması belirlenmektedir. Kanunîlik ilkesine hukuk sistemimiz içerisinde başta ceza hukuku olmak üzere vergi hukukunda ve idare hukukunda yer verilmektedir (Taşdelen, 2010: 769). Kişisel hak ve özgürlüklerin hukukun üstünlüğü ile korunması ve gelişmesi bakımından kanunîlik ilkesi Anayasal teminat altına alınan bir ilke durumundadır.

2.1. İdarenin Kanunîliği İlkesi

İdarenin kanunîliği, idarenin teşkilatının ve faaliyetlerinin kanuna dayalı olmasını; idarenin kanunlara saygılı olmasını; bu şekilde yönetilenlerin, idarenin keyfi eylem ve işlemlerinden korunmasını ifade etmektedir (Akyılmaz vd., 2011: 136). İlke, geniş anlamda, idare ve faaliyetlerine kanunun egemen olması şeklinde ifade edilmektedir. Anayasa’nın 8’inci maddesinde yer alan “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” hükmü ile Anayasa’nın 123’üncü maddesinde

yer alan “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*” hükmü idarenin kanunîliği ilkesinin temel dayanakları kabul edilmektedir (Günday, 2003: 41). Kanunîlik ilkesine göre, kanun idarenin faaliyette bulunmasının hem şartı hem de eylem ve işlemlerin kanuna aykırı olmaması gerektiği noktasında sınırdır (Gözler ve Kaplan, 2011: 34). Vergilendirme süreci içerisinde verginin tarh ve tahsilini kapsayan yürütülmesine ilişkin konular, devletin vergi koyma yetkisinin dışında tutularak idarenin görevlerine bağlı bir şekilde idarenin kanunîliği ilkesine tabi olmaktadır (Güneş, 2011: 15; Taşdelen, 2010: 776).

2.2. Vergilerin Kanunîliği İlkesi

Vergilerin kanunîliği ilkesi, 1982 Anayasası’nın 73’üncü maddesi 3’üncü fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.*” şeklinde ifade edilmektedir. Vergilerin kanunîliği ilkesi gereği, vergi alınacak şey (verginin konusu, verginin istisnaları), vergiyi doğuran olay, verginin borçlusu (verginin mükellefi, verginin sorumlusu, vergiden muafiyet), vergi alacağının saptanmasının ölçütleri (vergi matrahı, vergi oranı, vergiden indirimler), verginin ödenmesi (ödeme süresi ve ödeme şekli) gibi verginin temel unsurları kanunla düzenlenmektedir. Tüm bu unsurlar içerisinde sadece indirim, istisna, muafiyet, oranlara ilişkin hükümlerde kanunlarda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde kalmak kaydıyla değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bu durum kanunîlik ilkesine bir istisna oluşturduğu için Anayasa’nın 73’üncü maddesi içerisinde kanunîlik ilkesinden hemen sonra 4’üncü fıkrada belirtilmiştir (Çağan, 1982: 108; Taşdelen, 2010: 776). Bakanlar Kurulu’na tanınan bu sınırlı vergilendirme yetkisi, ek mali yükümlülükler açısından Anayasa’nın 167’nci maddesi 2’nci fıkrasında tam yetkiye dönüşmektedir. Buna göre, “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir”. Bakanlar Kurulu, bu geniş vergilendirme yetkisini Bakanlar Kurulu Kararları çıkararak kullanmaktadır (Karakoç, 2012: 105).

Bakanlar Kurulu’na anayasal olarak verilen düzenleme yetkisi, monarşik devlet anlayışından demokratik devlet anlayışına doğru vergilemenin tarihi seyri içinde kanunîlik ilkesinin katı bir biçimde uygulanması zorunluluklarını ortadan kaldıran gerekli bir sonuçtur. Bu gereklilik vergilendirme konusunda özellikle kısa vadeli ekonomi politikalarının ekonomik şartlardaki değişikliklere uyum sağlaması konusunda ortaya çıkmaktadır (Çağan, 1982: 109).

2.3. Suçta ve Cezada Kanunîlik İlkesi

Kanunîlik ilkesine suç ve ceza boyutuyla yer verilmesi hukuk devletinde kişi hakları bakımından çok büyük ve vazgeçilmez öneme sahiptir. Toplumsal hayatın gelişimi ve girişimciliğin önündeki en etkili engel, kişilerin hareketlerinin suç ve kabahat

oluşturup oluşturmadığından emin olmaması, hareketlerinden hangisine ceza uygulanacağını önceden bilmemesidir (Hakeri, 2007: 45). Yönetim yetkisini elinde bulunduran idarenin, bu yetkinin kullanımında siyasi karşıtlıklara adil, kalıcı barışçıl ve uzlaşmacı tavırlar sergilemesi mümkün olmayabilir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, yönetimin işine gelmeyen birtakım fiilleri suç gibi göstererek kişilerin tutuklanması, güvenlik tedbirlerine maruz kalması gibi özgürlüğü sınırlandıran ya da yok eden haksız saldırıların önlenmesine imkân vermektedir. Suçun ve cezanın kanunda belirlenmiş olması, kişiye ve fiile göre düzenleme yapılmasına engel olarak kanunların genel olmasını sağlayacaktır (Bayraklı, 2006: 15).

Cezada kanunilik ilkesi, kanunda suç olarak tanımlanan bir fiil dolayısıyla nasıl bir cezai yaptırım uygulanması ve bunun miktarının ne olması gerektiğinin kanunla belirlenmesi kuralıdır. İlkeye göre, ceza hukuku yaptırımı olan güvenlik tedbirlerinin de kanunda yer alması gerekmektedir (Özgenç, 2006: 67). Suçta kanunilik ilkesine göre ise, kanunun açıkça suç saymadığı fiilden dolayı kimseye ceza verilemez. Bununla birlikte, kanunun açıkça cezayı artırıcı bir neden olarak öngörmediği bir durum karşısında kimsenin cezası arttırılmaz (Özgenç, 2006: 66).

3. Hukuk Devleti Süreci İçinde “Kanunsuz Suç ve Ceza Olmaz” İlkesi

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine “Nullum crimen sine lege nulla poena sine lege” şeklinde uluslararası kabul gören Latince bir ifade karşılık gelse de, ceza kanunlarının olmadığı o zamanlarda uygulanabilmiş değildir. Roma Hukuku tarihinde İsa'nın doğumundan önce 82-80 yıllarında Sulla zamanında ceza kanunlarına göre cezalandırma kabul edilmiş, fakat ilkeye yazılı şekilde ilk olarak 1215 yılındaki Magna Carta'nın 39'uncu maddesinde yer verilmiştir (Tosun, 1982: 22). Günümüzde İngiltere'nin yazılı bir anayasası olmamasına rağmen Magna Carta, İngiltere'nin ve Amerika Birleşik Devletleri kolonilerinin hukukî temellerini oluşturmaktadır. Bu yönüyle suçta ve cezada kanunilik ilkesi Amerikan Hukuk Sistemine İngiltere'den geçmiş ve 1774'te Philadelphia'da gerçekleştirilen kıtalararası ilk kongrenin unutulmaz Haklar Bildirgesi'nde bu ilkeye açık bir şekilde yer verilmiştir (Glaser, 1942: 29).

İlke, kıta Avrupası'nda ise, ilk defa Aydınlanma Dönemi düşünürlerinden Montesquieu tarafından Fransa'da ve Cesare Beccaria tarafından İtalya'da ceza hukukuna kazandırılmış, daha sonra 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'ne geçirilmiştir. Belirtildiği gibi ilke, ilk olarak 12'nci yüzyılda ortaya çıkmış ve ortaya çıktıktan sonra 18'inci yüzyılın sonundan bu yana Avrupa'da kabul edilmiş ve ilkenin hukuk ve yargılama alanında mutlak monarşilere karşı bir tepki olacak şekilde gelişimi ancak 20'nci yüzyılı bulmuştur (Glaser, 1942: 30).

3.1. Suçta ve Cezada Kanunîlik İlkesine Evrensel Hukuk Metinlerinde Yer Verilmesi

Günümüz hukuk devleti anlayışında kanunların anayasaya uygun olmasının yanında evrensel hukuk kurallarına uygun olması da önemlidir. Roma Hukuku'nda tanınmamasına rağmen, suçta ve cezada kanunîlik ilkesi, Latince olarak Alman Ceza Hukukçu Fauerbach tarafından ifade edilmiştir. İlkeye daha sonra, 10 Aralık 1948 tarihli Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyanname¹ 11/2'nci maddesinde ve Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin² 15'inci maddesinde yer verilmiştir (Özgenç, 2006: 66). Bununla birlikte Avrupa Birliği bütünleşme süreci içerisinde de toplulukta yaptırıma etkili hukuk kuralları kabul edilmiştir. Bunlardan biri 4 Kasım 1950 tarihli İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi; diğeri ise, Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'dır³. Uluslararası hukuk metinlerinin yanı sıra çağdaş ülkelerin anayasalarında da suçta ve cezada kanunîlik ilkesine yer verilmektedir⁴.

¹ Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 10 Aralık 1948 tarih ve 217 A(III) sayılı Kararıyla ilan edilmiştir. 6 Nisan 1949 tarih ve 9119 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "İnsan Hakları Evrensel Beyanname" Resmi Gazete ile yayınlanmıştır.

² Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 16 Aralık 1966 tarih ve 2200 A (XXI) sayılı Kararıyla kabul edilip imza, onay ve katılıma açılmıştır. Sözleşme 49'uncu maddeye uygun olarak 23 Mart 1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye Sözleşmeyi 15 Ağustos 2000 tarihinde imzalamış ve 04 Haziran 2003 tarihinde kabul etmiştir. 04.06.2003 tarihli ve 4868 Sayılı Medenî ve Siyasî Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmenin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, (RG. 18.06.2003-25142).

³ 7 Aralık 2000 tarihinde Nice'da imzalanmıştır. Official Journal of the European Communities C 364, Volume 43, 18 December 2000, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2000:364:0001:0022:EN:PDF>, (Erişim: 2.01.2013).

⁴ Alman Anayasası "Hukuk" başlıklı dokuzuncu kısım 103'üncü maddesinde yer verilmektedir. Buna göre maddenin 2'nci fıkrasında kimseye, hareketin işlendiği anda kanunlarca suç sayılmayan bir fiil sebebiyle ceza verilemeyeceği belirtilmektedir. 23 Mayıs 1949 tarihinde kabul edilen Almanya Federal Cumhuriyeti Anayasası (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland), <http://www.bundestag.de/bundestag/aufgaben/rechtsgrundlagen/grundgesetz/index.html>, (Erişim: 12.01.2013).

Fransız Anayasası, 1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nde tanımlanan insan haklarına ve milli egemenlik ilkelerine bağlılığını sürdürmektedir. Cezalarda kanunîlik ilkesine Fransız Anayasası'nın 34'üncü maddesinde yer verilmiştir. Madde hükmüne göre "*Cürüm ve suçların tayini ve bunlara uygulanacak cezalar, ceza usulü, af, yeni yargı düzeninin ihdası ve yargı üyelerinin statüsü*" kanun ile belirlenecek konular arasında sayılmaktadır. 3 Haziran 1958'de kabul edilen Anayasa 04 Ekim 1958 tarihinde Fransa Cumhurbaşkanı René Coty'nin onayı ve uyulması buyruğuyla yürürlüğe girmiştir (Constitution De La Cinquieme Republique), <http://www.solon.org/Constitutions/France/French/cons58.html>, (Erişim:12.01.2013).

İtalyan Cumhuriyeti Anayasası'nda suçta ve cezada kanunîlik ilkesi, "Vatandaşların Hak ve Ödevleri" başlıklı birinci kısmı "Hukuki İlişkiler" başlıklı birinci bölümünde yer alan 25'inci maddesi 2'nci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, kimsenin, fiilin işlendiği zaman yürürlükte bulunan bir kanun olmadıkça cezalandırılmayacağı hükmüne bağlanmaktadır. 22 Aralık 1947 tarihinde kabul edilen ve 27 Aralık 1947 tarihinde Resmi Gazete'de (Gazzetta Ufficiale N.298 del 27/12/1947) yayımlanan İtalya Cumhuriyeti Anayasası (Costituzione Della Repubblica Italiana),

4. Türk Hukuk Sisteminde Suçta ve Cezada Kanunîlik İlkesi

Ülkemizde, anayasal olarak ilk defa 1876 Kanun-i Esasi ile yer verilen “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi, 1982 Anayasası’nın 38’inci maddesinde yer almaktadır. Maddeye göre “kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez” ifadesiyle “suçta kanunîlik ilkesi” ve 3’üncü fıkrasındaki “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” ifadesiyle “cezada kanunîlik ilkesi” esas alınmıştır.

1982 Anayasası’na uyumlu bir diğer düzenleme de Türk Ceza Kanunu⁵’nin 2’nci maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.” .

İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra Avrupa’da benimsenen kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi ülkemizde 2005 yılı itibariyle yasallık kazanmıştır. Türk Ceza Kanunu’nda sağlanan köklü değişimden sonra Kabahatler Kanunu⁶ şeklinde ayrı bir ceza hukuku normu ortaya çıkarılarak toplumsal, ahlakî, sihhî ve çevresel düzenin yanında piyasa ve kamu ekonomisinden oluşan ekonomik düzenin de korunmasına (Evren, 2011: 971; Bekar, 2011: 1033) ilişkin temel ilkeler konusunda bir uyum sağlamaya çalışılmıştır (Mahmutoğlu, 2009: 32). Kabahatlerin ayrı bir kanunda düzenlenmesi, kamu düzeninin sağlanmasında idarenin hızlı ve etkin önlemler almasına olanak tanımakta ve “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasından doğabilecek sorunlara çözüm getirebilmektedir (Can, 2005: 118).

Türk Ceza Kanunu ile birlikte kabahatler bakımından da Kabahatler Kanunu’nda kanunîlik ilkesi kabul edilmiş olup Kanun’un 4’üncü maddesinde;“1.Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. 2. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.” kuralı getirilmiştir.

Kabahatler Kanunu 4’üncü maddesinde kabahatte ve yaptırımda kanunîlik ilkesi itibariyle bir ayırım söz konusudur. Buna göre; kabahatler idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlenebilmekte; ancak kabahatler bakımından öngörülen yaptırımın türü, süresi, miktarı idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlenememektedir (Bekar,

<http://www.governo.it/Governo/Costituzione/CostituzioneRepubblicaItaliana.pdf>, (Erişim: 12.01.2013).

⁵ 26.09.2004 tarih ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG.12.10.2004-25611).

⁶ 30.03.2005 tarih ve 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, (RG.31.03.2005-25772 mük.).

2011: 1039; Üstün, 2011: 32; Evren, 2011: 983). Kabahatler Kanunu'nda kanunîlik ilkesinin düzenlendiği 4'üncü maddenin gerekçesinde de, suçta kanunîlik ilkesine göre kabahatlerde mutlak bir kanunîlik ilkesinin kabul edildiği anlamı çıkarılmamakla birlikte daha esnek bir sistemin kabul edildiği, fakat idarî yaptırımlar bakımından cezada kanunîlik ilkesine uygun bir düzenlemeye yer verildiği ifade edilmiştir. Kanun koyucu isterse, kabahat oluşturan bir davranış tüm unsurlarıyla düzenleyebilmekte; isterse bir çerçeve hüküm⁷ oluşturarak bu hükmün içeriğinin doldurulması toplum düzeni, genel ahlâk, toplumun genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amaçları doğrultusunda idarenin çıkaracağı tüzük ve yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerle idareye bırakılabilmektedir. İdare, böyle bir çerçeve hüküm bulunmadığı durumlarda kendiliğinden kabahat sayılan bir davranış düzenleyememektedir (Şenyüz, 2012: 39; Bekar, 2011: 1039; Üstün, 2011: 32; Evren, 2011: 983; Taşdelen, 2010: 781).

Ulusal mevzuatla birlikte suçta ve cezada kanunîlik ilkesinin yer aldığı bir takım evrensel hukuk kurallarının da ülkemiz ceza sistemi açısından bağlayıcılığı bulunmaktadır. Bunlar içerisinde Uluslararası Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin 15'inci maddesi ve 4 Kasım 1950 tarihli İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi'nin 7/2'nci maddelerinde de kanunîlik ilkesine yer verilmiştir (Bakıcı, 2007: 13). Ayrıca Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın Adalet başlıklı 6'ncı bölümünün "Hukuka Uygunluk ve Suç ve Ceza Arasındaki Ölçülülük İlkeleri" başlıklı 49'uncu maddesi 1'inci fıkrasında "*Hiç kimse, işlendiği sırada, ulusal ya da uluslararası hukuka göre suç kabul edilmeyen bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu sayılamaz. Hiç kimseye, suçun işlendiği sırada verilmesi gereken cezadan daha fazlası verilemez. Suçun işlenmesinden sonra, kanunla o suç için daha hafif bir ceza getirilmişse, bu ceza uygulanır.*" hükmüne yer verilmek suretiyle suçta ve cezada kanunîlik ilkesi esas alınmıştır.

5.Vergi Ceza Hukukunda Kanunîlik İlkesi

Kanunîlik ilkesi, ortaya çıkan sonuca ceza uygulanabilmesini, fiilin kanunlarda açık bir şekilde kabahat veya suç olarak tanımlanması şartına bağlamaktadır. Tipiklik unsuru olarak da ifade edilen kanunî unsur, somut fiilin kanunda belirlenmiş soyut hukuk normuna uygun olmasını ifade etmektedir (Mualla, Öncel ve Kumrulu, 2012: 31). Bu bakımdan vergi hukukunun temel hak ve özgürlüklerle ilişkisi dikkate alındığında tipikliğin vergi suç ve kabahatleri açısından titizlikle aranması gerekmektedir.

⁷ Beyaza veya açığa imza olarak ifade edilen uygulama ile yasama organının yaptığı bir kanunla cezayı belirlemesi buna karşılık çizdiği sınırlar dâhilinde olmak üzere cezalandırılacak fiilin belirlenmesini yani kanunun içinin doldurulmasını yürütmeye/idareye bırakması söz konusu olabilmektedir (Tosun, 1962: 362). Beyaz hüküm olarak ifade edilen kanun ile belirlenen çerçeve içinde kalmak şartıyla hangi davranışların kabahat oluşturacağı, kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı idare tarafından belirlenmektedir (Özgenç, 2006: 68; Şenyüz, 2012: 39).

dir (Şenyüz, 2012: 43). Kanunlar, genellikle, işlemin yapılabilmesi için oluşması gereken sebebi açık bir şekilde belirtirler. Vergi cezalarıyla ilgili olarak, hukukî sebep Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri; maddî sebep ise, vergi mükelleflerinin maddî ve şeklî ödevlerini yerine getirmemeleri olarak belirtilmektedir. Kanunîlik ilkesi gereği de, ancak kanun ile izin verilirse ceza kesilmesinden veya cezanın tahsilinden vazgeçilebilir. Vergi hukuku içerisinde ceza kesilmesi ve tahsil işleminden vazgeçilmesine örnek olarak Vergi Usul Kanunu'nda (VUK m. 115) ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK m. 106) terkin kurumu gösterilebilir (Şenyüz, 2012: 71).

Vergi ceza hukukunun kapsamını, vergi kabahatleri ve suçları oluşturmaktadır. Vergi kabahat ve suçları konusunda genel kanun olarak Kabahatler Kanunu'nu ve vergi suçları için de genel kanun olarak Türk Ceza Kanunu iken her ikisinde de özel kanun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur.

5.1. Vergi Kabahatleri ve Cezalarında Kanunîlik İlkesi

Vergi ceza hukukunda hukuka aykırılık bakımından kabahat ile suç arasında bir farklılık bulunmamakla birlikte suçta, irade özgürlüğüne ilişkin bir ihlâl gerçekleşmekte, mevcut durum bozulmakta ya da zarara uğramakta iken; idarî suç niteliğinde olan kabahatlerde ise, gerçekleştirilmek istenen kamu yararı amacına yönelik oluşturulan düzen kesintiye uğramaktadır (Mahmutoğlu, 2009: 35).

Vergi kabahatleri, kamu ekonomisi içerisinde kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergisel kamu düzenini ihlâl eden fiillerden oluşmaktadır. Bu fiillerden bir kısmı verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da noksan tahakkuk ettirilmesi veya şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyle kayba uğraması anlamına gelen vergi ziyayı kabahatine neden olurken; bir kısmı da şekle ve usûle ilişkin şartların yerine getirilmemesine sebep olan usulsüzlüklerdir.

5.1.1. Vergi Ceza Hukukunda Çerçeve Hükümlerle Düzenleme Yapılması

Kabahat belirleme konusunda Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesi 1'inci fıkrasıyla düzenleyici işlemlerle idareye yetki tanınmasına rağmen, cezanın belirlenmesi konusunda bir yetki tanınmamaktadır. Ancak, yürütmenin, yasamanın çıkarmış olduğu çerçeve hükümlere dayanarak kabahat ihdas edebileceğini savunanlar bulunmaktadır (Şenyüz, 2012: 40; Taşdelen, 2010: 783). İdarenin çerçeve hükümler çerçevesinde kabahat oluşturabilmesini savunanlara göre, yasama organı yasama yetkisinin asliliği ve genelliği ilkesi uyarınca dilediği kadar ayrıntılı ve dilediği konuda kanun çıkarmak imkânına sahiptir. Ancak yasama organının işlevi gereği yavaş çalışması, uzmanlık gerektiren teknik konuların ve yasama organı için vakit kaybına neden olacak hafif fiillerin yürütme organına bırakılmasını gerektirebilmektedir. Ayrıca mahalli özellikler nedeniyle mahalli idarelere ve yine her birinin

farklı özellikleri nedeniyle ve özerkliklerinin korunması amacıyla kamu kurumu ve meslek kuruluşlarına suç yaratma ve cezalandırma yetkisi verilmesi gerekliliği öne çıkan gerekçelerdir (Bekri, 2010: 61).

İdarenin yasakladığı eylemleri önceden kişilere duyurması veya yayımlaması kanunîlik ilkesinin gereklerine uymadığı şeklinde düşünülmektedir. Ayrıca, idarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olması, idarenin çerçeve hükümlerden aldığı yetkiyi aşması halinde denetlenmesine imkân vermektedir (Evren, 2011: 979). Bununla birlikte idarenin suç oluşturma konusunda çerçeve hükümlerden yararlanması kanunîlik ilkesini ihlâl etmektedir. Çerçeve hükümlerden yararlanmak daha çok vergi kabahatleri ile ilgili yürütme organına düzenleme yetkisi getirmektedir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesi Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetkinin çerçevesinin ortaya konulması açısından çok önemli bir maddedir. Bakanlık söz konusu bu yetkiyi çıkardığı Genel Tebliğ'ler aracılığıyla kullanmaktadır (Şenyüz, 2012: 40).

5.1.2. İdareye Verilen Takdir Yetkisinin Kullanılması

Vergi kabahatleri ile ilgili olarak çerçeve hükümlerle İdareye yetkiler verilmiştir. Bakanlık yetkisiyle kabahat fiili düzenlenmesine ilişkin "vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirme ve kaldırma" yetkisi çerçevesinde 142 No'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile getirilen ödevin 408 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kaldırılması örnek oluşturmaktadır. Söz konusu Genel Tebliğlere göre "işyerinde birden fazla kat veya reyon olması halinde her kat ve reyon için birer levha asılacaktır (VUK 142 Nolu Genel Tebliğ)." şeklindeki ödev "işyerinde birden fazla kat ve reyon olması halinde her kat ve reyon için ayrı birer levha alma ve bulundurma zorunluluğu bulunmamaktadır (VUK 408 No'lu Genel Tebliği)." düzenlemesiyle kaldırılmıştır. İdareye bu tür bir belirleme yetkisinin verilmesi, ekonomik hayatın ve hatta teknik imkânların hızla değişen ve gelişen şartlar içinde olması karşısında yasama organının ağır işlemesi ile açıklanmaktadır (Şenyüz, 2012: 39).

Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, yürütmeye verilecek düzenleme yetkisinin sınırlı, açık ve belirgin olması gerekmektedir. Yürütme organına verilecek bu düzenleme yetkisinin belirli olması konusunda Anayasa yargısına konu olmuş bir karar, Maliye Bakanlığı'na verilen belge almama-vermeme kapsamında değerlendirilecek belgeleri belirleme yetkisine istinaden ileri sürülmektedir. Karara göre, Vergi Usul Kanunu 353'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre "*Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri 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 tespiti halinde, her bir belge için 10.000.000 (190 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.*" hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmündeki “*Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen*” ibaresinin suç ve cezada kanunîlik ilkesine uygun bir düzenleme olmadığı ileri sürülerek Anayasa’ya aykırılık başvurusunda bulunulmuştur. Ancak belgelerin niteliği ve amacı gözetildiğinde; vergi kayıp ve kaçığı 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 olarak görülmüş ve hükmün ifadesi Anayasa’nın 38’inci maddesine aykırı görülmemiştir⁸.

Vergi Usul Kanunu’nun özel usulsüzlüklerle ilgili olarak Maliye Bakanlığı’na vergi kabahatleri konusunda tanınan yetkiler Anayasa’nın 73’üncü maddesi kapsamında olmayıp, idarenin kendi uzmanlık alanına giren teknik konularda, düzenlemeye ilişkin yetkisi kapsamındadır. Bu bağlamdaki yetkiler, idarenin şekli yükümlülükleri belirlemesine ilişkin yetkililerdir (Üstün, 2011: 42).

5.2. Vergi Suç ve Cezalarında Kanunîlik İlkesi

Vergi suçları açısından kanunîlik ilkesi, kabahatlere göre katı bir şekilde uygulanmaktadır. Kabahat belirlenmesi konusunda idareye belli bir yetki verilebilmesine karşılık, vergi suçları açısından idareye bir yetki verilmesi söz konusu olamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nda yer verilen suçlar içerisinde kaçakçılığın hem fiilleri hem de suçun fiiline ilişkin hükmolunacak cezalar Vergi Usul Kanunu’nda yer almakla birlikte, vergi mahremiyetini ihlâl ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarına hükmolunacak cezalar için Türk Ceza Kanunu’na atıf yapılmıştır. Zaman içinde kanunlarda yapılan değişiklikler sonucunda yapılan atıfların karşılıksız kalması ihtimaline karşılık, bir fiil hangi kanunda suç olarak düzenleniyorsa fiile verilecek ceza miktarları ile uygulanacak tedbirler, ceza mahkûmiyetinin hukukî sonuçları, bu yaptırımların süre ve miktarlarının da o kanunda yer alması doğru bulunmaktadır (Karakoç, 2010:8; Tezcan, 2010). Örneğin vergi mahremiyetini ihlâl suçunun cezası için 765 Sayılı Eski Türk Ceza Kanunu’nun 198’inci maddesine atıf yapılması⁹, 5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu yürürlüğe girdiğinde karşılıksız kalmış; hangi

⁸ AnyM. 03.02.2011 tarih ve E.2009/5, K.2011/31 (RG.14.05.2011-27934).

⁹ Vergi mahremiyetini ihlâl suçunun cezası 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 198’inci maddesine, mükellefin özel işlerini yapma cezası ise 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 240’inci maddesine atıfta bulunulmak suretiyle düzenlenmiştir. Ancak; 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un 3’üncü maddesinin birinci fıkrasına göre “*Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanunu’na yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmıştır.*” demek suretiyle, eski Türk Ceza Kanunu’nun 198 ve 240’inci maddelerine yapılan atıfların bu maddelerin 5237 sayılı yeni Kanun’daki muadili olan maddelere yapılmış sayılacağını belirtmektedir. Buna göre Vergi Usul Kanunu’nun 363’üncü maddesinde düzenlenen mükellefin özel işlerini yapan memurlara ilişkin suç 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu’nun 257’nci maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 362’inci maddesinde dü-

maddeye atıf yapıldığı tartışmalara yol açmış; daha sonra yapılan bir düzenleme ile bu belirsizlik giderilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda vergi mahremiyetini ihlâl suçu ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezasının da kaçakçılık suçu gibi Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesi önerilmektedir (Karakoç, 2010: 8).

6. Suçta ve Cezada Kanunîlik İlkesinin Sonuçları

6.1. Suç/Ceza/Güvenlik Önlemleri Kanun ile Kabul Edilip Düzenlenebilir.

Anayasa'nın 87'nci maddesi uyarınca kanun koyma yetkisi TBMM'ye ait olup bu yetki Anayasa'nın 7'nci maddesi gereğince de devredilemez. Yürütme organı tarafından kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, genelge ve tebliğlerle bir eylem suç haline getirilemez, ceza veya güvenlik önlemi konamaz. Bir fiil kanunda suç olarak düzenlenmemişse o fiil suç oluşturamaz ve fiili gerçekleştiren kişi cezalandırılmaz. Fiilin suç olarak kabul edilmesinin sonrasında ise, cezasının belirlenmesi gerekir.

Yürütme organına düzenleme yetkisi vermesi konusundaki sınırlar ve ölçütler, Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarıyla belirlenmiştir. Kanun koyucunun temel kuralları saptamasından sonra uzmanlık ve tekniğe ilişkin konuların düzenlenmesi için hükümete yetki verebilmesi konusunda Anayasa Mahkemesi kararlarında genel olarak "kamu yararı", "ekonomik şartlar", "kaçakçılığın önlenmesi" ölçüt gösterilmektedir. Yasama organının yapısı bakımından ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında önlem almasının güçlüğü karşısında, kanun koyucunun temel kuralları saptayıp daha sonra uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin durumların düzenlenmesi için hükümete yetki vermesi Anayasa Mahkemesi kararlarıncı yasama yetkisinin kullanılması olarak kabul edilerek, bu koşullar altında yürütme organının görevlendirilmesi yasama yetkisinin devri olarak kabul edilmemiştir (Kaneti, 1994: 216).

6.2. Kanun Metinleri Açık ve Net Olmalı, Değişik Yorumlara Kapalı

Olmalıdır.

Kanunlar herkesin anlayabileceği şekilde hazırlanmalıdır. Genişletilmeye veya birden fazla anlamı olan, yoruma neden olacak sözler, ibareler kullanılmamalıdır. Suçu tanımlamada kullanılan kavramlar açık olmalıdır. Bir başka ifadeyle, hangi davranışın bir kabahat ya da suç oluşturduğu kanun metninden açık bir şekilde anlaşılabilir. Bu durum "belirlilik ilkesi"nin gereği olarak kabul edilmektedir. Kanunda kullanılan terim ve sözcükler bilimsel ağırlık taşımalı, ne bir fazla ne de eksik olmalıdır (Bakıcı, 2007: 16; Özgenç, 2006: 78).

zenlenen "Vergi Mahremiyetini İhlal" suçu ise; 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nun Göreve İlişkin Sırrın Açıklanması başlığını taşıyan 258'inci maddesine göre cezalandırılacaktır (Karaarslan, 2006: 117).

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414'üncü maddesinde yer alan vergi cezalarına ilişkin maktu oranların her yıl bir önceki yıla ilişkin "yeniden değerlendirme oranı"nda artırılabileceğiyle uygulanması hükmü, uygulanacak ceza tutarının yeniden değerlendirilmesine bağlı olması cezaların belirliliği ilkesine uygun özellik taşıyamamaktadır. Vergi ziyayı kabahatinde cezaya hükmolunan fiiller üç grup halinde belirtilmiştir. Bir fiilin orta nitelikli olarak değerlendirilebilmesi için, ağır ve hafif nitelikli fiillerin dışında kalması ve vergi ziyasına sebep vermesi yeterli görülmüştür. Sonuç olarak fiillerle ilgili olarak netice gösterilmiş, bu neticeye yol açan ağır ve hafif fiiller dışında kalan her türlü fiil bu kapsama alınmıştır. Örneğin bir işletmenin randıman hesabına dayanılarak tarhiyat yapılmasında fiil orta nitelikli olarak kabul edilmiştir. Her ne kadar fiilin cezalandırmada geçerli ilkelerden açıklık ve belirlilik ilkesine ters düştüğü görüşü olsa da bu kapsamdaki fiillerin sayısız eylemlerle işlenebileceği düşünüldüğünde ölçü yerinde bulunmaktadır. Belirlilik ilkesine uygun hale getirmek için, orta nitelikli fiillerin tek tek sayılmak suretiyle tespitinin kanun tekniği itibarıyla zor olacağı ve bu zorluktan dolayı kanun koyucunun "...sair suretlerle..." ifadesiyle konuyu çözüme kavuşturduğu belirtilmektedir (Şenyüz, 2012: 106).

Vergi ceza hukukunda belirlilik ilkesi, özellikle ekonomik kamusal yarar sağlanması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi gerekçeleriyle esnek bırakılmaktadır. Ancak bu esneklik idarenin keyfi hareket ederek kanundaki "...gibi", "benzeri", "Maliye Bakanlığınca uygun görülen haller..." şeklindeki ifadelerin geniş yorumlanmasına dolayısıyla bu tür yoruma açık düzenlemeler, mükellef – idare ilişkisinde gereksiz ihtilaflara yol açmakta, yargı organlarını içtihat oluşturma biçimindeki asli işlevini yok edecek derecede gereksiz iş yükü içerisine sokmaktadır (Doğrusöz, 2007).

Vergi hukukunda belirlilik ilkesinin gereklerinin zayıflatılmasına esas teşkil eden kanun hükmü ise, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin b bendi olarak gösterilmektedir. Bu kanun hükmüne göre, kanunun öngördüğü durumlardan farklı yöntemler kullanılarak vergi kaçırılmasının önüne geçmek için vergiyi doğuran olayın biçimi değil bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınmıştır (Can, 2005: 98).

6.3. Ceza Kanunları Geçmişe Uygulanamaz.

Geçmişe yürümezlik ilkesi Anayasa'da sadece ceza kanunları konusunda pozitif bir kural olarak düzenlenmiştir (Karakoç, 2012: 154; Özgüven, 2007: 3; Tekbaş, 2009: 211). Hukuk devletinin gereklilikleri doğrudan ya da dolaylı şekillerde geçmişe yürümezlik ilkesiyle ilişkilendirilmektedir. Özellikle idarenin kanunîliği, kazanılmış haklara saygı, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, devlet faaliyetlerinin belirliliği ve hukukî güvenlik ilkesi geçmişe yürüme yasağı ile oldukça ilişkilidir (Özgüven, 2007: 46).

Ceza hukukunda fiilin işlendiği sırada yasaklayıcı bir hüküm bulunmadığı takdirde ortada bir suç ve ceza yoktur. Sonradan yürürlüğe giren kanun ile bu fiilin suç olarak kabul edilmesi durumunda, kanunun zaman itibarıyla daha önce işlenen fiillere uygulanmaması hukukî güvenlik ilkesi yönüyle önem taşımaktadır. Kişiler, kanunlarda suç olarak kabul edilmemesi nedeniyle yürürlükteki hukuk kurallarına güvenerek eylem ve işlemlerini gerçekleştirmektedir. Fiilin daha sonra, ileriki tarihlerde suç olarak kabul edileceğinin bilinmesi mümkün olmadığı gibi, fiilin sonradan suç oluşturacağı düşüncesiyle bireylerin rahat hareket etmeleri engellenmiş olacaktır. Bireyler, gerçekleştirdikleri fiillerin ileride suç olarak kabul edilip cezalandırılacakları endişesi ile yaşadıkları takdirde huzursuz olacakları gibi girişimci de olamayacaklardır. Bu nedenle toplumsal gelişme engellenmiş olacağından ceza kanunları, yürürlüğe girdikleri tarihten sonra işlenen fiillere uygulanacaktır. Ceza kanunları geçmişe etkili olmayıp istisnası; lehe olan kanunun geçmişe uygulanabilmesidir. Vergi hukukunda lehe olan hükümlerin geriye yürütülmesinde “vergide eşitlik ilkesi”ne aykırılıkların ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Özellikle vergisini zamanında ödeyen, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren (Özgüven, 2007: 3; Tekbaş, 2009: 211).

6.4. Cezanın Kişiselleştirilmesi, Hâkime Takdir Hakkı Tanınması Kanunîlik İlkesine Aykırı Değildir.

Hâkimin takdir yetkisini kullanması vergi suç ve kabahatleri konusunda kanunîlik ilkesinin ihlâli sayılmazken, idarenin takdir yetkisini kullanması açık bir şekilde kanunîlik ilkesini ihlâl ederek hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 252’nci maddesi 3’üncü fıkrasında “*Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması*” birinci derecede genel usulsüzlük kabahati fiili olarak belirtilmektedir. Doğru bir vergi incelemesinin yapılmasına imkân vermeyecek derecede olduğunun tespiti, vergi incelemesini gerçekleştiren elemanın takdirine kalmış bir durumdur. Bir inceleme elemanı, mükellefin beyan etmesi gereken matrahı tespit ederken defter, kayıt ve belgelerdeki eksiklik, usulsüzlük veya karışıklıkları bulduğunda bunların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına engel olduğu kanaatine varırsa birinci derecede usulsüzlük kabahati o zaman gerçekleşmiş sayılır (Şenyüz, 2012: 144). Bu uygulama kanunîlik ilkesine uygunluk konusunda ister istemez idarenin keyfi davranışına sebep olmakta ve ilkenin uygulanışına esneklik kazandırmaktadır.

6.5. Ceza Hukukunda Kıyas Yapılamaz.

5237 Sayılı Ceza Kanunu’nun 2’nci maddesinin 3’üncü fıkrasında “*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.*” hükmü kabul edilerek,

evrensel bir ilke olan kanunîlik ilkesinin sonuçlarından birini oluşturan ve yargı kararları ile de kabul edilen kıyas yasağına yer verilmiştir (Bakıcı, 2007: 17).

Vergi cezaları da ceza olarak kabul edilmiş ve Anayasa'nın 38'inci maddesinde suç ve cezalara ilişkin esaslar içerisinde cezaların ancak kanunla konulacağı belirtilmiştir. Anayasa'nın 38'inci maddesinde Bakanlar Kurulu'nun cezalarda düzenleme yapma yetkisine yer verilmemiştir. Bununla birlikte Anayasa'nın 73'üncü maddesi 4'üncü fıkrasında da Bakanlar Kurulu'na sadece *"muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi"* verilmiştir. Anayasa'nın ilgili hükmünde cezalar konusunda verilen bir yetki yer almamaktadır.

3239 sayılı Kanun¹⁰ ile değişmeden önceki haliyle Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414'üncü maddesi 3'üncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na, yeniden değerlendirilmesine göre tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırma veya indirme, nispi hadleri ise, iki katına kadar artırma veya yarısına kadar indirme veya tekrar kanunî seviyesine getirme konusunda yetki verilmiştir. Anayasa'da yer almamasına rağmen vergi oranları konusunda Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin, vergi cezalarının oranları içinde uygulanması, açık ve net bir şekilde kıyas yapıldığını ve Anayasa'ya aykırı uygulama yapıldığını göstermektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi 4'üncü fıkrasının kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanması karşısında Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414'üncü maddesi b bendinin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuruya karşı Mahkeme ilgili hükmü kamu yararı gerekçesiyle oy çokluğuyla Anayasa'ya aykırı bulmamıştır¹¹. Söz konusu karara ilişkin karşı oy gerekçelerinde ise, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414'üncü maddesinin (b) fıkrasının Anayasa'nın 38 ve 73'üncü maddelerine aykırı olduğu gibi yasama yetkisinin devredilemeyeceğini öngören 7' nci maddesine de aykırı olduğu görüşü bulunmaktadır. Bu hukukî uygunsuzluğa çözüm olarak Anayasa değişikliklerinde vergi ödevi maddesinin düzenlenmesinde "Bakanlar Kurulu'na vergi cezalarına yönelik bir yetki verilmesi" kanunîlik ilkesinin esas alınması sebebiyle gerekli olmaktadır.

¹⁰ 11.12.1985 tarihli ve 3239 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretli Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun İle 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunda Değişiklikler Yapılması Ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, (RG.11.12.1985-18955)

¹¹ AnyM.19.03.1987 tarih ve E.1986/5,K.1987/7, (RG.12.11.1987-19632).

6.6. Ceza Kanunları, Kıyasa Yol Açacak Biçimde Geniş Yorumlanamaz.

Genişletici yorum, kanunda kullanılan sözcüklerin, kanun koyucunun amacından daha dar olması halinde başvurulacak bir yorum şeklidir. Örneğin kanunda konut denilirken sadece içinde oturlan evler kastedilmeyip işyerleri, diğer binalar, çadır, karavan vs. kastedilmiştir. Kıyas ile genişletici yorum birbirinden farklıdır. Kıyasta benzetme ile yasal boşluk doldurulmaktadır. Genişletici yorumda ise, var olan bir hükümden yola çıkılarak kanun koyucunun iradesi saptanmaktadır. Genişletici yorum mümkündür (Bakıcı, 2007: 21).

Vergi hukuku ise, kendine ait birtakım kavram ve kurallarla hukukî olayları düzenleyen bağımsız bir hukuk disiplindir. Vergi hukukunda yorum yapılırken kamunun üstünlüğü ve devletin egemenlik gücü göz önünde bulundurulmaktadır. Vergi hukukunda kanunîlik ilkesinin esas ilke olması sebebiyle, yorum yapılırken önce kanunun lafzından hareket edilir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde de *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."* şeklinde ifadesiyle uygulanacak yorum yöntemleri belirtilmiştir. Madde de göstermektedir ki, kanunun lafzı ile özü her zaman aynı şeyi ifade etmeyebilir, bazen lafız açık olmayabilir. Madde de lafzın açık olmadığı hallerde özüne ya da ruhuna nasıl ulaşılması gerektiği düzenlenmiştir (Mutluer, 2011: 44). Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyayı fiili tanımlanırken Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci madde 2'nci fıkrasında *"Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmünde"* olduğu belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmünde *"sair suretlerle"* ifadesinin kullanılması, tahakkuk nedenlerini açık uçlu bırakarak her türlü hareketle vergi ziyayı yaratılmasını mümkün hale getirebilecektir (Şenyüz, 2012: 116). Vergi hukukunda özellikle *"sair", "vb", "vb. gibi"* şeklindeki açık uçlu ifadeler yorum yapan merciinin genişletici yorumuna gitmesine sebep olabilmektedir.

6.7. Yürütme Organı Düzenleyici İşlemleriyle Suç ve Ceza Hükmü

Koyamaz, Ceza Belirleyemez.

Kanunîlik ilkesi gereğince suçun tüm unsurları kanunda belirtilmelidir. Bir fiili suç saymak ve cezalandırmak yetkisi sadece yasama organına aittir. İdare, suç ve cezaya ilişkin düzenleme yapamaz ve suçları ortadan kaldıramaz. İdareye kanunla düzenlenmemiş bir konuda düzenleme yetkisi tanınmaz. Kanunî düzenleme bulunan bir alanda ise, idareye verilen yetkilerin temel ilkeleri ve genel esasları ile birlikte açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Aksi halde temel kurallar ve sınırlar çizilmeden belirsiz, geniş bir alanın idareye bırakılması yasama yetkisinin devri niteliğinde olup anayasaya aykırılık taşıyacaktır (Üstün, 2011: 42).

Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu'nda çeşitli hükümlerle gerek Maliye Bakanlığı'na gerekse Bakanlar Kurulu'na yetkiler tanımlanmaktadır. Örneğin, genel usulsüzlük kabahati fiilleri tipik fiiller olarak düzenlenmiş ve miktarları kanunun sonuna ekli cetvel şeklinde belirtilmiştir (VUK m. 351 ve 352). Genel usulsüzlük kabahatleri açısından bakıldığında, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414'üncü maddesi 3'üncü fıkrasında iki ayrı düzenleme yer almaktadır. Bunlardan biri, maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarlarının, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Bakanlar Kurulu tarafından yeniden değerlendirilme oranında artırılabileceğiyle uygulanmasıdır. Hükümün buraya kadar olan kısmını anayasa yargısı yeniden değerlendirilme oranının ekonomik şartlara bağlı olarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesini hukuka aykırı bulmamaktadır.

Bir diğer düzenleme ise, yeniden değerlendirilme oranında hesaplanan maktu had ve miktarları yarısına kadar artırma veya indirme, nispi hadleri ise iki katına kadar artırma veya yarısına kadar indirme veya tekrar kanunî seviyesine getirme konusunda verilen yetkidir (VUK mükerrer madde 414/3). Bu hüküm çerçevesinde Bakanlar Kurulu'na "...tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırma veya indirme, nispi hadleri ise iki katına kadar artırma veya yarısına kadar indirme veya tekrar kanunî seviyesine getirme yetkisi" verilmiş ve Bakanlar Kurulu'nca cezaların parasal sınırında değişiklik yapılması mümkün hale getirilmiştir. Ancak, Anayasa'nın 38'inci maddesinde yer alan "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri kanunla konulur" hükmü oldukça açık bir ifadedir. Cezalarda değişiklik yapma konusunda Anayasa'da bir hüküm bulunmadığı gibi cezalarda artış yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır. Vergi cezalarının Bakanlar Kurulu tarafından artırılması konusunda Anayasa'nın 73/4'üncü maddesi de bir yetki vermemektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi 4'üncü fıkrasındaki yetkinin konusu sadece vergilere ilişkindir, cezalarla ilgili değildir (Şenyüz, 2012: 41; Gerek ve Aydın, 2010: 305; Taşdelen, 2010: 788; Başaran Yavaşlar, 2009: 294; Kavak, 2008: 51). Ayrıca, yeniden değerlendirilme oranından ayrı olarak cezalar konusunda Bakanlar Kuruluna ek takdir yetkisi kesinlikle tanınmamalıdır. Aksi durum idarenin yaptırım belirlemede yetkili olduğu anlamına gelecek ve kanunîlik ilkesine açıkça aykırılık oluşturacaktır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414/3. maddesinin Bakanlar Kuruluna ceza miktarlarının artırılmasında yeniden değerlendirilme oranı dışında ek takdir yetkisi tanıyan hüküm, kanunîlik ilkesine aykırıdır (Üstün, 2011: 50).

Usulsüzlük cezalarının belirlenmesi konusunda her ne kadar "Vergi Usul Kanunu'nda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları"nın Anayasa'ya aykırılığı kabul görmemiş olsa da vergi ziyaı cezasının hesaplanmasında uygulanan gecikme zammı oranının Bakanlar Kurulunca belirlenmesi Anayasa'ya aykırı bulunmuştur¹².

¹² AnyM. 06.01.2005 tarih ve E.2001/3, K.2005/4 (RG.20.10.2005-25972).

7. Kanunîlik İlkesi Çerçevesinde Vergi Cezalarını Ortadan

Kaldıran Kurumlar

7.1. Uzlaşma

Uzlaşma kurumu, kamu alacağının erken tahsil edilmesine, uyuşmazlıkların hızlı çözümüne veya yargıya intikallerin azaltılarak yargı yükünün hafifletilmesine, mükelleflerin vergilemeye ilişkin şüphelerinin giderilmesine, yapılan idarî işlemlere yükümlünün de desteği alınarak işlemlerin en doğru şekilde tesis edilmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca, mükellef ve ceza muhataplarınca, vergi davasının kaybedilmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi yükünün artma endişesinden kurtulmak için uzlaşma yolu tercih edilmektedir (Yılmaz, 2009: 346).

Uzlaşma komisyonlarına tanınmış olan takdir yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü ve 38'inci maddelerine tamamen aykırı durumdadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesi 4'üncü fıkrasında kanunîlik ilkesine bir istisna olarak vergi muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmektedir. Uzlaşma kurumu ile kanunlara göre doğmuş olan bir vergi alacağı idarenin takdir yetkisi doğrultusunda alınmamaktadır. Bu durum, idarenin kanunîliği ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle, bağlı yetkilerle donatılmış olan idare vergi kanunlarına göre doğmuş olan vergi alacağını almama bakımından takdir yetkisine sahip olmaktadır¹³. Bu durum hem kanunîlik ilkesine (Anayasa md.73/3, md.38/f1, f3) hem de yasama yetkisinin devri yasağına (Anayasa md. 7) aykırı bulunmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2008: 317; Yılmaz, 2009: 339). Ayrıca idareye, vergiyi doğuran olay ile doğan ve tarh işlemiyle belirlenen vergi borcunun bir kısmından hangi şartlar altında ve hangi oranda uzlaşacağı konusunda herhangi bir sınır getirilmemiş olması, takdir yetkisini keyfiliğe dönüştürmekte, farklı mali gücü olanların yüklerini farklılaştırarak vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılığın yanında eşitlik ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2008: 332; Gerçek, 2010: 36). Ayrıca, uzlaşmada vergi cezalarının bir kısmından vazgeçilebilmesi de, suç ve cezaların gerçek anlamda, ancak anayasal ilkeler çerçevesinde, yetkili organlar tarafından affedilebilmesi olgusuna ters düşmektedir (Karakoç, 2012: 703; Gerçek, 2010: 36).

Kanunîlik ilkesine aykırılık, en çok tarhiyat öncesi uzlaşmada ortaya çıkmaktadır. Verginin tarh edilmeden pazarlık konusu yapılması, vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi alacağının bir kısmından vazgeçmesi, bu ödev ilişki-

¹³Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır (VUK Ek Madde 1/f.2).

sinin kamusal niteliğine ve vergilerin kanunîliği ilkesine aykırıdır. Vergiler alanında idare bağlı yetkilerle donatılmış olup, kanuna uygun şekilde doğmuş bulunan herhangi bir vergi alacağını tahsil etmek yetkisine sahiptir. Diğer bir ifadeyle, vergi konusunda ilke olarak idarenin takdir yetkisi mevcut değildir. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşma, özellikle bu boyutuyla eleştiriye açıktır (Yılmaz, 2009: 340). Uzlaşma kurumunun kamu alacağının zaman içinde değer kaybetmeden hazineye intikalini sağlamakta yardımcı olduğu belirtilmektedir. Ancak kurum idare ile mükellef arasındaki pazarlığa, bir başka ifadeyle mükellef idare arasındaki ilişkilere bağlı olarak sonuç doğurmaktadır. Bu yönüyle uzlaşmanın kanunîlik ilkesine ve anayasal ilkelere aykırı olduğu düşünülmektedir.

7.2. Af

Kaynağını anayasalarda bulan ve teknik yönleri itibariyle ceza kanunlarında düzenlenen af, duruma göre kamu davasını düşüren; kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetini bütün kanunî sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldıran ya da kesinleşmiş bir cezanın kısmen veya tamamen infazını önleyen veyahut da başka bir cezaya dönüştüren yasama veya yürütme organlarının yaptığı bir kamu hukuku işlemidir (Döner, 2008: 34). Af uygulamasına siyasî, ekonomik, mali ve idarî yetersizlikler şeklinde çeşitli nedenlerle gidilmektedir (Dönmez, 1992: 48-53). Ekonomik, sosyal, siyasal birçok nedeni olan af uygulaması nedeniyle kısa dönemde geçici olarak yükselen vergi tahsilât artışı bilinçli olarak geciktirilmiş vergi borçlarından oluşmaktadır. Af uygulaması uzun dönemde vergi gelirlerinde azalmaya yol açarak dürüst mükellefleri de “af kollayan” mükellef tipine dönüştürebilir (Savaşan, 2006: 44). Özellikle vergilerini zamanında ödeyenlerin, ekonomik olarak büyük bir kayba uğraması; zamanında ödemeyenlerin ise, bizzat devlet eliyle ödüllendirilmesi izlenimi ortaya çıkarmaktadır.

Af uygulamasının hukukî dayanağını Anayasa'nın 87'nci maddesi oluşturmaktadır. Madde hükmüne göre “*meclis üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek*” Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri arasında sayılmaktadır. Ayrıca af ile ilgili hükümlere 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu 65'nci maddesinde yer verilmiştir. Vergi suç ve cezaları ile ilgili kurallar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu ya da vergi borcu ilişkisini sona erdirmesi sebebiyle 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da af ile ilgili bir düzenlemeye yer verilmemektedir (Saban, 2001: 459).

Vergi hukukunda af uygulaması ile ilgili önemli bir tartışma, af uygulamasının vergi aslı için değil, vergi cezalarına yönelik olması gerektiği konusunda çıkmaktadır. Vergi aslına ilişkin bir af söz konusu olduğunda, bu durum Anayasa'nın 73'üncü maddesi 3'üncü fıkrasına göre kanunîlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

7.3. Re'sen Vergi Tarhında İdareye Tanınan Yetkiler

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde düzenlenen "re'sen vergi tarhi"na ilişkin hükmün 6'ncı bendinde yer alan "Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa" ifadesinin de vergi idaresinin takdir yetkisini genişletmesi söz konusudur. Bu madde hükmüne göre, değerlendirme ve ölçüleme unsurlarını kapsayan matrah takdirinin, objektif olguları ortaya çıkarmakla görevli olan inceleme elemanına bırakılması keyfiyete yer veren bir durum sergilemektedir (Kaneti, 1986: 250).

8. Sonuç

Kanunîlik ilkesinin katı bir biçimde uygulandığı hukuk alanlarından biri, vergi hukukudur. Vergiler kişilerin mali güçleri üzerinde bir etki yarattığından, alınacak vergilerin mutlaka kanuna dayalı olması gerekmektedir. Bu kural literatürde "vergilerin kanunîliği" olarak ifade edilmektedir. Vergi ödevi, vatandaşların temel siyasî hak ve ödevlerinden biridir. Vergi kişilerden cebren alınır ve kanunlarda belirtilen zamanlarda tahakkuk ettirilmezse ya da tahakkuk eden kamu alacakları zamanında tahsil edilmezse karşılığında bir yaptırımı olmaktadır. Bu yaptırımların şekil ve niteliğinin belirlenmesi, vergi hukuku ile ceza hukukunun kesiştiği alandır. Vergi ceza hukuku olarak da ifade edilen bu alan içerisinde vergi kabahat ve suçları ile bunlara ilişkin uygulanacak cezalar yer almaktadır.

Vergi hukukunun kanunîlik ilkesi ile bağlantısı, vergi cezaları açısından ele alındığında suç ve cezalarında kanuna dayalı olmasını ifade eden ve ceza hukukunun evrensel bir ilkesi olan "suç ve cezada kanunîlik ilkesi"dir. Vergi ceza hukukunda özellikle kabahatler konusunda yürütme organının iradesinin kullanıldığı ve ilkenin uygulanmasının esnek hale getirildiği dikkati çekmektedir. Kabahatlere uygulanacak cezalar konusunda Bakanlar Kurulu'nun yetkisiyle belirlenecek yeniden değerlendirme oranında artırılan usulsüzlük cezalarına ilişkin maktu tutarlar, bu esnekliğe bir örnektir. İlkeye bu konuda getirilen esnekliğe gerekçe olarak da ekonomik şartlara en kısa sürede uyum ve teknik bilgi gerektiren konularda daha çabuk önlemler geliştirmek gösterilmektedir. Usulsüzlüklere ilişkin maktu ceza tutarlarının belirlenmesinde (VUK mük. madde 414/3) hukuka; dolayısıyla suçta ve cezada kanunîlik ilkesine aykırılık olmadığı haklı görülmekteyken; yine yeniden değerlendirme oranı ölçüsünde belirlenen bu ceza tutarının da Bakanlar Kurulu tarafından değiştirilebilmesi yetkisinin (VUK mük.madde 414/3), ilkeye aykırı olduğu düşünülmektedir. Çünkü Anayasa'nın 73'üncü maddesi 4'üncü fıkrasında cezalar konusunda Bakanlar Kurulu'na açık bir yetki verilmemektedir, bu durum suçta ve cezada kanunîlik ilkesine aykırı olarak şekilde kıyas yapıldığını göstermektedir.

Suçta ve cezada kanunîlik ilkesinin önemli sonuçlarından biri olan "belirlilik ilkesi"nin de Vergi Usul Kanunu'ndaki "gibi haller", "vb", "vb gibi" ifadeler kullanılarak ihlâl edildiği görülmektedir. Bu ifadeler yürütmenin takdir yetkisini genişletmekte

dolayısıyla da ifadelerin suçta ve cezada kanunîlik ilkesi bakımından daha net ve açık şekilde belirtilmesi önerilmektedir.

Vergi suçları açısından bakıldığında ise, kaçakçılık suçu itibariyle ilkeye katı bir şekilde uyulduğu görülmektedir. Bununla birlikte vergi mahremiyetini ihlâl ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları içinde suçun cezası için Türk Ceza Kanunu'na atıf yapıldığı görülmekte, bu konuda ilkesel olarak bu suçlara yönelik cezaların da özel kanun olan Vergi Usul Kanunu'nda yer alması gerektiği önerilmektedir.

Genel ve özel kanunlar ve bunlara ilişkin mevzuatın yorumlanmasından kaynaklanan söz konusu durumların dışında ayrıca vergi sistemi içerisinde suçta ve cezada kanunîlik ilkesi başta olmak üzere temel anayasal ilkelere aykırılık oluşturan uzlaşma, af, re'sen tarhiyatta idarenin takdir yetkisi gibi kurumlar bulunmaktadır. Bu kurumlar, hem anayasal ilkelerin ihlâli açısından hukukî olarak, hem de vergi ödenvini zamanında ve uyumlu bir şekilde yerine getiren mükelleflerin uyumunu sağlamada yönetsel olarak sisteme olumsuz etki etmektedirler.

Kaynaklar

- Akyılmaz, B., M. Sezginer ve C. Kaya (2011), *Türk İdare Hukuku*, 2.Baskı, Ankara: Seçkin.
- Bakıcı, S. (2007), 5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Genel Hükümleri, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bayraklı, H. H. (2006), *Vergi Ceza Hukuku*, 3.Baskı, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- Bekar, E. (2011), "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Değerlendirilmesi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 69(1-2), 1033-1050.
- Bekri, M.N. (2010), "Suçta Ve Cezada Kanunilik İlkesi Ve İlkenin Uluslararası İnsan Hakları Belgeleri İle Uluslararası Ceza Hukuku Uygulamalarındaki Durumu", *Adalet Dergisi*, 38, 58-88.
- Can, O. (2005), "Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış", *Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1-2), 89-125.
- Doğrusöz, A.B. (2007), "Vergi Usul Kanununun "Ceza Hükümleri" Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Konseyi Akademik Çalışmalar*, www.vergikonseyi.org.tr, (Erişim: 04.01.2013).
- Döner, A. (2008), "Cezai ve İdari Yaptırımların Farklılığı Bağlamında TBMM'nin Af Yetkisi", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (3-4), 33-54.
- Evren, Ç.C. (2011), "Kabahatlerde Kanunilik İlkesi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 69(1-2), 967-1002.
- Gerçek, A. (2010), "Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu", *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, 29(2), 23-50.
- Gerek, Ş. ve A. R. AYDIN (2010), *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Glaser, S. (1942), "Nullum Crimen Sine Lege", *Journal of Comparative Legislation and International Law*, 3d Ser, V: 24, 29-42.
- Gözler, K. ve Kaplan G. (2011), *İdare Hukukuna Giriş*, 14. Baskı, Bursa: Ekin.
- Güneş, G. (2011), *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Hakeri, H. (2007), *Ceza Hukuku*, 5.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kaneti, S. (2011), "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", *Makaleler*, İstanbul: XII Levha Yayıncılık 2011, 247-256.

Kaneti, S. (1994), "Anayasa Mahkemesi Kararları'na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 54(1-4), 33-44.

Karaarslan, M. (2006), "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 64, 115-150.

Karakoç, Y. (2010), "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12, Özel Sayı, Basım Yılı: 2012, 3-26.

Karakoç, Y. (2012), Genel Vergi Hukuku, 6.Bası, Ankara:Yetkin Yayınları.

Kavak, A. (2008), "1982 Anayasasına Dayanılarak Vergi Kanunlarında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Verginin Yasallığı İlkesinin Değerlendirilmesi ile Vergi İdaresi Uygulamaları", Türkiye IX. Vergi Kongresi:Türkiye'de Vergisel Anayasa, Anayasal Vergi ve Sosyal Devlet, 11-12 Nisan, İstanbul, 40-76.

Mahmutoğlu, F. S. (2009), "Suç-Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri", Ed. İlhan Ulsan ve Funda Başaran Yavaşlar, T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin, 27-36.

Öncel, M, A. Kumrulu ve N. Çağan (2012), Vergi Hukuku, 21. Bası, Ankara:Turhan Kitabevi.

Özgenç, İ. (2006), Türk Ceza Kanunu Şerhi (Genel Hükümler), 3.Bası, Ankara:T.C. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı.

Özgüven, A.V. (2007), Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Saban, N. (2001), "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", Anayasa Yargısı Dergisi, 18, 451-475.

Savaşan, F. (2006), "Vergi Afları: Teori Ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 8(1), 41-65.

Şenyüz, D. (2012), Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 6.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.

Taşdelen, A. (2010), "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 59(5), 767-795.

Tekbaş, A. (2009), Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396.

Tezcan, K. (2010), "Vergi Suç Ve Cezaların Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Adana 1.Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu,

http://adanasmmmo.org/govde_detay.php?id=206&baslik=ADANA%201.MUHASEBE%20UYGULAMALARI%20SEMPOZYUMU, (Erişim: 23.12.2012).

Tosun, Ö. (1962), "Yürütme Organlarının Koyduđu Kaidelere Aykırılıkların Cezalandırılması", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 28(2), 349-366.

Tosun, Ö. (1982), Suç Hukuku El Kitabı, 2.Baskı, İstanbul: Ar Basım Yayım.

Üstün, Ü. S. (2011), "Maliye Bakanlığı'nın Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15(1-2), 25-57.

Yavaşlar, F. B. (2008), "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 25(2), 309-337.

Yavaşlar, F.B. (2009), "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları", Ed. İlhan Ulusan ve Funda Başaran Yavaşlar, T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin, 285-297.

Yılmaz, E. (2009), "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 13(1-2), 321-351.

