

# İDARİ VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA KANUNİLİK İLKESİ

**Bekir BAYKARA**

**Avukat**

(Not: Bu makale Vergi Dünyası Dergisinin Mayıs 2005 tarihli 285. Sayısında Yayınlanmıştır.)

## **GİRİŞ**

Kısaca “Kanunilik ilkesi” olarak anılan ilke, “kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi” nin diğer adıdır. “Yasallık ilkesi” de denmektedir. Bu ilkenin kişilerin haklarını koruyan, onlara güvence (teminat) sağlayan bir fonksiyonu bulunmaktadır.

Kanunilik ilkesinin, suçun kanunilik (tipiklik) unsuru ile ilgisi bulunmakla birlikte, bu iki kurum aynı değildir. Kanunilik ilkesi, suç sayılan eylemler ile bunlara verilecek cezaların kanun tarafından belirlenmesini ifade eder. Suçun kanuni unsuru ise, eylemin suç sayılabilmesi için kanun ile belirlenmiş suç kalıbına uygun olması anlamına gelir. Bu nedenle suç ve cezalarda kanunilik ilkesi suçun unsurlarından ayrı olarak incelenir.

Vergide kanunilik ilkesi doktrinde iyi işlenmiş bir konudur. Ancak aynı şeyi idari vergi suç ve cezaları için söylemek mümkün değildir. Halbuki vergi suç ve cezaları, genellikle vergi ile ilgili olmakla birlikte vergiden bağımsızdır. Bu bakımdan vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi verginin kanuniliği ilkesinden ayrı olarak incelenmelidir. Ceza hukukçularının kanunilik ilkesi ile ilgili incelemeleri de bu konudaki boşluğu doldurmaz. Çünkü idari vergi ceza hukuku ayrı bir alandır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle bu yazımızı idari vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine ayırdık. Yazımız, giriş ve sonuç bölümleri dışında iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak kanunilik ilkesi ele alınacaktır. İkinci bölüm ise asıl konunun yani, idari vergi suç ve cezalarında “kanunilik ilkesi” nin işlendiği bölümdür.

## **I-GENEL OLARAK SUÇ VE CEZADA KANUNİLİK İLKESİ**

### **A-Genel Olarak “Kanunilik İlkesi”**

Bu alt bölümde “suç ve cezada kanunilik” ilkesini değil, genel olarak kanuni mesnedi olmayı, bir kanuna dayanmayı ifade eden “kanunilik” konusunu ele alacağız.

Kanunilik ilkesi ilk defa suç ve ceza alanında ortaya çıkmış, zamanla tüm kamu hukuku alanında yayılmıştır.<sup>1</sup> Suç ve cezalarla birlikte kanunilik ilkesinin geçtiği diğer alan vergidir. Bunun böyle olması da doğaldır. Çünkü, ceza kişinin özgürlüğü ve canı ile ilgiliyken vergi; malı, emeği ve geçimi ile ilgilidir.

<sup>1</sup> Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, İstanbul 1994, Onbirinci Baskı, Cilt 1 Sh. 22

İdare hukuku alanında kanunilik ilkesi, hukuk devletinin gereklerinden biri olarak idarenin yetki sınırlarının kanunlarla çizilmiş olmasıdır.<sup>2</sup>

Devlet vergiyi bir kanuna dayanarak almak zorunda olduğu gibi, bu vergilerin harcanmasında da kanunilik ilkesine uygun davranmak zorundadır. Çünkü Anayasa'nın 161. md.sine göre, kamu harcamaları yıllık bütçelerle yapılır. Genel ve katma bütçe ise TBMM tarafından çıkarılan bir "Kanun"dur. Diğer bütçeler ise düzenleyici işlem niteliği ile maddi anlamda kanundurlar.

Anayasalarımızda yer alan suç ve cezada kanunilik ilkesini aşağıda inceleyeceğiz. Ancak Anayasa hukukunda sadece suç ve cezada değil, bir çok konuda kanunilik ilkesi getirilmiştir. Örneğin memur disiplin hukukunda kanunilik ilkesi benimsenmiştir.<sup>3</sup> Ayrıca 1982 Anayasası'na göre idarenin kuruluşu ve örgütlenmesi kanunla olur. (Anayasa Md.113/1, 123/1-3) Aynı şekilde idarenin görev ve yetkileri kanunla düzenlenir. (Anayasa md. 123) Keza temel hak ve özgürlükler de, özüne dokunmamak kaydıyla, ancak kanunla sınırlandırılabilir. (Anayasa md 13)

### **B-Anayasalarda ve Temel Metinlerde Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi**

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin başka türlü ifadesi olan kanunilik ilkesi yönetilenler için bir güvencedir. Ancak bu ilke toplumla birlikte ortaya çıkmamıştır. İlkenin bugünkü anlamına kavuşması için uzun bir tarihi süreç gerekmiştir.

Biz dünyadaki gelişimi bir yana bırakarak anayasalarımızda ve bu niteliği taşıyan temel metinlerde bu ilkenin gelişimini ele alıp konuyu 1982 Anayasası ile bitireceğiz.

Cezalarda kanunilik ilkesinden söz edilen ilk metin 1839'da çıkarılan Gülhane Hattı Humayyundur.<sup>4</sup> 1293 (1876) Anayasasının 10. md.si<sup>5</sup> bugünkü söyleyişle "Kişi hürriyeti her türlü saldırıya karşı korunmuştur. Hiç kimse kanunun belirlediğinden başka sebep ve suretle cezalandırılmaz." şeklindedir. 1924 Teşkilatı Esasiye Kanununda kanunilik ilkesi ile ilgili açıklanan hüküm olmamakla birlikte<sup>6</sup>, 68. md.nin 3. fıkrasının bu ilkeyi kapsadığı ifade edilmektedir.<sup>7</sup> Teşkilatı Esasiye Kanununun söz konusu hükmü, bugünkü söyleyişle "Tabii haklardan olan hürriyetin sınırı, başkalarının hürriyetinin sınırıdır. Bu sınır ancak kanun tarafından belirlenir." şeklindedir.

<sup>2</sup> Zuhâl Bereket, Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay, Ankara 1996, Sh.80

<sup>3</sup> Zehredin Aslan, Disiplin Hukukundan Kaynaklanan Sorunlar" www.egan.gov.tr

<sup>4</sup> Dönmezer/Erman age Sh. 30

<sup>5</sup> Anayasa metinleri için bkz. A. Şeref Gözübüyük Açıklamalı Türk Anayasaları, Ankara 1995.

<sup>6</sup> 1924 Anayasasında cezaların kanuniliği açık olmamakla birlikte vergilerin kanuniliği "Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir" şeklinde açıkça ifade edilmişti. (Cibayet olunma: tahsil)

<sup>7</sup> Dönmezer/Erman age Sh. 31

1961 Anayasasında bu ilke 33. madde de düzenlenmiştir. Bu düzenleme hem kanunilik ilkesini hem de bu ilkenin bir sonucu olan<sup>8</sup> ceza kanunlarının geçmişe uygulama yasağını kapsamaktadır. Anayasanın 33. maddesinin 1, 2 ve 3 fıkralarındaki bu düzenleme;

“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilinden dolayı cezalandırılmaz. / Cezalar ve ceza tedbirleri ancak kanunla konulur. / Kimseye, suç işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.” şeklindedir.

Halen yürürlükte olan 1982 Anayasası bu ilkeyi 38. md.nin 1, 2 ve 3. fıkralarında düzenlemiştir. Bu düzenleme “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilinden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. / Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. / Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” şeklindedir.

### **C-Ceza Kanunlarında Kanunilik İlkesi**

Kanunilik ilkesi, suç ve cezanın kanunla konulması gerektiğini ifade eder demiştik. Kanunilik ilkesinin unsurları, suç ve cezanın kanunla konulması, kıyas yasağı, aleyhteki kanunun geçmişe yürümemesi ve suç ve cezanın belirli olmasıdır.<sup>9</sup>

1926 tarihli 765 Sayılı Ceza Kanununun 1. md.si “Kanunun sarıh olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez. Kanunda yazılı cezalardan başka ceza ile de kimse cezalandırılmaz” şeklindedir. Aleyhte olan kanunun geriye yürümeyeceği ve lehe olan kanunun uygulanacağı hususu ise 765 sayılı TCK’nun 2. maddesinde düzenlenmiştir.

Görüldüğü gibi bu maddelerde 5237 sayılı TCK’nun aksine “kıyas yasağı”na değinilmemiştir. Ancak doktrin ve Yargıtay uygulamasında ceza hukukunda kıyas yasağının varlığı kabul edilmektedir.<sup>10</sup>

765 sayılı kanunun 1 ve 2. maddesinde düzenlenen hususlar ,1Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girecek olan 2004 tarihli 5237 sayılı TCK’nun 2 ve 7. maddelerinde düzenlenmiştir. Yeni Kanunda kanunilik ilkesi daha açık bir şekilde düzenlenmiş, kıyas yapılamayacağı açıkça belirtilmiş, suç ve ceza içeren kanunların geniş yorumlanamayacağı vurgulanmıştır.

### **D-Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Kanunilik İlkesi**

Bu sözleşmeye ülkemiz 10.0.3.1954 tarih ve 6366 sayılı Kanun<sup>11</sup> ile katılmıştır. Kanunilik ilkesini “hiç kimse işlendiği zaman ulusal ve uluslararası hukuka göre suç

<sup>8</sup> Timur Timurtaş, Ceza hukuku Genel Hükümler, Ankara 2002, Sh. 109

<sup>9</sup> Nur Centel, Türk Ceza Hukukuna Giriş, İstanbul 2001, Sh. 20

<sup>10</sup> Dönmezler/Erman age. Sh. 33

sayılmayan bir fiil ve ihmalden dolayı mahkum edilemez<sup>12</sup>” biçiminde düzenlenmiştir. Bu sözleşmenin hukukumuz açısından anlamı, 07.05.2004 tarih ve 5170 sayılı Kanun ile Anayasanın 90. md.sinin son fıkrasına eklenen cümle<sup>13</sup> ile daha belirgin hale gelmiştir. Bu değişiklikle sözleşme iç hukukun bir parçası olmuş, kanunlar gibi fakat kanunlardan öncelikli bir konuma ulaşmıştır.

## **II-İDARİ VERGİ SUÇ VE CEZALARINDA KANUNİLİK İLKESİ**

### **A-Konunun Vergi Kanunlarında Düzenlenişi**

Vergi kanunlarında kanunilik ilkesi ile ilgili açık bir düzenleme yoktur. Ancak VUK’nun 331. md.sindeki “Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi zıyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar” hükmünü en azından vergi cezalarının kanuniliği ilkesinin varlığı yolunda yorumlayabiliriz.

### **B-İdari Vergi Suç ve Cezalarının Anayasanın 38. Maddesi Karşısındaki Durumu**

Yukarıda suç ve cezada kanunilik ilkesinin 1982 Anayasasının 38. maddesinin ilk üç fıkrasında açıkça ve ayrıntılı bir şekilde düzenlendiğini belirtmiştik.

Danıştay idari vergi suç ve cezalarının Anayasanın 38. maddesi çerçevesinde mütalaa etmektedir. Danıştay bu hususu Anayasa Mahkemesi’ne başvurusunda “Anayasanın 38. maddesinde yer alan kuralın idari nitelikte suç ve cezalar için de geçerli olduğu, tartışmaya neden olmayacak ölçüde açık bulunduğu, ayrıca tartışılmayacaktır<sup>14</sup>” şeklinde ifade etmiştir. Yüksek Mahkeme bu nedene dayanarak Anayasa Mahkemesi’ne üç başvuruda daha bulunmuştur.<sup>15</sup> Bu davalardan birisi usulden reddedilmiş,<sup>16</sup> diğerleri esastan incelenmiştir. Anayasa Mahkemesi esastan incelediği dosyalarda 38. maddeye aykırılık görmemiş ve davaları reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesi, Danıştay’ın VUK’nu Mük. 257. md. ile ilgili başvurusunu,

“Ek belge düzenlenmesi zorunluluğuna uyulmaması durumunda Vergi Usul Yasası’nda öngörülen usulsüzlük cezasının uygulanacağı bir gerçektir. Vergi Usul Yasası’nın 352. maddesine göre, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi

---

<sup>11</sup> Kanun 19 Mart 1954 tarih ve 8862 sayılı R.G’de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> A. Şeref Gözübüyük. A. Feyyaz Gölcüklü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Ankara 2004 Sh. 450

<sup>13</sup> Söz konusu hüküm “usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır.

<sup>14</sup> Danıştay 4. Dairenin VUK’nun 3239 sayılı Kanunla değişiklik mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının Anayasa’nın 6, 7, 8, 38 ve 124. maddelerine aykırılığı dolayısıyla, Anayasa’nın 152. maddesi gereğince yaptığı başvurunun gerekçesi, Anayasa Mahkemesi’nin 05.02.1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 sayılı kararı.

<sup>15</sup> E.1991/30, K.1992/18, E.1993/3, K.1993/20, E.1994/46, K.1994/57

<sup>16</sup> E.1991/30, K.1992/18

incelemesi yapılmasına olanak vermeyecek ölçüde eksik, usulsüz ve karışık olması durumunda 1. derecede usulsüzlük; evrak ve belgeleri Yasa'nın belirlediği biçimi, içeriği, ekleri ve bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması durumunda II. derecede usulsüzlük cezası öngörmüştür. Yasanın bu açık hükmü karşısında vergi yasalarının biçim ve yönteme ilişkin kurallara uyulmaması durumunda uygulanacak cezanın yasayla saptanmış bulunduğu kuşkuya yer yoktur. Suçun yasayla saptanması, maddi olay olarak bir eylemin, ne zaman suç niteliğini alacağını belirlemek demektir. Öğretide suçun yasada tanımlanmış ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, yasayla saptama olarak kabul edilmektedir. Gerçekten yasa, suçun, yani ne gibi eylemlerin yasaklandığını hiçbir kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirtmelidir. Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi kararlar suç ortaya konulması anlamına gelmez.”

diyerek ve bu konuda daha önce 1567 sayılı Kanun ile ilgili olarak verilmiş bir karardan<sup>17</sup> da söz ederek, düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bulmamıştır.

Yüksek Mahkeme'nin suç ve cezada kanunilik ilkesi açısından 1963 tarihindeki içtihadını değiştirmedeği görülmektedir.<sup>18</sup> 1567 sayılı Kanun gibi ağır hapis cezaları içeren ve idareye geniş düzenleme yetkisi veren bir düzenlemenin Anayasa'ya uygun bulunduğu bir yerde, Maliye Bakanlığı'na cezalar konusunda verilen yetkilerin<sup>19</sup> Anayasanın 38. maddesine uygun bulunması normaldir. Fakat, yukarıda sözü edilen Anayasa Mahkemesi kararının konumuzla ilgili bölümünün son cümlesi üzerinde durulmaya değerdir. Yüksek Mahkemenin söz konusu ifadesi “Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu hatta bir türlü mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir. Bu durumda kanunsuz suçtan söz edilemez.” şeklindedir. Bu ifadelerden çok açık olmasa da, idari vergi suç ve cezaları için “Kanunilik ilkesi” nin geçerli olmayacağı düşüncesinde olduğu sonucu

---

<sup>17</sup> Söz konusu karar, 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma hakkında Kanununun 1961 Anayasasının 33. maddesine aykırılığı iddiasıyla açılan davaya ilişkindir. Yüksek Mahkeme 23.03.1993 gün ve E.1963/4, K.1963/71 sayılı kararında “Bakanlar Kurulu kararı, daha önce resmi Gazete’de yayımlanarak kişilere hangi eylemlerin yasaklandığı duyurulmakta ve böylece kişinin teminatı sağlanmakta ve ceza da yasada gösterilmekte olmasına göre sadece kararname ile suç ihdası söz konusu olamayacağından, itiraz konusu kural, Anayasa’ya aykırı görülmemiştir.” diyerek davayı reddetmiştir.

<sup>18</sup> 1567 sayılı kanunla ilgili bu karar ceza hukuku öğretisinde eleştirilmektedir.

<sup>19</sup> Vergi cezaları konusunda verilen bir başka Anayasa Mahkemesi kararı da 19.03.1987 tarih ve E. 1986/5, K.1987/7 sayılı karardır.

çıkarılabilir. Ancak bu doğru değildir. Çünkü Yüksek Mahkeme idari vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin geçerli olduğunu açık bir biçimde ifade etmiştir. Ancak bunu Anayasa'nın 38. maddesi ile değil 73. maddesi ile ilgilendirerek yapmıştır. Anayasa Mahkemesi çok yeni bir kararında bu husus<sup>20</sup> “Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, **yaptırım** zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı öğelerini yasalarla belirlemesi gerekir” şeklinde ifade edilmiştir.

## **C-Öğreti ve Uygulamada Konunun Değerlendirilmesi**

### **1-Öğretide**

Genel ceza hukukunda kanunilik ilkesi yeteri kadar incelenmiştir. Anayasalarımızda ve 1981 Anayasamızdaki hüküm dolayısıyla vergide kanunilik ilkesi de (ceza hukuku kadar olmasa da) ele alınmıştır. Ancak idari vergi suçlarında konunun yeterince incelendiğini söylemek mümkün değildir. Vergi ceza hukukunu da içine alan genel vergi hukuku kitaplarının bu hususa değinmediğini gördük. Diğer kaynaklardan da konuyu işleyen kitap ve makale sayısı (ulaşabildiğimiz kadarıyla) fazla değildir.

Konu Nihal Saban'ın bir makalesinde<sup>21</sup> ayrıntılı olarak incelenmiştir. Yazar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin adil yargılama hakkının idari vergi suçlarında da gözetileceği yönündedir. Yazar Bandenoun kararını özetleyerek işe başlamakta ve Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun kararındaki, vergi cezalarının zam veya tazminat değil, faili cezalandırmak ve ceza tehdidi ile vergi suçunu engellemek amacıyla getirildiği yönündeki değerlendirmesini de alarak, “idari nitelikli vergi cezaları”nın “cezai nitelikte” olduğunu ifade etmektedir..<sup>22</sup> Yazar buna dayanarak da “idari nitelikteki vergi davaları cezai nitelikte ise, suçta ve cezada yasallık ilkesi, ceza hukukundaki anlamı ile uygulanmalıdır” sonucuna varmaktadır.<sup>23</sup>

Turgut Candan da kitabında<sup>24</sup> idari vergi cezalarında ceza hukukunda olduğu gibi kanunilik ilkesinin geçerli olduğunu belirtmektedir. Yazar bu konuda Danıştay kararlarından örnekler vermektedir. Ancak yazar, VUK'nun Mük. 414. md.sinde olduğu gibi, cezaların

<sup>20</sup> Anayasa Mahkemesi'nin E.2003/33, K.2004/101 sayılı Kararı (02.03.2005 tarih ve 25743 sayılı resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

<sup>21</sup> Nihal Saban, 4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?(I-II) Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 143 ve 144

<sup>22</sup> D.İ.B.G.K'nun 12.06.1980 tarih ve E.1997/1, K.1980/2 sayılı kararı.

<sup>23</sup> agm

<sup>24</sup> Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 1995, Sh. 8

maktu ve nispi hallerinin artırılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki vermeye engel olmadığı görüşündedir.<sup>25</sup>

“Verginin Yasallığı İlkesi” başlıklı doktora tezinde Gülsen Güneş, vergi cezalarının bir mali yüküm değil Anayasa'nın 38. maddesi anlamında ceza olduğunu belirtmektedir.<sup>26</sup> Yazar bu alanda idarenin düzenleme yapmasına, verginin kanuniliği ilkesinin de izin vermeyeceğini ayrıca vurgulamaktadır. Bu bağlamda VUK Mük. 414. md.nin suç ve cezada kanunilik ilkesi ile bağdaşmayacağını belirtmektedir.<sup>27</sup>

İdari vergi suçlarının cezaları idare tarafından verilmektedir. Bu bakımdan idari ceza hukuku çerçevesindeki idari yaptırımlarla ortak yönleri bulunmaktadır. Bu nedenle idari vergi suçlarının idari yaptırım olduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır.<sup>28</sup> Ancak idari vergi suçlarının idari yaptırım sayılması, kanunilik ilkesinin geçerli olmadığı anlamına gelmez. Çünkü idari yaptırımlar alanında da kanunilik ilkesinin geçerli olduğu belirtilmektedir.<sup>29</sup>

## **2-Uygulamada**

### **a-Danıştay İçtihatlarında**

Yukarıda belirttiğimiz gibi, Danıştay bazı vergi kanunları için Anayasa'ya aykırılığı dolayısıyla yaptığı başvurunun gerekçesinde “Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan kuralın idari nitelikte suç ve cezalar için de tartışmaya neden olmayacak ölçüde açık bulunduğundan, ayrıca tartışılmayacaktır”<sup>30</sup> ifadesini kullanmaktadır.

Keza Danıştay yukarıda sözünü ettiğimiz içtihadı birleştirme kararında “Diğer taraftan vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezasında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür. Esasen yürürlükten kaldırılmış bulunan 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun gerekçesinde ve geçici komisyon raporunda Vergi Usul Kanunu ile yeni bir “Vergi Ceza Hukuku” nun tesisine gidilmiş olduğu vergi cezasını bir vergi zammı olmayıp “vergi suçu”nu önlemeyi amaçlayan bir cezadan ibaret bulunduğunu açıklamıştır.” diyerek vergi suç ve cezalarının, ceza hukuku anlamında ceza olduğunu belirtmiştir. Danıştay'ın bir çok kararında yer alan “... cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça faile ceza uygulanamayacağı yolundaki

<sup>25</sup> Esasen bu madde Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüş Mahkeme davayı esastan incelemiş ancak maddenin Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir.

<sup>26</sup> Gülsen Güneş, verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul 1998, Sh. 22

<sup>27</sup> age. Sh 132

<sup>28</sup> Bu konuda bkz. Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, 1979, Sh.44

<sup>29</sup> Yücel Oğurlu, İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma (İdari Ceza Hukuku ve İdari Cezalara Karşı Başvuru Yolları), Ankara 2000, Sh. 57

<sup>30</sup> Anayasa Mahkemesi'nin E.1991/30, K.1992/18 sayılı kararı

genel ceza hukuku ilkesi, idari cezalar için de geçerli olduğundan.....”<sup>31</sup> ifadeleri, genel ceza hukuku ilkesi olan “kanunilik ilkesi”nin idari vergi suçlarında da geçerli sayıldığını göstermektedir.

Bu bağlamda, Danıştay, ambar tesellüm fişinin eksik düzenlenmesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasının “Ambar tesellüm fişinin eksik düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi sonucu ceza kesileceği hakkında kanunda herhangi bir düzenleme yapılmadığından ve idari düzenlemelerle ceza tayini hukuken mümkün olmadığından...” gerekçesi ile iptali gerektiği yönünde karar vermiştir.<sup>32</sup> Bunun gibi, VUK’nun 353. maddesinin 4008 sayılı Kanunla değişmeden önce düzenlenmemesi halinde ceza kesilecek belgeler teker teker sayılmıştı ve bunlar arasında “adisyon fişi” bulunmamaktaydı. Danıştay bu nedenle adisyon fişi düzenlememe dolayısıyla verilen cezayı kaldırmıştır.<sup>33</sup>

Danıştay başka bir kararında ise “... ancak yasada aksi belirtilmedikçe cezaya ilişkin bir hükmün değiştirilmesi halinde failin lehine olan ceza hükmünün uygulanacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi karşısında ...” diyerek, % 25 olarak uygulanan özel usulsüzlük cezasının % 10 uygulanması gerektiği yönünde görüşünü bildirmiştir.<sup>34</sup>

### **b-İdarenin Görüşü**

Vergi İdaresi, idari vergi suçlarında “kanunilik ilkesi” nin göz önünde bulundurulacağı görüşündedir. İdare bu konudaki düşüncesini, iş yeri kapatma cezasını düzenleyen VUK’nun 354. maddesinin kaldırılması ile ilgili olarak yayınladığı tebliğde açıklamıştır.

Bakanlık, bu konudaki görüşünü, 13 Ağustos 2004 tarihinde yayınlanan 337 sıra sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde;

“Bilindiği üzere Türk Ceza Kanununun 2. maddesinde “işlendiği zamanın kanununa göre cürüm veya kabahat sayılmayan fiilden dolayı kimseye ceza verilemez. İşlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm ve kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz. Eğer böyle bir ceza hükmolünmüşse icrası ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar.

Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşrolunan kanun hükümleri birbirinden farklı ise kanunun lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur.” Hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır.

<sup>31</sup> Örneğin D.3.D 16.12.1998 Tarih ve E.1997/3369, K.1998/4588, D. 4. D. 29.01.1999 tarih ve E.1998/4001, K.1999/144

<sup>32</sup> D. 4. D. 20.04.2000 tarih ve E.1999/4358, K.2000/1636

<sup>33</sup> D. 4. D. 29.06.1992 tarih ve E.1991/1559, K.1992/3337

<sup>34</sup> D. 3. D. 31.12.1997 tarih ve E. 1996/4162, K.1997/4829



Bu hükme göre; suç öngörülen bir normun yürürlükten kaldırılması halinde, yürürlükten kaldırılan normun ön gördüğü fiilin faileri artık cezalandırılmayacakları gibi bunlar hakkında daha önce verilmiş olan hükümler de gerek asli cezalar gerekse cezai nitelikteki sonuçları yönünden yerine getirilemeyecektir.

Ceza Hukuku alanında “lehe olan kanunun geçmişe uygulanabilirliği” ilkesi olarak ifade edilen, “kanunların geçmişe yürümezliği” ilkesinin bir istisnasını oluşturan ve vergi suç ve cezalarına ilişkin olarak da geçerli olan bu ilke gereğince ...” şeklinde ifade etmiştir.

Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı’nın idari vergi suçlarının Ceza Kanununun genel ilkelerine tabi olacağı bu arada bu suçlarda “kanunilik ilkesi”nin geçerli olacağı<sup>35</sup> konusundaki görüşü hiçbir yoruma, tartışmaya yer vermeyecek derecede açık ve nettir.

### **ÖZET VE SONUÇ**

Vergi kanunlarına aykırı hareket vergi suçudur. Vergi suçları idari ve adli vergi suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. Cezası idare tarafından kesilen suçlara idari vergi suçları, cezasına adli mahkemelerce hükmedilen suçlara ise adli vergi suçları diyoruz.

Adli vergi suçları, VUK’unda yer alan hükümler dışında tümüyle genel ceza hukuku ilkelerine tabidir. Dolayısıyla bu suçlarda genel ceza hukukundaki kanunilik ilkesi geçerlidir. Bu konuda ceza hukukçuları tarafından ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu yazımızın konusu “idari vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi”dir.

Kısaca “kanunilik ilkesi” olarak anılan ilke, “kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi”nin diğer adıdır. Buna “yasallık ilkesi” de denmektedir. Bu ilke dolayısıyla, kişilerin hakları korunmakta, güvence sağlanmaktadır.

Kanunilik ilkesinin suçun kanunilik (tipiklik) unsuru ile ilgisi bulunmaktadır. Ancak bu iki kurum aynı değildir. Kanunilik ilkesi, suç sayılan eylemler ile bunlara verilecek cezaların kanun ile belirlenmesini ifade eder. Suçun kanuni unsuru ise, eylemin suç sayılabilmesi için kanun ile belirlenmiş suç kalıbına uygun olması anlamına gelir.

Kanunilik ilkesi ilk defa suç ve ceza alanında ortaya çıkmış, bunu vergilerin kanuniliği ilkesi izlemiş, zamanla bütün kamu hukuku alanına yayılmıştır.

Suç ve cezada kanunilik ilkesi, 1926 tarih ve 765 sayılı TCK’nun 1. ve 2. maddesinde düzenlenmiştir. Aynı husus, 2004 tarih ve 5237 sayılı TCK’unda 1 ve 7. maddelerde yer almıştır.

---

<sup>35</sup> Yukarıda I/C bölümünde belirttiğimiz gibi 765 sayılı TCK’nun sadece 1. maddesi değil, 2. maddesi de kanunilik ilkesinin unsurlarını düzenlemektedir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı’nın doğrudan TCK 2. maddeye yollamada bulunması, idari vergi suçlarında kanunilik ilkesinin geçerli olduğu konusundaki görüşünün kesin ve açık olduğunu göstermektedir.

Vergi kanunlarında idari vergi suçlarında kanunilik ilkesi ile ilgili açık bir düzenleme yoktur. Ancak VUK'nun 331. maddesini, vergi cezalarında kanunilik ilkesinin varlığı şeklinde yorumlayabiliriz.

Suç ve cezada kanunilik ilkesi Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenmiştir. Danıştay bu maddenin idari vergi suçları için de geçerli olduğu görüşündedir. Anayasa Mahkemesi de bu konudaki başvuruları esastan kabul etmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi kararlarında idari vergi suçlarının 38. madde kapsamında olduğu konusunda açık bir ifade bulunmamaktadır. Fakat Yüksek Mahkeme, vergisel yaptırımlarda kanunilik ilkesinin geçerli olduğunu, Anayasa'nın 73. maddesi ile ilgili kararlarında, kesin bir dille ifade etmiştir.

Vergi İdaresi, idari vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin geçerli olduğunu, yaptığı düzenlemelerde açık ve kesin bir dille ifade etmiştir.

Vergi Hukuku doktrininde de, idari vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin geçerli olduğu kabul edilmektedir.

Kanunilik ilkesinin önemi, idari düzenlemeler sırasında ortaya çıkmaktadır. Kanunlar cezayı belirlemekte, belli ölçüler içinde cezayı gerektiren fiili belirleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na bırakmaktadır. Bakanlık bu yetkisini, tam anlamıyla kendisinin de kabul ettiği kanunilik ilkesine uygun kullanmalıdır. Bu bağlamda Resmi Gazete'de yayımlanmayan iç genelge, sirküler gibi metinlerle düzenleme yapmamalı, mevcut bir ceza normunu geniş yorumlamamalı daha doğrusu bu metinlerde vergi suç ve cezaları ile ilgili yorum yapmamalıdır. Diğer düzenleyici işlemlerde de, Kanunun yetki vermediği hallerde idari vergi suç ve cezaları ile ilgili genişletici yorum yapılmamalıdır. Kanunun yetki verdiği hallerde ise suçun maddi unsurunu düzenlemede kanunun verdiği yetki aşılmamalıdır.