

**BİR ÖZEL CEZA KANUNU OLARAK  
VERGİ USUL KANUNU  
(VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİNİN KANUNİLİK,  
HUKUKİ GÜVENLİK VE MEŞRULUK BAKIMINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ)**

Ümit Süleyman ÜSTÜN<sup>1</sup>

## GİRİŞ

Özel ceza kanunları, kişilerin özgürlük alanları ile yakından ilgilidir. Bu suç ve cezalarda kanunilik ilkesine tam anlamıyla uyulmalıdır. Aksi halde kişilerin hukukî güvenlikleri zedelenecek ve hukuka aykırı uygulamalar ortaya çıkabilecektir.

Özel ceza kanunları içine çok sayıda kanun girmektedir. Ancak bunlar içinde açılan dava sayısı itibariyle gerilerde yer alsa da Vergi Usul Kanunu en önemli yeri almaktadır. Çünkü vergi suç ve cezaları, kişilerin hukukî güvenliklerini diğer ceza hükmü içeren kanunlardan daha fazla zedeleme ihtimalini bünyesinde taşımaktadır. Uygulanan vergi cezalarının, kişilerin ticarî itibarlarını olumsuz etkileme potansiyelinin olması da bunu göstermektedir.

Vergi hukuku alanının teknik bir alan olması ve bu hukuk dalının uzmanlarının bile tam anlamıyla bütün konularına vâkıf olamaması, kişilerin hukukî güvenliklerini tehdit eden bir unsurdur. İdareye çeşitli vergi konularında tanınan yetkiler de kanunilik ilkesini zedeleyen boyutlara ulaşmaktadır. Vergi suçlarının ancak vergi incelemeleri sonucunda tespit edilebilmesi de önemli bir noktadır. İncelemede idarenin sahip olduğu yetkiler, vergi suç ve cezalarının kanuniliğini zedeleyen boyutlara ulaşmaktadır. İnceleme birimlerinin doğrudan bakanlığa bağlı olması da bu konuda önemli bir husustur. Vergi incelemelerinde söz konusu olabilecek bir siyasi baskı, beraberinde vergi suç ve cezalarında kanuniliği zedeleyebileceği gibi, bu suç ve cezaların meşruluğunu dahi tartışma konusu haline getirebilecektir.

Dünyadaki ilk on büyük ekonomi arasına girme hedefi, ister istemez vergi gelirinde artış olmasını gerektirir. Vergi gelirlerinin artması beraberinde uyuşmazlıkları artırıcı etki oluşturacaktır. Uyuşmazlıkların artması, suç teşkil eden fiillerin sayısının ve uygulanan cezaların artmasına yol açacaktır. Adaletin sağlanabilmesi için vergi suç ve ceza sisteminin yeniden düzenlenmesi gerekir.

Vergi hukuku da ceza hukuku gibi kanuniliğin egemen olduğu bir daldır. Mükelleflerin hukukî güvenlikleri için kanuniliği riayet edilmesi gerekmektedir.

---

<sup>1</sup> Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi (sustun@selcuk.edu.tr).

Tarihî süreç içinde, verilen uzun mücadeleler sonucunda vergilendirme yetkisi parlamentolara geçmiş ve kanunilik ilkesi vergi hukukunun temel ilkesi olarak yerini almıştır. Bu bakımdan kanunilik ilkesinin vergi hukukundaki yeri tartışılmazdır.

Vergi ceza hukuku da kanunilik ilkesinin egemen olması gereken, vergi hukukunun alt dalını oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanununda yer alan suç ve cezalar ikiye ayrılmaktadır. Bir kısım vergi suç ve cezaları ceza hukuku anlamında suç ve cezalardır. İlgili fiillerin işlenmesi halinde hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır. Diğer kısım vergi hukuku kurallarına aykırılık teşkil eden fiiller karşılığında ise idarî yaptırımların uygulanması gündeme gelmektedir. Bunlar vergi kabahatleri ve yaptırımları olarak adlandırılmaktadır.

Sadece vergi suç ve cezaları, esas olarak, bu çalışma konusu kapsamı içinde yer almaktadır. Ancak vergi kabahatlerinin önemini göz ardı etmemek gerekir. Bu kabahatler karşılığında uygulanan yaptırımlar da kişilerin itibarını zedeleyici etki yapmaktadır. Ayrıca vergi idaresinin bu kabahat teşkil eden fiiller üzerinde yetkili olması da kişilerin hukukî güvenlikleri üzerinde etkili olabilmektedir. Bu itibarla vergi kabahatleri de bu çalışma kapsamında ele alınacaktır.

Çalışma kapsamında ilk olarak özel ceza kanunlarına değinilecektir. Özel ceza kanunlarının hangi kanunlardan oluştuğu ve önemi üzerinde durulacaktır. Daha sonra vergi suç ve cezalarının önemine değinilecektir. İkinci bölümde vergi suç ve cezaları meşruluk ve hukukî güvenlik ilkeleri bağlamında incelenecektir. Vergi incelemelerini bu suçların tespitinde etkili olması bu konudaki değerlendirmelerin ana hareket noktasını oluşturacaktır. Ayrıca suç teşkil eden fiillerin düzenlenmesi ve cezaların dengesi konularına da eğilinecektir.

Diğer bölümde kanunilik ilkesi açısından değerlendirme yapılacak, bu bağlamda vergi kabahatleri konusunda Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiler ele alınacaktır.

## **I. GENEL OLARAK VERGİ SUÇ VE CEZALARI VE NİTELİKLERİ**

### **A. Özel Ceza Kanunları İçinde Vergi Usul Kanunu'nun Yeri**

Vergi Usul Kanunu (VUK), ihtiva ettiği suç ve cezalara ilişkin hükümler dolayısıyla özel bir ceza kanunu niteliğindedir. Kişilerin özgürlük alanıyla yakından ilgili olması hasebiyle, VUK'taki hükümler çok büyük bir önem arz etmektedir.

Özel ceza kanunları, en genel anlamıyla Türk Ceza Kanunu dışında yer alan ve ceza hükmü içeren kanunları ifade etmektedir. Cezaî yaptırımları düzenlemeleri ve kişilerin özgürlüklerini doğrudan ilgilendirmeleri, bu kanunların taşıdığı önemi göstermektedir. Söz konusu kanunlar bu özellikleri sebebiyle gerek kanunilik ilkesi gerekse de kişilerin hukukî güvenliği bakımından üzerlerinde titizlikle durulmasını gerektirmektedir.

Türk Ceza Kanunu (TCK) dışında düzenleniyor olmaları, bu kanunlarda kanunilik ve hukukî güvenlik ilkesini temel itibarıyla zedeleyici bir nitelik arz



Özel ceza kanunları uyarınca ceza mahkemelerine açılan davaların dağılımına ilişkin 2010 yılına ilişkin istatistiğe göre<sup>2</sup>, tüm yıl içinde gerek TCK'ya göre ve gerekse özel kanunları uyarınca açılan dava sayısı toplam 3.344.599'dur. Özel kanunlarına göre açılan dava sayısı ise 1.119.694'tür. Ceza mahkemelerinde toplam açılan dava sayısı 4.464.293 olup, özel kanunlarına göre açılan dava sayısı, toplam ceza davaları içinde % 25'e tekabül etmektedir. Yani açılan her dört davanın biri, TCK dışında özel kanunları uyarınca açılan davalardan oluşmaktadır. Bu oran bile, özel ceza kanunlarının kişilerin özgürlükleriyle ne kadar yakından ilgili olduğunu gözler önüne sermektedir.

Özel ceza kanunları uyarınca açılan davaların ilk sırasında, bu özel kanunlara göre açılan davaların %36,2'sini oluşturan Çek Kanunu'na göre açılan davalar oluşturmaktadır. Ancak Çek Kanunu'nda değişiklik yapan 6273 sayılı Kanun'la karşılıksızın çekin cezaî yaptırım niteliğindeki cezası, idarî yaptırımıya dönüştürüldüğü için (APAK, 2012), artık Çek Kanunu dolayısıyla ceza mahkemelerinde görülen dava sayısında hızlı bir azalma olacağı anlaşılmaktadır.

İcra İflas Kanunu uyarınca açılan davalar ise % 31 ile ikinci sırada bulunmaktadır. Askerî Ceza Kanunu'na muhalefetten dolayı açılan davalar ise % 10 ile üçüncü sırada yer almaktadır. Daha sonra sırasıyla Ateşli Silahlar ve Bıçaklar Hakkında Kanun (%4,7); Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (%3,8); Orman Kanunu (%2,7); Vergi Usul Kanunu (%1,5) ve Terörle Mücadele Kanunu (%1,1) gelmektedir. Bundan sonraki sırada açılan davaların oranı ise % 1 ve 1'in altında yer almaktadır.

Özel kanunları uyarınca açılan davalara ilişkin istatistik incelendiğinde, açılan davaların çok büyük bir bölümünün ekonomik nitelikte yakından ilgili olduğu görülmektedir. Doğrudan ekonomik ve ticarî hayatla ilgili konular, özel ceza kanunları kapsamında ceza mahkemelerinin önüne getirilmektedir. Bu oranının büyüklüğü, ekonomik ve ticarî hayatın istikrarı ve güvenliği bakımından ceza hukuku ile ilgili ilkelere riayet edilmesinin son derece hayati önemi haiz olduğunu göstermektedir.

İnceleme konumuz itibariyle Vergi Usul Kanunu bakımından ise, nispeten düşük fakat önemli sayılacak bir oran dikkate çarpmaktadır. Özel kanunları uyarınca açılan davaların %1,5'u VUK hükümlerine aykırılıktan dolayı açılmıştır. Bu aslında önemli bir orandır. Ve sonraki bölümlerde ele alınacağı üzere, kişilerin hukukî güvenliklerinin en fazla zedelenmeye müsait olduğu alanı, vergi konusu oluşturmaktadır.

Dünyanın ilk on büyük ekonomisi arasına girme hedefi, ileriki dönemlerde kaçınılmaz olarak vergi gelirlerinde bir artışı beraberinde getirecektir. Vergilerin artışı ise vergi uyumsuzluklarını artıracaktır. Bunun yanında, vergi hukukunun son derece teknik bir konu olduğunu ve bu hukuk dalının tamamına

<sup>2</sup> [http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2010/ceza/ceza8.pdf](http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/ceza/ceza8.pdf)

tam bir şekilde vâkıf olmanın neredeyse imkânsız olması da, aslında kişilerin hukukî güvenliğini tehdit eden bir unsur niteliğindedir.

Bu hukuk dalının karmaşıklığı, bu alanın uzmanı olanı muhasebeci ve müşavirlerin bile uygulamada zorlanmalarına yol açmaktadır. Hatta vergi idaresi bile vergi alanı hakkında tam bir doğruluk içinde bilgi sahibi olamamaktadır. İdarenin vermiş olduğu yazılı izahatlar niteliğinde olan özgelelerde bile yanlış yorumların yer alması, vergi hukuku alanının ne derece çetrefilli bir alan olduğunu göstermektedir (Doğrusöz). İdarenin ve konunun uzmanı uygulayıcıların bile tereddüde düştükleri bir konuda mükelleflerin kusursuz olmaları elbette beklenemez. Ancak bu durum cezaların ortaya çıkmasına da engel teşkil etmeyecektir.

## B. Vergi Suç Ve Cezaları

VUK'taki cezalar, kanun'un Ceza Hükümleri başlıklı dördüncü kitabında düzenlenmiştir. VUK'un 331. maddesine göre bu kanundaki cezalar, *vergi cezaları* ve *diğer cezalar* olarak ikiye ayrılmaktadır: "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar*". Vergi suç ve cezaları olarak belirtilenler aslında vergi kabahat ve yaptırımlarını ifade etmektedir. Diğer suç ve cezalar ise ceza hukuku anlamında gerçek mânâda suç ve ceza fiilleridir.

Vergi ceza hukuku, vergi hukukunun bir alt dalı olarak, mükelleflerin kendilerine yüklenen yükümlülüklerine uymamaları durumunda muhatap kalacakları yaptırımları düzenlemektedir (Bilici, 2010: 37; Öncel – Kumrulu – Çağan, 2011: 209). Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinin yaptırıma bağlanmasındaki temel amaç, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesinin sağlanmasıdır (Öncel – Kumrulu – Çağan, 2011: 209; Saban, 2006: 215).

VUK'un 331. maddesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerin tabi olacakları yaptırımlar esas alınmak suretiyle, bir ayrıma gidildiği görülmektedir. Buna göre vergi kanunlarına aykırı hareketler, bağlandıkları yaptırıma göre, vergi kabahatleri (idari yaptırıma tâbi vergi suçları) (Kavramların çeşitli tercihleri için bkz. Akkaya, 2008: 30; Öncel – Kumrulu – Çağan, 2011: 211; Başaran Yavaşlar, 2006: 116) ve vergi suçları (cezaî yaptırıma tâbi vergi suçları) olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutulabilirler (Üstün, 2001: 7 vd., 14, 37; Karakoç, 2007: 450; Mutluer, 1979: 39; İdari vergi suçları ve kamusal vergi suçları ayrımı için bkz. Candan, 2008: 56). Vergi kabahatleri (Başaran YAVAŞLAR, 2008a: 78; Başaran Yavaşlar, 2008b: 2849; Taşdelen, 2010: 15; SAĞLAM, 2006: 147) vergi ziyat ve usulsüzlükten oluşmaktadır. Kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlâli ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları ise (cezaî yaptırım gerektiren) vergi suçları arasında yer almaktadır

(Erman, 1988: 2; Yağmurlu, 1978b: 292; Kocahanoğlu, 1977: 161; Karakoç, 2007: 451; Mutluer, 1979: 40; Üstün, 2001: 306 vd; Üstün, 2011b: 25 vd).

Ceza mahkemelerinde 2011 yılı içinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre açılan davaların suç türüne ve kararlarına göre dağılımı şu şekildedir<sup>3</sup>:

İlgili VUK maddesi	Mahkûmiyet	Beraat	Diğer	Toplam Sanık
353	3	4	1	8
359/a-1	202	102	236	540
359/a-2	2122	1784	1954	5860
359/b-1	5279	1721	3085	10085
359/b-2	195	170	247	612
362	25	15	36	76
363	2	3	17	22
<b>TOPLAM</b>	<b>7828</b>	<b>3799</b>	<b>5576</b>	<b>17203</b>

Açıklanan son altı yılın verilerine göre, ceza mahkemelerine Vergi Usul Kanunu'na aykırılıktan dolayı açılan davalarda verilen kararlar ile **toplam** sanık sayıları şu şekildedir<sup>4</sup>:

Vergi Usul Kanunu	Mahkûmiyet	Beraat	Diğer kararlar	Toplam Sanık
2006	4236	1270	3260	8766
2007	4012	1995	3578	9585
2008	3744	1468	5425	10637
2009	5882	1820	5572	13274
2010	6235	2452	6214	14901
2011	7828	3799	5576	17203

Tablodan da görüldüğü üzere, son yıllarda VUK'a aykırılıktan dolayı açılan davalar son yıllarda artış içindedir. İleride ekonominin büyümesine ve vergi idaresinde yapılan reformlara paralel olarak vergi incelemelerinin sayısının da artmasıyla bu dava sayılarının daha da artacağı açıktır.

VUK hükümlerine aykırılıktan dolayı açılacak dava sayısında artış, vergi suç ve cezalarında kanunilik ve hukukî güvenlik konularını son derece önemli hale getirmektedir.

Sadece vergi suç ve cezaları değil, vergi kabahatleri üzerinde de durmak gerekir. Her ne kadar vergi kabahatleri ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlardan olmasa da (özel ceza kanunları kapsamında yer almasa da), bunlar da kişi özgürlüklerini yakından etkileyen bir niteliğe sahiptir. Vergi kabahati

<sup>3</sup> <http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/2011-ÖZEL%20karar.pdf>.

<sup>4</sup> [http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ac\\_cik/2006%20ACILAN%20KARAR\\_CEZA/ÖZELKKARAR\\_TÜM\\_2006\\_TÜR.pdf](http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ac_cik/2006%20ACILAN%20KARAR_CEZA/ÖZELKKARAR_TÜM_2006_TÜR.pdf);

[http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ac\\_cik/ÖZELKKARAR\\_TÜM\\_2007\\_TÜR.htm](http://www.adliscil.adalet.gov.tr/ISTATISTIKLER/1996/ac_cik/ÖZELKKARAR_TÜM_2007_TÜR.htm);

[http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2008/ceza/ceza18.pdf](http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2008/ceza/ceza18.pdf);

[http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik\\_2009/ceza/ceza17.pdf](http://www.adliscil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/ceza/ceza17.pdf). Tablo, bu internet adreslerinde yer alan verilerden hazırlanmıştır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. ÜSTÜN, 2013: 132.

karşılığında idarî yaptırım uygulandığında, vergi mahkemelerinde açılacak dava ile bu yaptırımların iptali sağlanacaktır.

Vergi kabahatleri de gerek siyasi iradenin baskısına çok müsaait bir yapı oluşturması ve bu itibarla kişilerin hukukî güvenlik ve ekonomik/ticarî hayatları ve itibarlarıyla yakından ilgili olması dolayısıyla, en az vergi suç ve cezaları kadar büyük öneme sahiptir.

Vergi hukuku alanındaki idarî yaptırımların, diğer hukuk alanlarındaki idari yaptırımlardan daha büyük bir etkiye sahip olduğu kanaatindeyim. Bu hukuk dalının karmaşıklığına (bu karmaşıklıktan dolayı herkesin yanlış yapabilme ihtimalinin neredeyse kesine yakın olmasına) bağlı olarak, aslında yapılacak vergi incelemeleri sonucunda –teorik olarak– hiçbir mükellefin yaptırımdan kurtulabilmesi mümkün değildir. Sırf bu örnek bile, bu alandaki yaptırımların önemini gözler önüne sermektedir. Bu yaptırımları tespit edecek denetim elemanlarının ise Gelir İdaresi Başkanlığı'na değil de doğrudan Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak örgütlenmesi de bu konudaki sıkıntıları ortaya koymaktadır. Ayrıca uygulanacak yaptırımlar sonucu kişilerin ekonomik kayıpları ve itibar kayıpları da eklendiğinde, vergi kabahat ve yaptırımlarının da bu çalışma kapsamında gerek hukukî güvenlik ve gerekse kanunilik çerçevesinde değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

## II. MEŞRULUK VE HUKUKİ GÜVENLİK BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

Vergi suç ve cezalarını esas itibariyle meşruluk ve hukukî güvenlik bakımından ele almak gerekir. Kanunilik de aslında hukukî güvenlik ilkesi ile iç içe geçmiştir. Kanaatimce, hukukî güvenliğin gerçek anlamda sağlanabilmesi aslında, kanuniliğin ön şart olarak tam anlamıyla sağlanmasına bağlıdır. Kanunilik ilkesi diğer bölümde vergi kabahatleri bakımından daha detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

Vergi suç ve cezalarının meşruluğu üzerinde durulması gerektiği düşüncesindeyim. Elbette kanunilik çerçevesinde düzenlendiği için bu suç ve cezalar da meşrudur (meşruluk karinesine sahiptir). Ancak uygulamadaki sorunların, bu suç ve cezaların meşruluğunu tartışmalı hale getirdiği kanaatindeyim.

Meşruluğu tartışmalı hale getiren ilk unsur, bu suçların tespitine yöneliktir. VUK'un 364. maddesinde "*Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairesince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur*" hükmü yer almaktadır. Yine VUK'un 367. maddesinde "*yaptıkları inceleme sırasında 359'uncü maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık*

tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir” hükmü yer almaktadır. Bu hükümlere göre, vergi denetimleri, vergi kabahatlerinin (idari yaptırıma tâbi vergi suçlarının) tespitinin yanı sıra vergi suçlarının (cezaî yaptırıma bağlı vergi suçlarının) tespitinde de etkilidir.

Vergi incelemelerinin (vergi idaresinin en önemli denetim yolu vergi incelemeleridir), vergi kabahat ve suçlarının ortaya çıkarılmasında başlıca etken olması, bunların meşruluğunun tartışılmasının temel hareket noktasını oluşturmaktadır.

Türkiye’de vergi inceleme oranlarının düşüklüğü büyük bir sorun teşkil etmektedir. Ülkemizde vergi inceleme oranı hep çok düşük seviyelerde olmuştur (Üstün, 2013: 42; Kızılot, 2004; Kızılot, 2007). 2001-2006 yılları arasındaki inceleme sonuçlarından oluşturulan bir veriye göre, söz konusu yıllar arasındaki inceleme oranı, vergi dairesi müdürlerinin yaptığı inceleme hariç, % 1,9’tur (Organ, 2008: 161; Taşçı: 154). 2000-2008 yılları arasındaki denetim oranlarına ilişkin istatistikte de bu durum gözükmemektedir

Denetim ve ceza, esas itibariyle birbiriyle iç içe geçmiştir. Çünkü denetim yapılmadan vergi kanunlarına aykırı hareketlerin tespiti ve failerin cezalandırılması mümkün değildir. Suç teşkil eden fiillerin tespit edilip cezalandırılabilmesi, etkin denetime bağlıdır. Denetimlerde etkinlik ve hukuka uygunluk sağlanmadığı takdirde, kesilecek cezalar mükellefler arasındaki eşitliğe aykırılık teşkil edeceğinden meşruluk noktasında tereddütlerin oluşmasına sebebiyet verecektir.

Bu itibarla, denetim, cezalardan da önemlidir. Çünkü bir mükellefin yakalanma ihtimali yoksa veya ülkemizdeki örnek gibi oranların düşük olması nedeniyle yok denecek kadar azsa, yaptırımlar ne kadar ağır olursa olsun, yaptırımın caydırıcı etkisi ortadan kalkacak ya da en azından zayıflayacaktır (Üstün, 2013: 11; Organ, 2008: 160). Ayrıca vergi denetimlerin sayısı adaleti sağlayacak ölçüde artırılmadıkça, vergi cezalarının meşruluğu tartışılacaktır. Bu bakımdan vergi cezalarının etkinliğinin aslında vergi denetimlerine sıkı bir şekilde bağlı olduğu sonucuna ulaşmak hiç de yanlış olmayacaktır (Üstün, 2013: 11).

İncelemelerin vergi suçlarının ortaya çıkarılması dolayısıyla kişi hürriyetlerini etkileyen özelliği, idarenin inceleme yapılacak mükelleflerin seçimindeki yetkisini çok önemli bir hale getirmektedir. Vergi inceleme oranının düşüklüğü dikkate alındığında, incelenecek mükelleflerin seçimi bir bakıma, incelenmeyecek mükelleflerin seçimi anlamına gelmektedir. Bu bakımdan idarenin incelenecek (dolayısıyla incelenmeyecek) mükelleflerin seçimindeki yetkisi, eşitlik ve malî güç ilkelerini etkiler niteliktedir (Üstün, 2007: 282; Üstün, 2013: 48-49).

Vergi idaresinin incelenecek mükellefleri seçmedeki yetkisi, aynı durumdaki mükelleften birini inceleyip diğerini incelememesi, vergi suçlarının birçok yönden etkilemektedir. Her şeyden önce, kanaatimce bu suçlar



karşılığında uygulanacak cezaların meşruluğu tartışmalı hale gelmektedir. Ayrıca mükellefler arasında açıkça eşitliğe ve vergi adaletinin özünü teşkil eden malî güce göre vergilendirmeyi zedelemektedir. Ve belki de en önemli sonuçlardan birisi olarak, vergi suç ve cezalarındaki kanunilik de bu durumdan etkilenmektedir.

Vergi idaresinin inceleme yapılacak mükellefleri seçmesi ve inceleme üzerindeki yetkileri, suç ve cezaların kanuniliğini kökünden zedelemektedir. Her ne karar vergi suçları ve karşılığında uygulanacak cezalar kanunda düzenlense de, idareye geniş biçimde tanınan yetkiler, kanunilik unsurunu derinden etkilemekte ve bu unsuru zedelemektedir.

Vergi suçlarının yapılacak inceleme sonucu ortaya çıkarılmaları ve vergi denetiminin doğrudan bakanlığa bağlı olması, yapılacak incelemelerde siyasi etki riskini göstermektedir. Bu da inceleme sonucu kesilecek cezalarda adaletin tam anlamıyla tecelli edemeyeceğini gösteren bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Gelir İdaresi Başkanlığına bağlanması, bu konudaki eleştirileri ortadan kaldıracaktır.

Vergi suç ve cezalarının meşruluğunun diğer bir değerlendirme noktası, suç teşkil eden fiiller ve bu suçların karşılığında düzenlenen cezaların fiille olan dengesi (dengesizliği) noktasındadır. Hangi fiillerin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Bu fiiller temel itibariyle vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerle ilgili olarak belirlenmiştir. Bunlar üzerinde hesap ve muhasebe hilesi yapmak, bunları başka ortamlara kaydetmek, tahrif etmek, yanıltıcı veya sahte olarak düzenlemek, ibraz etmemek gibi fiiller kaçakçılık suçunu teşkil etmektedir. Ayrıca kaçakçılık suçunun oluşması için kural olarak vergi ziyai da şart değildir (Vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlara kaydedilmesi fiili dışındaki durumlar için). Bu itibarla kanundaki düzenleme oldukça sınırlıdır. Mükelleflerin bu fiilleri işlemeyen de, yakalandığı takdirde cezaî yaptırıma muhatap tutulmaksızın sadece idarî yaptırıma maruz kalarak vergi kaçırabilmesi mümkündür. Örneğin hiç belge düzenlemeksizin mal satmak veya belgesiz mal almak, kanundaki düzenleme kapsamında vergi kaçakçılığı sayılmayacaktır. Hâlbuki gerçek miktardan farklı olarak belge düzenleyen birisi, hapis cezasına çarptırılabilir. Benzer şekilde, var olan defter ve belgelerini vergi incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesi halinde vergi kaçakçılığı suçu oluşurken, bu defter ve belgeleri hiç tutmayan birisi vergi kaçakçısı sayılmayacaktır. Bu bakımdan doktrinde de hiç belge düzenlenmemesi yerine eksik de olsa bir belge düzenlenmesinin vergi idaresi açısından daha tercih edilebilir bir durum olduğu belirtilmektedir (Ozansoy, 2009: 97).

VUK'un 359. maddesi incelendiğinde, suç teşkil eden fiillerin tespitinin isabetli yapılmadığı anlaşılmaktadır. Vergi kaçırmak isteyen birisi, hiç cezaî yaptırım tehdidi altında kalmadan vergi kaçırabilecektir. Yakalandığında sadece idarî yaptırım niteliğinde vergi ziyasına muhatap olacaktır. Oysa kaçakçılık

teşkil eden fiili işleyen birisi hapis cezası yanında üç kat vergi ziyasına muhatap olacaktır. Bu örnekler de, suç teşkil eden fiillerin tespitinde denge sağlanmadığını göstermektedir.

Vergi sistemi esas itibarıyla beyan usûlüne dayanmaktadır. Beyan usûlünde mükellefin beyanına itibar edilmekte ve ona göre vergilendirme yapılmaktadır. Vergiye tâbi unsurların en iyi mükellefin kendisi tarafından bilineceği varsayımına dayanan bu usûl, gerçek vergi ödeme gücünün tespit edilmesi ve buna göre vergilendirmesine yapılmasına yönelik olduğu için kural olarak vergi adaletinin sağlanması bakımından önemli fonksiyon görmektedir. Beyan usûlünün etkinliği ve kendisinden beklenen faydaları sağlayabilmesi için vergi denetimlerinin de etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Beyan usûlüne dayanan bir vergi sisteminde, cezaî yaptırım gerektiren fiillerin, vergi sisteminin temelini oluşturan beyan sisteminin gereklerini yerine getirmekten uzak düzenlenmesi, bu suçlar karşılığında uygulanan cezaların adilliyetini, meşruluğunu tartışmalı hale getirmektedir. Hiç defter, belge, kayıt tutmayanlar bu cezaların kapsamı dışında kalırken, tuttuğu defter, kayıt, belgeleri ibraz etmeyenlerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması, özel ceza kanunu niteliğindeki VUK'un suç ve cezaya ilişkin hükümlerini tartışmalı hale getirmektedir.

VUK'un suç ve cezalara ilişkin bu şekildeki dengesiz düzenlemeleri, mükelleflerin vergiye uyumunu azalttığı gibi, vergi kaçırma eğilimlerini artırıcı etki de oluşturabilecek niteliktedir. Vergi cezalarının kendinden beklenen faydaları sağlayabilmesi için, vergi ceza sisteminin mutlaka değişmesi gerekmektedir. Vergi suç ve cezaları yeniden ele alınmalı, kabahat ve suçlarla bunların yaptırımları arasında dengeli bir düzenleme gerçekleştirilmelidir. Suç teşkil eden fiiller de yeni baştan düzenlenmelidir. Elbette bunlar yapılırken, bu suçları ortaya çıkaracak vergi incelemeleri de en baştan vergi adaletini sağlayacak tarzda düzenlenmelidir.

Suç teşkil eden fiillerdeki dengesizlikler dışında, cezaların ağırlığı da ele alınmalıdır. Kaçakçılık cezası onsekiz aydan başlayıp beş yıla kadar çıkabilmektedir. Sahte belge düzenlemenin cezası ise üç yıldan başlamaktadır. Doktrinde, taksirle adam öldürme cezasının iki yıldan başladığı, yine sahte para basma suçunun cezasının alt sınırının iki yıl olduğu belirtilerek vergi suçlarının (özellikle alt sınırı üç yıldan başlayanların örneğin sahte belge düzenleme fiilinin) aslında bu fiillerden daha ağır olmadığı belirtilmekte ve vergi cezalarının artırılmasının değil, dengelenmesinin gerektiği ifade edilmektedir (Doğrusöz).

Yukarıda açıklanan sebeplerle, gerek vergi kaçakçılığı suçunu teşkil eden fiillerin belirlenmesinde denge olmadığı ve gerekse de bu fiillerin karşılığını oluşturan cezaların da dengeli bir şekilde belirlenmediği anlaşılmaktadır. Bu da vergi suç ve cezalarının yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Mükelleflerin hukukî güvenliklerini değerlendirirken, vergi suçlarının yargılanmasında yetkili mahkemeleri de ele almak gerekir. Bu suçlar da ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır. Ancak vergi hukukunun uzmanlık gerektiren

bir dal olduğu ve bu konunun uzmanlarının bile bu dala yeterince vâkîf olamadıkları dikkate alındığında, ceza hâkimleri ister istemez vergi konularında zorluk yaşayacaklardır.

Ceza mahkemelerinde, vergi suçlarıyla ilgili bir ihtisaslaşma olmadığından, hâkimlerin ve savcılarının sıkıntı yaşadıkları bir gerçektir. Vergi suçlarına ilişkin davaların adli yargıda görülmesi, konunun uzmanı olmayan adli yargı hâkimlerince dosyaların karara bağlanması anlamına gelmektedir. Elbette adli yargı hâkimlerinin her konuda uzman olması gerekmemektedir. Ancak bu durum, vergi cezalarına ilişkin dosyalarda bilirkişilerin ağırlığını artırmaktadır. Dolayısıyla bu davaların, -vergi yargısının yeniden yapılandırılmasına bağlı olarak- vergi mahkemelerinde görülmesi çok daha isabetli olacaktır (bkz. Üstün, 2013: 133). Bunun için vergi mahkemelerinde hâkimlerin tamamının hukukçu olması, bu konuda yöneltilebilecek eleştirileri ortadan kaldıracaktır. Bu sayede mükellefler, konunun uzmanı vergi hâkimleri tarafından yargılanacaktır. Bu da kişilerin hukukî güvenliği bakımından çok büyük bir önem arz etmektedir. Çünkü mevcut yapı dâhilinde, ceza hâkimlerinin derinlemesine bilgi sahibi olmamaları dolayısıyla vergi konusunda bilirkişilere ağırlık verilmesinin, adaletin tam anlamıyla sağlanmasını zedeleyen bir unsur teşkil ettiği kanaatindeyim.

### III. KANUNİLİK İLKESİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

Vergi suç ve cezalarının kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Ancak bu kapsamda sadece vergi suç ve cezaları değil, vergi kabahatleri ve bunların yaptırımları da ele alınmalıdır. İdareye tanınan yetkilerin, kanunilik ilkesi içinde değerlendirilmesi gerekir. Ayrıca yeniden değerlendirme oranı müessesesi ve bu oran kapsamında vergi yaptırımlarının artırılmasını da incelemek gerekir.

#### A. İdareye Tanınan Yetkiler Kapsamında Vergi Kabahâtlerinde Kanunilik<sup>5</sup>

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

Kanunilik ilkesi 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda da düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanununun 2/1. maddesine göre, “*Kanunun açıkça suç saymadığı*

<sup>5</sup> Bu başlık esas itibarıyla ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 1-2, Haziran 2011, s. 25-57’den alınmıştır.

*bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez”.*

Suç ve cezalar üzerinde (vergi hukuku bakımından ise cezaî yaptırım gerektiren vergi suçları ve cezaları açısından) yasama organının münhasır düzenleme yetkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır.

Kabahatler Kanunu çerçevesinde vergi ziyai ve usulsüzlükler artık kabahat olarak kabul edilmektedir (Başaran Yavaşlar, 2008a: 74; Karş. Candan, 2009: 71). Kabahatler Kanunu madde 2'ye göre, “*kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*”a kabahat denilmektedir. Buna göre vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatleri karşılığında uygulanacak olan yaptırım idarî yaptırımdır.

İdarî yaptırımlar genel olarak, idarî düzenin korunması veya bozulduğu takdirde yeniden kurulması amacıyla idarenin başvurduğu yaptırımlar olarak ifade edilebilir (Oğurlu, 1999: 145; Zanoşını, 1963: 314; Zanoşını, 1964: 25). Diğer bir deyişle, idarî yaptırımlar, uygulanması idarî otoritelere bırakılan kanunlardan kaynaklanan yaptırımlardır (Zanoşını, 1964: 27; Özgenç, 1995: 328-329 Kartal, 1998: 122).

İdarî yaptırımlar, idare tarafından idarî usûllere göre kararlaştırılıp ve uygulanan idarî işlemlerdir (Özay, 1985: 36; Oğurlu, 1999: 160; Baykara, 2004: 27 vd.; Erdem, 2005b: 92-93). İdarece re'sen uygulanmaktadır (Oğurlu, 2001: 48; Zanoşını, 1964: 26; Yağmurlu, 1978b: 292; Bkz. Gölcüklü, 1963b: 192). İdarî işlemin yargı tarafından denetlenmesi, yaptırımın uygulanmasından hatta infazından sonra söz konusu olabilmektedir (Gölcüklü, 1963a: 137; Oğurlu, 1999: 164). İdarenin uyguladığı ve idarî ceza olarak da adlandırılan bu yaptırımlar aslında niteliği itibariyle ceza olmayıp, göreve aykırı hareket eden kişiye görevinin hatırlatılması için verilen bir uyarı mahiyetine sahiptir (İçel – Donay, 1999: 32). İdarî yaptırımlar için uzlaşma mümkündür. Oysa cezaî yaptırımlarda pazarlık söz konusu değildir (Soyaslan, 1990: 144). Zaten uzlaşma müessesesiyle idarenin dolaylı da olsa yaptırımdan vazgeçme yetkisinin olması, söz konusu yaptırımların idarî yaptırım niteliğinde olduğunu göstermektedir (Öncel – Kumrulu – Çağan, 2011: 171).

Suçlarla kabahatler temel nitelik farklılıkları bulunmaktadır (Bkz. Şenyüz, 2011: 8-13). Bu farklılıklardan inceleme konusu itibariyle kanunilik unsuru/ilkesi ele alınacaktır (Taşdelen, 2010: 45). Kanunilik ilkesi, belirli normların ancak kanunlarla düzenlenebileceği anlamını taşır (Oğurlu, 2001: 58). Kanunilik ilkesinin kapsamı bakımından suçlar ve kabahatler arasında farklılık bulunmaktadır.

## **B. İdareye Vergi Kabahatleri Konusunda Yetki Tanınması**

Eski Türk Ceza Kanununda idarenin suç ve ceza koyması konusunda bir hüküm bulunmamasına rağmen, 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanununda bu

konuda bir hükme yer verilmiştir. Kanunun 2/2. maddesinde “*İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz*” hükmü yer almaktadır. Bu maddeyle idarenin düzenleyici işlemleriyle bir suç tanımının kapsamının belirlenemeyeceği ve ceza konulamayacağı açıkça düzenlenmiş olmaktadır (Güney – Özdemir – Balo, 2004: 66). Kanunda getirilen hüküm, idarenin düzenleyici işlemleriyle ‘ceza hukuku anlamında suç ve ceza’ koyamayacağına yöneliktir (Üstün, 2007: 155; Şenyüz, 2011: 12).

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

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

Kabahatler Kanunu, bütün kabahatler için geçerli genel bir kanun niteliğindedir. “*Kanun koyucunun amacı, KbhK'nun idari nitelikli tüm yaptırımlara ve bu arada vergi yaptırımlarına da uygulanması yönündedir*”. (Başaran Yavaşlar, 2008a: 75). VUK'un vergi suçlarını düzenleyen maddeleri kural olarak, özel ceza kanunu niteliği taşımaktadır. (D.11.d., 07.05.1998 gün ve E. 1997/1280, K. 1998/1644, Bkz. Candan, 2008: 57). Gerek TCK'nın 2/2. maddesinde ve gerekse KbhK'nın 4. maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesine ilişkin hükümler bir arada değerlendirildiğinde, kanunilik ilkesinin ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalardaki kadar katı olmadığı anlaşılmaktadır. Kanunilik ilkesi, kabahat fiillerini oluşturmak bakımından yumuşatılmıştır (Bkz. Şenyüz, 2011: 12; Taşdelen, 2010: 45, 46; Oğurlu, 2001: 58). Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu doğrudan kanunla tanımlanabilir. Bunun dışında kanunla, kabahat teşkil eden fiili oluşturma bakımından idareye yetki tanınabilir (Akkaya, 2008: 32; Oğurlu, 2001: 62). Bu şekilde idareye tanınan yetki, ancak ve ancak kanunun çizdiği sınırlar dâhilinde kullanılacaktır. “*Ancak bu şekildeki serbest ve esnek davranma yetkisi kabahat yaratma açısından idareye açık çek vermek demek olarak yorumlanmamalıdır. İdare kanunda öngörülen sınırlar dışına çıkmamalıdır. Bu nedenle kanunla idareye verilen yetkinin sınırlarının açık ve net bir şekilde çizilmesine olan ihtiyaç açıktır. Aksi takdirde kabahatlerde kanunilik ilkesinin yerini kabahatlerde idariliğe bırakma tehlikesi her zaman var olacaktır*” (Şenyüz, 2011: 12).

İdareye kabahat teşkil eden fiili belirleme konusunda tanınan “esneklik” (Şenyüz, 2011: 12) kabahat karşılığı olan yaptırımlar konusunda tanınmamıştır (Şenyüz, 2011: 12; Taşdelen, 2010: 45). Nitekim KBHK m. 4'te bu husus açıkça vurgulanmış ve yaptırım belirlemenin yasama organının münhasır yetkisi içinde olduğu hükme bağlanmıştır.

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

### 1. Kabahat Teşkil Eden Fiilde Yetki Tanınması

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

Vergi Usul Kanunu incelendiğinde de, kabahat teşkil eden fiillerin belirlenmesi hususunda idareye yetki veren hükümlere rastlanabilmektedir. Bunun en belirgin örneğini, özel usûlsüzlük kabahatini oluşturan fiillerin tespitinde idareye yetki veren hüküm oluşturmaktadır. VUK'un mükerrer 355. maddesinde, VUK'un mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara da özel usûlsüzlük yaptırımı uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Yine, VUK'un 353/2. maddesinde de Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının tespiti hallerinde özel usûlsüzlük yaptırımı uygulanacağı düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı'nın getirmiş olduğu zorunluluklara uymama hali vergi kabahati teşkil eden fiil olarak düzenlenmiştir.

İdareye kabahatlerde yetki tanınıp tanınmayacağı konusunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, idareye bu şekilde yetki tanınması, kanunilik ilkesinin dolanılması anlamına gelmektedir (ÖZGENÇ – Şahin, 2001: 15-16; İçel – Donay, 1999: 110; Tosun, 1962: 359; Yarsuvat, 1963: 552 vd). Kanunda çerçeve çizilmeden yetki devredilmesi halinde Anayasanın yasakladığı anlamda yasama yetkisinin devri söz konusu olacaktır (Yarsuvat, 1963: 557, 558; Karş. Dönmezer, 1962: 244).

Kanunilik ilkesinin vergi kabahatleri ve yaptırımlarının bütün unsurlarının yasama organı tarafından belirlenmesini emrettiği belirtilmektedir. Bu görüşe göre kanunilik ilkesi, vergi kabahat ve yaptırımları alanında gayet sıkı bir uygulama alanı bulmaktadır. Kanunilik ilkesinin hem kabahat teşkil eden fiil hem de bu fiilin yaptırımı bakımından idareye yetki tanınmasına izin vermediği ileri sürülmektedir (Başaran Yavaşlar, 2006: 125).

Yukarıdaki görüşlere karşın, idarenin düzenleyici işlemlerle vergi kabahatlerini oluşturan fiilleri belirleyebileceği yönünde görüşler ağırlıktadır denilebilir. Bir görüşe göre kabahatleri belirleme konusunda idareye esneklik tanınmıştır (Şenyüz, 2011: 12; Taşdelen, 2010: 45). Bir başka görüşte ise, idarenin ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin düzenleme yapma yetkisinin, suç oluşturma yetkisi olarak değil, kanun ile soyut olarak düzenlenmiş alanların somutlaştırılmasını ifade ettiği belirtilmektedir (Oğurlu, 2001: 63). Dolayısıyla suçta kanunilik ilkesi gereğince, idareye düzenleyici tasarruflarla suç oluşturma yetkisi tanınmaz, bu yetki sadece yasama organına aittir (İçel – Donay, 1999: 112-113; İçel – Akıncı-Sokullu – Özgenç – Sözüer – Mahmutoglu – Ünver, 2000: 5 vd.; Özay, 1985: 76). Ancak idarenin düzenleyici işlemlerle

oluşturamayacağı suç, "teknik anlamda suç"tur. Bu nedenle bir idarî işlemle ancak kabahat (idarî bir suç) oluşturulması mümkündür (Ayrıntılı bilgi için bkz. İçel – Donay, 1999: 113, dn. 126; Ayrıca bkz. Çakıcı, 2004: 93; Saban, 2000a: 146 vd.). Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak tüzük ve yönetmeliklerin yanı sıra karar, emir, tebliğ, sirküler gibi işlemlerle kabahat teşkil eden fiil oluşturulabilir (Soyaslan, 1990: 21). İdarenin işlemlerine aykırı hareketlerin cezalandırılmasının sebebi, bunların idarî işlemi değil, onun dayandığı kanunu ihlâl etmiş olmalarıdır. (Tosun, 1962: 363; Karş.: Dönmezer, 1962: 244). İdare ancak, kanundaki sınırlar içinde kabahatlerle ilgili düzenleme yapabilecektir

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

Anayasa Mahkemesine önüne getirilen itiraz başvurularının ilkinde, VUK'un mükerrer 257. maddesinin ilk fıkrasının anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi ise, suç sayılan fiil ve cezası kanunda açıkça gösterildiği için Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin kararla suç konulması anlamına gelmeyeceğini belirtmiş ve vergi idarelerince verilen para cezalarının idarî yaptırım niteliğinde olmasının da göz önünde tutulduğunda ortada kanunsuz suç (kabahat) oluşturulması durumunun bulunmadığına karar vermiştir. (AyM., 15.10.1991 gün ve E. 1990/29, K. 1991/37, RG. 05.02.1992, S. 21133). Ancak aynı karardaki bir karşı oy gerekçesinde, Maliye Bakanlığı'na bu şekilde yetki tanımanın yasama yetkisinin devri anlamına geldiği belirtilmekte (Yekta Güngör Özden ve Yalçın Acargün'ün karşı oy gerekçesi), diğerinde ise söz konusu durumun suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu vurgulanmaktadır (Yekta Servet Tüzün ve Selçuk Tüzün'ün karşı oy gerekçesi).

2011 yılında da Anayasa Mahkemesinin konuyla ilgili kararları bulunmaktadır. Bunlardan ilki, VUK'un mükerrer 355/1. maddesinin anayasaya aykırılığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesinin önüne itiraz yoluyla getirilmiş davaya ilişkindir. Kararda yasama organının suç teşkil eden fiilleri ve yaptırımlarını belirleme bakımından yetkiye sahip olduğu ve söz konusu hükmün anayasaya aykırı olmadığı ifade edilmektedir. Kararda idareye bu şekilde yetki tanınmasının, suçun idarî düzenlemelerle konulması anlamına gelmediği ve söz konusu idarî işlemin Resmi Gazetede yayımlanıyor olmasının mükelleflere güvence sağladığı vurgulanmaktadır. (AyM., 13.01.2011 gün ve E. 2009/21, K. 2011/16, RG. 02.04.2011, S. 27893).

Karardaki mahkeme üyelerinden ikisi, idarenin kabahat teşkil eden fiilleri düzenleyici idari işlemlerle belirlemesinin, kanunilik ilkesinin içerdiği temel güvenceleri sağlayamayacağını belirterek karşı oy kullanmıştır (Fulya Kantarcıoğlu ve Fettah OTO'nun karşı oy gerekçesi). Diğer karşı oylarda ise, söz konusu yetkinin kanunilik ve belirlilik ilkelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür (Zehra Ayla Perktas'ın ve Mehmet Erten'in karşı oy gerekçeleri).

Bu kararlar dışında, Anayasa Mahkemesinin başka kararlarında, yasama organının hangi fiillerin kabahat hangilerinin suç oluşturacağını belirlemede yetkisinin bulunduğu, ancak bu yetkinin anayasa çerçevesinde kullanılacağı ifade edilmektedir. (AyM., 23.03.2004 gün ve E. 2001/119, K. 2004/37). Aksi halde yasama yetkisinin devri söz konusu olabilecektir (Üstün, 2007: 32). Bir düzenleyici işlemin, mevcut kanun hükümlerini değiştirmemek veya ortadan kaldırmamakla beraber, hakkında hiçbir kanunî düzenleme bulunmayan bir alanda asli, yani ilk elden, doğrudan düzenleme yapması da yasama yetkisinin devredilmezliği gereğince yasaklanmış bulunmaktadır (Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Özbudun, 1993: 166 vd.; Tanör – Yüzbaşıoğlu, 2001: 265 vd.). Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında yasama yetkisinin devredilmezliği kuralına değinilmiştir (AyM., 6.7.1993 gün ve E. 1993/5, K. 1993/25, RG. 25.02.1995, S. 22213; Ayrıca bkz. AyM., 10.12.1962 gün ve E. 1962/198, K. 1962/111 (muhalefet şerhi), RG. 24.01.1963, S. 11316, Kararda Rifat Goksu, İsmail Hakkı Ülkmen ve Ekrem Korkut'un karşı oy gerekçeleri). Buna göre, idareye kanunla düzenlenmemiş bir konuda düzenleme yetkisi tanınmaz. Kanunî düzenleme bulunan bir alanda ise, idareye yetki veren kanun hükmünün temel ilkeleri, genel esasları ortaya koyması gerekir. Aksi halde temel kurallar ve sınırlar çizilmeden belirsiz, geniş bir alanın idareye bırakılması yasama yetkisinin devri niteliğinde olup anayasaya aykırılık taşıyacaktır (ÜSTÜN, 2007: 32-33).

Başka bir kararda ise idareye yetki tanınmasının teknik zorunluluklardan kaynaklandığı vurgulanmakta ve bu şekilde yetki tanınmasının, yasama yetkisinin devri niteliği taşımadığına hükmedilmektedir. (AyM., 28.3.1963 gün ve E. 1963/4, K. 1963/71, RG. 18.10.1963, S. 11534). Aynı kararda, Bakanlar Kurulunun kanunla kendisine tanınan yetkiye dayanarak aldığı kararla suç teşkil eden fiili belirlemesinin, kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmadığına hükmedilmiştir. Ancak bu karardaki bir karşı oy gerekçesinde haklı olarak, kanunda çerçevenin tam olarak çizilmediği ifade edilerek, ilgili hükmün kanunilik ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. (Bkz. Rifat Goksu ve İ. Hakkı Ülkmen'in karşı oy gerekçesi).

Danıştay'ın bir kararında, genel tebliğle getirilen zorunluluğun kanuna uygun olduğu belirtilmiştir. (D.4.d., 22.12.2004 gün ve E. 2003/1715, K. 2004/2587, *Danıştay Dergisi*, S. 109, s. 170). Diğer bir kararda ise, kanunda verilen yetkiye uygun olarak idare tarafından düzenleme yapılabileceği belirtilmiş, ancak idarenin kanunda çizilen çerçevenin dışına çıkması halinde



kanunilik ilkesine aykırılık oluşacağı vurgulanmıştır (D.4.d., 20.12.2006 gün ve E. 2006/2237, K. 2006/3102, *Danıştay Dergisi*, S. 115, s. 171-172).

Her ne kadar kanunda kabahat sayılan fiiller ve karşılığında verilecek yaptırımlar belli ise de (Erdem, 2005b: 100; Erdem, 2005a: 92), bu maddeler incelendiğinde Maliye Bakanlığı'na dolaylı da olsa kabahat oluşturma yetkisinin verilmiş olduğu ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın yapacağı düzenlemelere uyulmaması durumunda ceza kesilmesi gündeme gelecektir. Ancak, idareye kabahat teşkil eden fiillerin belirlenmesi konusunda yetki tanınabileceği göz önünde tutulduğunda, kabahat sayılan fiillerin ve yaptırımlarının kanunda açıkça düzenlenmesi şartıyla, verilen yetki hukuka aykırılık oluşturmayacaktır (Üstün, 2007: 278).

Kanunilik ilkesinin kabahatlerde, suç ve cezalar kadar katı olmadığı, idareye belli ölçüde esneklik tanındığı kabul edilse de (Şenyüz, 2011: 12), bu, kabahatlerin önemini azaltmamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), iç hukukta idarî yaptırım olarak kabul edilen bir yaptırımı, kendi belirlediği kriterler çerçevesinde cezaî yaptırım olarak kabul edebilmekte ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı çerçevesinde inceleyebilmektedir (Üstün, 2011a: 379-381).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda idarenin, kanunda kendisine yetki veren hükümdeki sınırlar çerçevesinde yapacağı idarî işlemlerle, kabahat teşkil eden fiilleri belirleyebildiği sonucuna ulaşılmaktadır (Tosun, 1962: 350; İçel – Donay, 1999: 113, dn. 126). İdarenin kanunda kendisine yetki veren bir düzenleme olmaksızın, herhangi bir belirleme yapamayacağı açıktır. (AyM., 19.04.1988 gün ve E. 1987/16 K. 1988/8, RG. 23.08.1988, S. 19908). Burada suçun sınırları kanun tarafından çizilmekte, suçun içeriği ise idare tarafından doldurulmaktadır. İdarenin yetkisi, yeni bir kabahat meydana getirme değil, kabahatin konusunu oluşturan idarî düzenlemeyi gerçekleştirmeye yöneliktir (Oğurlu, 2001: 63; Özay, 1985: 94; Erdem, 2005a: 92). İdarî ihlalleri belirleme ve yaptırımı uygulama konusunda ise idare, kanunlarla çizilen sınırlar içinde bir yetkiye sahiptir (Oğurlu, 2001: 74, 76). İdarî yaptırıma başvurulabilmesi için ancak kanunda açık bir düzenleme bulunması ve kanunun çizdiği sınırlar içinde kalınması gerekmektedir (Oğurlu, 2001: 64).

## 2. İdarî Yaptırımda Yetki Tanınması

Kabahatler Kanununun 4/2. maddesinde “*Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde idarenin, yaptırım belirleme konusunda yetkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. “*Kanunda öngörülmemiş bir cezanın idari düzenlemeyle getirilmesi, “cezanın kanunla konulması” genel kuralının ihlali (anlamına gelir)*” (D.4.d., 17.12.1996 gün ve E. 1996/2603, K. 1996/5672, *Danıştay Dergisi*, S. 97, s. 175, 177). Nitekim doktrinde de idareye kabahat teşkil eden fiili belirleme konusunda tanınan esnekliğin, bu fiiller

karşılığında uygulanacak idari yaptırımlar bakımından tanımadığı yaptırımları belirlemede yetki tanınmaz.

İdari yaptırımı uygulamak bakımından, idarenin bağlı yetkisi vardır. Ancak idari yaptırım uygulanmış yaptırımlarda, idarenin bu sınırlar içinde yaptırım uygulamasında takdir yetkisinden söz edilebilecektir. İdarenin kanuni sınırlar içinde dilediğiince takdir yetkisi varmış gibi görünse de, ceza üst sınırından verilmişse mutlaka bunun gerekçesi gösterilmelidir (Özay, 1985: 119; Oğurtu, 2001: 233; Üstün, 2007: 277). Ayrıca verilen cezanın da suçla orantılı olması gerekir.

Vergi ziyai kabahatinin yaptırımı, eskiden kayba uğratan verginin bir katına gecikme faizinin yarısından oluşmaktaydı. Ancak Anayasa Mahkemesi, vergi ziyai kabahatinin yaptırımının hesaplamasında esas alınan gecikme faizi oranlarının (gecikme zammı oranlarını belirlemesi dolayısıyla) Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesinin, kanunilik ilkesiyle belirlilik aykırılık oluşturduğunu gerekçe göstererek vergi ziyai kabahatinin yaptırımını iptal etmiştir. Kararda yaptırımın kanunla belirlenmesi gerektiğine vurgulanmıştır (AYM, 06.01.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, RG. 20.10.2005, S. 25972).

### C. İdareye Tanıman Yetkinin Değerlendirilmesi

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

Yukarıda sözü edilen yetkilerden belli de en önemlilerinden birisi, Maliye Bakanlığı'na vergi kabahatleri üzerinde tanıman yetkililerdir. Kabahatler Kanununun 4. maddesine göre, kabahat teşkil eden fiiller kanunda açıkça belirlenebileceği gibi, kanunda geçme suretiyle idareye o gerçeğin iğeriğini doldurma yetkisi de verilebilmektedir. Ancak kabahatlerin karşılığı olan yaptırımlar üzerinde idarenin herhangi bir yetkisi bulunmamaktadır. Buna göre kanunilik ilkesinin kabahat teşkil eden fiili belirleme bakımından yumsatılmış olduğu söylenebilir. İşte Maliye Bakanlığı'na tanımlanabilecek yetkiler, vergi kabahatleri teşkil eden fiilleri, kanunun çizdiği çerçevede dahilinde saptayabilme yetkisidir.

Kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesi dikkate alındığında, kanunilik ilkesinin vergi kabahatleri alanında da tamamen geçerli olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi kabahatlerinde 'olması gereken' (Akkaya, 2008: 32; Başaran Yavaşlar, 2006: 125), kabahatin bütün unsurlarının kanunda yer alması bu konuda idareye herhangi bir şekilde yetki tanınamasıdır. Bu durum, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesinin özüne çok daha uygundur.

Kabahatler Kanununun kabahat teşkil eden fiilleri belirleme konusunda idareye yetki verilebileceğini kabul etmesi karşısında, Maliye Bakanlığı'na vergi kabahatleri üzerinde yetki tanınabileceğini kabul etmek gerekir. Nitekim Vergi Usul Kanununda Maliye Bakanlığı'na vergi kabahatlerini belirleme konusunda yetki tanıyan hükümler bulunmaktadır. İdeal olan durumun, kabahatin bütün unsurlarının kanunda düzenlenmesi olduğu, fakat Kabahatler Kanununda idareye yetki tanınabileceği gerçeğinin de dikkate alınması gerektiği anlaşılmaktadır. Kabahatin bütün unsurlarının kanunda düzenlenmesi halinde hem hukuk devletinin gerekleri tam mânâsıyla yerine getirilmiş olacak, hem de uygulamada ortaya çıkan duraksamalar ortadan kalkacaktır. Bu noktada ise asıl sorun, söz konusu yetkinin hukuka uygunluğunun nasıl sağlanacağı sorunudur.

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

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

idareye düzenleme yetkisi tanınması zaruretiyle mükelleflerin hukuki güvenlikleri arasında bir denge kurulmuş olacaktır.

Vergi kabahatlerinin karşılığı olan idarî yaptırımlar da ise idareye kesinlikle yetki tanınmamalıdır. (D.4.d., 17.12.1996 gün ve E. 1996/2603, K. 1996/5672, *Danıştay Dergisi*, S. 97, s. 175, 177). Kanunilik ilkesi bu noktada tam anlamıyla geçerlidir. Zaten Maliye Bakanlığı'na bu noktada herhangi bir yetki de tanınmamaktadır.

#### **D. Vergi Yaptırımlarının Yeniden Değerleme Oranında Artırılmasının Değerlendirilmesi<sup>6</sup>**

Maktu vergilerin, vergi tarife dilimlerinin ve vergilerle ilgili diğer miktarların enflasyon karşısında erimesinin önlenmesi amacıyla, bunlarda her yıl yeniden değerlendirme oranında artış yapılması kabul edilmiştir. Bu sayede Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. maddesi ile kendisine tanınan yetkiyi düzenli kullanmaması dolayısıyla oluşabilecek vergi ile ilgili miktarların enflasyon karşısında erimesi ihtimalinin de önüne geçilmiş olmaktadır.

Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 298/B maddesinde yeniden değerlendirme oranı ile ilgili hüküm yer almaktadır. Bu hükme göre yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Üretici Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığı'nca Resmî Gazete ile ilan edilir.

Nitekim 2013 yılı için yeniden değerlendirme oranı bu hüküm doğrultusunda, 430 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile % 3,93 olarak belirlenmiştir (RG. 19.11.2013, S. 28826). Vergi kanunlarında yer alan ilgili miktarlar 2014 yılında bu oran doğrultusunda artırılarak uygulanacaktır.

VUK mükerrer madde 414/3'te vergi ceza (vergi kabahatlerinin karşılığındaki idarî yaptırım) miktarlarında yapılacak artışların da yeniden değerlendirme oranında yapılacağına ilişkin hüküm yer almaktadır.

#### **1. Yeniden Değerleme Oranının Belirlenmesi Ve Niteliği**

Yeniden değerlendirme, Türk vergi sisteminde enflasyonun etkisini azaltmaya yönelik yer verilen düzenlemelerden biridir (Ortaç, 2000: 129; Ortaç, 2000b: 59). Artan oranlı vergi tarife yapısına sahip vergilerde yüksek enflasyon sonucu gelir dilimi sürüklenmesi yaşanmakta, tarifeler bazen anlamsız hale gelmekte ve ödevliler aleyhine etki ortaya çıkmaktadır (Kırbaş, 1991: 66; Kelecioğlu, 2001. 165). Vergi idaresine yetki tanınmasının önde gelen sebeplerinden biri, enflasyonun olumsuz etkilerinin önlenmesidir. Yeniden değerlendirme oranından önce doktrinde, kanundaki rakamların enflasyon oranında güncelleştirilmesini

<sup>6</sup> Bu başlık esas itibarıyla ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Vergi Ceza Miktarlarının Yeniden Değerlendirme Oranında Artırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 246, Mart 2009, s. 175-182'den alınmıştır.

otomatik olarak sağlayacak endeksleme sistemine geçilmesi önerilmekteydi (Özden, 1990: 287; Kütükçü, 1997: 135).“Değişen durumlara göre vergilendirmede hızla karar alınmasını gerektiren, verginin enflasyondan etkilenerek aşınmasını önleyici tedbirlerden biri de endeksleme sistemi”dir. (AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, RG. 21.02.2000, S. 23971). (Seviğ, 2002).

Doktrindeki bir görüşte, yeniden değerlendirme oranının Maliye Bakanlığı tarafından ilân edilmesi gerekçe gösterilerek, bir idarî işleme bağlı olarak verilen yetkinin kanunla verildiğinin ve alt-üst sınırlarının belirli olduğunun söylenemeyeceği ileri sürülmektedir (Yaltı, 2003: 105; Benzer yöndeki görüş için bkz.: Anayasa Mahkemesi kararında Güven Dinçer’in karşıoy gerekçesi, AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, RG. 21.02.2000, S. 23971). Ancak Anayasa Mahkemesi, GVK’nın mükerrer 111. maddesinin anayasaya aykırılığına yönelik olarak açılan iptal davasında maddenin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir. (AyM., 14.5.1997 gün ve E. 1996/75, K. 1997/50, RG. 21.02.2000, S. 23971) (Erdem, 2006: 110, 111).

VUK’un 298/B maddesinin lafzından, Maliye Bakanlığı’nın bu oran üzerinde herhangi bir takdir yetkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Maliye Bakanlığı sadece TÜİK tarafından belirlenen oranları ilan etmektedir. TÜİK de bu oranları objektif verilere dayanarak belirlemekte ve bu oranlar üzerinde herhangi bir müdahalede bulunamamaktadır.

## 2. Vergi Ceza Miktarlarının Yeniden Değerleme Oranında Artırılması

VUK’ta vergi kabahatleri içinde yer alan vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları bakımından idareye yetki veren hükümler bulunmaktadır. VUK’un mükerrer 414/3. maddesinde bu kanunda asgarî ve azamî miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarının her yıl yeniden değerlendirme oranında artacağı ve Bakanlar Kurulunun bu suretle tespit edilen miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır (Erdem, 2006: 103 vd.). Anayasa Mahkemesi, Bakanlar Kurulunun cezalar konusunda artırma yetkisinin olmadığı iddiasıyla açılan bir iptal davasında, enflasyonun para cezalarını aşındırdığını belirtmiş ve bu şekilde yetki tanınmasının suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmadığını vurgulamıştır. (AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, RG. 12.11.1987, S. 19632).

Ancak aynı karardaki bir karşıoyda, bu yetkinin anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmektedir. (Aynı kararda Yılmaz Aliefendioğlu’nun karşıoy yazısı). Doktrinde de bu yetkinin, vergilerin kanuniliği ilkesinin yanı sıra kanunî idare ve suç ve cezaların kanuniliği ilkelerine de ters düştüğünü ileri süren görüş bulunmaktadır (Güneş, 1998: 132).

Yeniden değerlendirme oranında yapılan artışları yeni bir ceza koymak gibi görmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Anayasa Mahkemesi de Bakanlar Kuruluna cezalar konusunda yetki tanınabileceğini kararında belirtmiştir.

(AyM., 19.3.1987 gün ve E. 1986/5, K. 1987/7, RG. 12.11.1987, S. 19632). Ancak bu kararda yer alan bir karşıoyda Bakanlar Kuruluna vergi cezaları konusunda yetki verilemeyeceği vurgulanmaktadır. (Bkz. Aynı kararda Yılmaz Aliefendioğlu'nun karşıoy yazısı. Benzer görüş için bkz. Güneş, 1998: 132). Cezaların enflasyon karşısında aşınmasının ve etkinliğinin azalmasının önlenmesi için, ceza miktarlarının düzenli olarak güncellenmesi de bir zorunluluktur.

Eskiden vergi ziyaının hesaplanmasında gecikme faizi de esas alınmaktaydı. Gecikme faizinin belirlenmesinde Bakanlar Kurulunun yetkili olması nedeniyle, bu durumun cezaların kanuniliği ilkesine aykırılığı iddia edilmiştir (Saban, 2000a: 150; Saban, 2000b: 98). Anayasa Mahkemesi, gecikme faizi oranlarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesinin cezalarda kanunilik ilkesiyle belirlilik ilkelerine aykırı olduğuna hükmetmiştir. (AyM., 6.1.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, RG. 20.10.2005, S. 25972).

Bu oranın tamamen objektif kriterler doğrultusunda teknik bir şekilde belirlenmesi ve idarenin bu oran üzerinde herhangi bir müdahalesinin olmaması durumunda, vergi cezalarının bu oran doğrultusunda artırılması hukuka aykırılık oluşturmayacaktır.

Yeniden değerlendirme oranından ayrı olarak cezalar konusunda Bakanlar Kuruluna ek takdir yetkisi kesinlikle tanınmamalıdır. Aksi durum idarenin ceza belirlemede yetkili olduğu anlamına gelecek ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Buna göre VUK'un mükerrer 414/3. maddesinin Bakanlar Kuruluna ceza miktarlarının artırılmasında yeniden değerlendirme oranı dışında ek yetki tanıyan hükmü ("*Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye ... yetkilidir*"), kanunilik ilkesine aykırıdır.

## SONUÇ

Türk Ceza Kanunu dışındaki kanunlarda yer alan ceza hükümleri büyük önem taşımaktadır. Bunlar kişilerin özgürlükleriyle yakından ilgilidir. Ancak suç ve cezalarda kanunilik ilkesi gereğince, bu özel ceza kanunlarında da kanunilik ilkesine uyulmalıdır. Kişilerin hukukî güvenliklerine aykırı uygulamalara yer verilmemelidir.

Vergi hukuku kişinin özgürlüğü ile yakından ilgilidir. Bu itibarla kişilerin hukukî güvenlikleri ön plandadır. Ceza hukukunda olduğu kadar kanunilik ilkesine vergi hukukunda önem verilmektedir. Ancak uygulamada vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine ve hukukî güvenlik ilkesine yeteri kadar riayet edilmediği görülmektedir. Bunun temelinde vergide çıkar çatışmasının bulunması yatmaktadır.

Vergi suçlarını teşkil eden fiiller, adaleti tam anlamıyla sağlayacak şekilde belirlenmemiştir. Benzer şekilde, vergi cezalarının da dengeli bir şekilde belirlenmediği anlaşılmaktadır. Bu durum da hem mükelleflerin vergiye gönüllü

uyumuna aykırılık teşkil etmekte hem de vergi cezaları kendilerinden beklenen etkinliği sağlayamamaktadır.

Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları yeniden ele alınmalıdır. Bu cezalar özellikle kayıt içindeki mükellefleri zorlamaktadır. Adaletten uzak bir görünüm oluşturmaktadır. Örneğin hiç fatura kesmeyen, belge düzenlemeyen birisi kesinlikle hürriyeti bağlayıcı cezaya muhatap olmayacaktır. Bu da bir bakıma kayıt dışılığın teşvik edilmesi gibi durum oluşturmaktadır.

Özellikle vergi kabahatlerinde kanunilik ilkesinin kapsamı, kişilerin hukuki güvenliklerini zedeleyecek boyuta varmaktadır. Her ne kadar yaptırımlar idari işlemlerle belirlenemese de, kabahat teşkil eden fiillerin tespitinde idarenin etkili olması, hukuki güvenlik noktasında önemli bir etki oluşturmaktadır.

Vergi kabahatlerinin çerçevesi iyi belirlenmelidir. Her ne kadar idari yaptırım niteliğine sahip olsa da kanuniliğin mutlak anlamda egemen olmasına çalışılmalıdır. Bu olmadığı takdirde kişilerin siyasi iktidar tarafından bunaltılmalarının önüne geçilemeyecektir. Kabahatlerde de kanunilik tam anlamıyla sağlanamadığı takdirde Maliye Bakanlığı'nın belirlediği fiiller kabahat teşkil edecektir ki bu durum hukuki güvenliğe açıkça aykırıdır. Kamu yararı ile bireysel yarar arasında denge sağlanmalıdır. Elbette vergi hukuku, ekonomik alanda hızlı cereyan eden olaylara aynı hızla cevap verilmesini gerektiren bir alandır. Bu bakımdan idarenin kabahat belirlemesi gerektiği kabahatler kanunu çerçevesi içinde dahi düşünülebilir. Ancak kanaatimce olması gereken, kabahatlere ilişkin düzenlemelerin de mutlaka kanunla yapılmasıdır.

Vergi incelemelerinin mutlaka adaleti sağlayacak bir şekilde düzenlenmesi gerekir. Aksi halde adaletin tecellisini tam anlamıyla sağlayamayan vergi incelemeleri, vergi suç ve cezalarının meşruluğunu dahi tartışma konusu yapabilecektir. Özellikle iktidarların kişileri vergi yoluyla sıkıştırılmalarının mümkün olduğu dikkate alındığında, vergi incelemelerinin önemi ve incelemeler sonucu kişilerin yaptırıma muhatap kalma durumunun vehameti daha çok ortaya çıkmaktadır.

Bu itibarla vergi incelemelerinin de hukuki zemine oturtulması, bu alanda da kanuniliğin egemen olması gerekmektedir. Kişilerin hukuki güvenliklerinin sağlanması gerekir. İnceleme sırasında kişilere baskı yapılmaması gerekir. AİHM kararlarına göre incelemede kişilerin zorlanması adil yargılanmaya aykırılık teşkil etmektedir. Susma hakkına riayet edilmeli (Susma hakkı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Üstün, 2011a: 363-390), idare inceleme imkânlarını teknolojiyi de kullanarak üst seviyeye çıkarmaya çalışmalıdır.

## KAYNAKÇA

- AKKAYA Mustafa (2008), İdari ve Adli Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış, *Vergi Sorunları*, S. 233 (Ceza Özel Sayısı), Şubat 2008, s. 29-51.
- AMBOS Kai (2004), "(Alman) Ceza Muhakemesi İçin Avrupa Hukuku'ndan Kaynaklanan Yükümlülükler-ALHM'nin 2000-2002 Yılları Arasındaki Kararları Hakkında", (Çev.: ERDİM Mustafa R.), Adil Yargılama Hakkı ve Ceza Hukuku, Kunter'e Armağan, Ankara 2004. (Aktaran: BAŞARAN YAVAŞLAR).
- APAK Talha, [http://www.alomaliye.com/2012/talha\\_apak\\_karsiliksiz\\_cek.htm](http://www.alomaliye.com/2012/talha_apak_karsiliksiz_cek.htm).
- ATLIHAN Özen (2005), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Siteminde Adil Yargılama Hakkının Temel unsuru Olarak Masumiyet Karinesi, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IX, Yıl 2005.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda (2006), İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, *Vergi Dünyası*, S. 299, Temmuz 2006, s. 116-147.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda (2008a), Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri, *Vergi Sorunları*, S. 233 (Ceza Özel Sayısı), Şubat 2008, s. 72-94.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda (2008b), Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 82, S. 6, yıl 2008, s. 2839-2859.
- BAYKARA Bekir (2004), Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi, *Vergi Dünyası*, S. 278, Ekim 2004, s. 24-34.
- BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.
- CANDAN Turgut (2008), Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması, *Vergi Sorunları*, S. 233 (Ceza Özel Sayısı), Şubat 2008, s. 52-71.
- CANDAN Turgut (2009), "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009.
- ÇAKICI Ömer (2004), Vergi Ziyat Cezası, Anayasa'ya Aykırı mıdır?, *Vergi Dünyası*, S. 275, Temmuz 2004, s. 92-95.
- DOĞRUSÖZ Bumin, "Özelge Vergi Aslını da Kaldırır", <http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=126>.
- DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergi Cezaları Artırılmalı mı?", <http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=514>.
- DONAY Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2008.
- DÖNMEZER Sulhi (1962), İcranın Tanzim Tasarrufları ile Suç İhdası, Anayasaya Aykırılık İddiası Halinde Verilmesi İle İlgili Karar *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. XXVIII, S. 1, 1962, s. 237-246.
- ERDEM Tahir (2005a), Hangi Ceza Sistemi?, *Vergi Sorunları*, S. 207, Aralık 2005, s. 75-111.
- ERDEM Tahir (2005b), Vergi Suç ve Ceza Normlarının Yorumlanması (I), *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 20, Ağustos 2005, s. 90-100.
- ERDEM Tahir (2006), "Bakanlar Kurulu'na Tanınan Vergi Cezalarını Artırma Yetkisinin Cezaların Kanuniliği İlkesi Karşısındaki Durumu ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 414'üncü Maddesine Bakış", *Vergi Sorunları*, S. 209, Şubat 2006, s. 103-120.
- ERMAN Sabir (1988), *Vergi Suçları*, İstanbul: İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Basım Atölyesi, İstanbul 1988.
- GÖLCÜKLÜ Feyyaz (1963a), İdari Ceza Hukuku ve Anlamı: İdarenin Cezai Müeyyide Taibiki, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, S. 2, Haziran 1963, s. 115-182.
- GÖLCÜKLÜ Feyyaz (1963b), İdari Ceza Müeyyideleri ve Bunlara Karşı Kanun Yolları, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, S. 3-4, Eylül-Aralık 1963, s. 129-215.
- GÜNEŞ Gülsen (1998), *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: Alfa Basım yayım Dağıtım, İstanbul 1998.
- GÜNEY Niyazi - ÖZDEMİR Kenan BALO Yusuf Solmaz (2004), *Gereğe ve Tutarsızlıklarla Karşılaştırmalı Yeni Türk Ceza Kanunu*, Adil Yayınevi, Ankara 2004.
- <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr>



- İÇEL Kayıhan – AKINCI-SOKULLU Füsün – ÖZGENÇ İzzet – SÖZÜER Adem – MAHMUTOĞLU Fatih S. – ÜNVERYener (2000), *İçel Yaptırım Teorisi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2000.
- İÇEL Kayıhan – DONAY Süheyl, *Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku – Genel Kısım I. Kitap*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1999.
- KARAKOÇ Yusuf (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2007.
- KARTAL Zihni (1998), İdari Vergi Cezalarına Yargı Organlarının Yaklaşımı, *Vergi Dünyası*, S. 207, Kasım 1998, s. 119-126.
- KELECİOĞLU M. Aykut (2001): "Vergi Kanunları İle Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelemesi", *Yaklaşım*, S. 105, Eylül 2001, s. 159-166.
- KIRBAŞ Sadık (1991): Vergi Hukukundaki Gelişmeler: Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris.
- KIZILOT Şükrü (2007), "İnceleme Oranı Düşük Vergi Kaçağı Fazla", *Hürriyet*, 23.05.2007.
- KIZILOT Şükrü (2004), "Vergi İnceleme Oranı Yüzde 2'ye Çıktı", *Hürriyet*, 08.05.2004.
- KOCAHANOĞLU Osman Selim (1977), *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi*, Bilmen Basımevi, İstanbul 1977.
- KÜTÜKÇÜ Abdullah (1997): "Gelir Vergisi Yasasının Mükerrer 123. Maddesi İle Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkiler ve Sonuçları", *Vergi Sorunları*, S. 105, Haziran 1997, s. 123-136.
- MUTLUER M. Kamil (1979), *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir 1979.
- OĞURLU Yücel (1999), İdari yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım – Ceza Yaptırım Ayrımı, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. III, S. 1, 1999, s. 143-194.
- OĞURLU Yücel (2001), *İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001.
- OK Sinan, "Vergi Usul Yasasından Defter ve Belgeleri İbraz Etmemek Suçu", <http://www.yeniforumuz.biz/showthread.php?401286-Vergi-usul-yasasinda-defter-belge-ibraz-etmemek-su%C3%A7u>.
- ORGAN İbrahim (2008), *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2008.
- ORTAÇ F. Rifat (2000b), "Noter Senedi İle Satılan Taşitlarda Verginin Tahsili", *Yaklaşım*, S. 73, Ocak 1999, s. 59-61.
- ORTAÇ F. Rifat (2000a), Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, Ankara 2000.
- OZANSOY Ahmet (2009), "Vergi Kaçakçısı Olmanın Zorluğu", S. 245, Şubat 2009, s. 95-98.
- ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami (2011), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- ÖZAY İlhan (1985), *İdari Yaptırımlar*, İÜ Yayını, İstanbul 1985.
- ÖZBUDUN Ergun (1993), *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 1993.
- ÖZDEN T. Murat (1990): "Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 123. Maddesinin Yürütme Organına Tanındığı Yetkilerin Vergilendirme Yetkisi Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 6, yıl 1990, S. 1, s. 279-288.
- ÖZGENÇ İzzet – ŞAHİN Cumhur (2001), *Uygulamalı Ceza Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001.
- ÖZGENÇ İzzet (1995), Tüzelkişinin Sorumluluk Ehliyeti Anayasa Mahkemesi'nin Bir Kararı Üzerine Düşünceler, *Reha POROY'a Armağan*, İstanbul 1995, s. 319-344.
- SABAN Nihal (2000a), 4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – I, *Vergi Sorunları*, S. 143, Ağustos 2000, s. 138-150.
- SABAN Nihal (2000b), 4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – II, *Vergi Sorunları*, S. 144, Eylül 2000, s. 94-103.
- SABAN Nihal (2006), *Vergi Hukuku*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2006.
- SAĞLAM Meltem (2006), Kabahatler Kanununun Vergi Ceza Hukukuna Etkisi, *Vergi Dünyası*, S. 294, Şubat 2006, s. 146-153.

- SEVİÇ Veyssi (2002): "Endeksleme Nedir?", Dünya Gazetesi, 1.11.2002.
- SOYASLAN Doğan (1990), *İrtifake Organın Suç ve Ceza Koyma Yekisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1990.
- ŞENÜZ Doğan (2011), *Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2011.
- TANÖR Bulent - YÜZBAŞIOĞLU Necmi (2001), *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, Yapı Kredi yayınları, İstanbul 2001.
- TAŞCI Kenan: "Türkiye ve AB Ülkelerinde Vergi Denetim Uygulamalarının Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi", <http://web.inonu.edu.tr/~ozal.congress/pdf/9.pdf>, s. 150-168 (ET. 30.09.2011)
- TAŞDELEN Aziz (2010), *Vergi Usul Kanunu'ndan Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.
- TEMİZYÜREK Onur (2009), "Defter ve Belge İhraz Etmeme Fihinin Kaçakçılık Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar", Yakaşım, S. 196, Nisan 2009, <http://www.yakasim.com.tr>.
- TOSUN Öztekin (1962), Yürütme Organlarının Koyduğu Kaidelere Aykırılıkların Cezalandırılması, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. XXVIII, S. 2, 1962, s. 349-366.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman (2001), *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 9, S. 3-4, 2001.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman (2007), *Türk Vergi Hukukunda İhtiva'nın Takdir Yekisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman (2009), Vergi Ceza Miktarlarının Yeniden Değerleme Oranında Artırılması, *Vergi Sorunları*, S. 246, Mart 2009, s. 175-182.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman (2011a), "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, yıl 2011, S. 3, s. 363-390.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman (2011b), "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yekisi", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. 1-2, Haziran 2011, s. 25-57.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman (2013), *Nasil Bir Vergi Denetim ve Vergi Yargısı?*, Beta Basım Yayın, İstanbul 2013 (Nasil Denetim Vergi).
- YAĞMURLU Tahsin (1978a), Vergi Cezaları ve Hukuki Durumu, *İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Ankara 1978.
- YAĞMURLU Tahsin (1978b): "Vergi Cezaları ve Hukuki Durumu", *İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II*, Ankara 1978, s. 282-329.
- YALTI Bilal (2003): "1923'ten 2003'e "Kazandıklarımız": "Cumhuriyet Hukuku" "Kazanmadıklarımız": "Hukukun Cumhuriyeti" Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihçen Bakmak: Panoramik Bir Açışma", Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi, Sempozyum, AÜHF Yayınları, 30-31 Ekim 2003, s. 93-117.
- YARŞUVAT Duygun (1963), Yürütme Organının Koyduğu Kaidelerle Suç İhdası ve 1961 Anayasası, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. XXIX, S. 3, 1963, s. 540-559.
- ZANOİNİ Guido (1963), İdari Ceza Hukukunda Kıstas Meslesi, (Çev. GÜNAL Yılmaz), *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, S. 3-4, Eylül - Aralık 1963, s. 301-318.
- ZANOİNİ Guido (1964), *İdari İhtiyatlar*, (Çev. GÜNAL Yılmaz), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara 1964.

Yrd. Doç. Dr.  
**Nilgün AKÇA**'ya  
**Armağan**

Ankara - 2014



<b>Türkiye’de Yoksulluk ve Bir Çözüm Olarak Mikrokredi: 1 Ocak 2014- 5 Mayıs 2014 Mikrokredi Uygulama Sonuçları .....</b>	<b>309</b>
Yusuf KARAASLAN – Öner GÜMÜŞ	
<b>Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Tevkifat Yönteminin Değerlendirilmesi.....</b>	<b>335</b>
Neslihan KARAÇAM	
<b>Nedenleri, Amaçları, Etkileri ve Sonuçları Açısından Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi .....</b>	<b>355</b>
Satiye KUZU	
<b>The Ethics Of Accepting A Bribe: A Comparative Study Of Opinion In Turkey And Germany .....</b>	<b>375</b>
Robert W. MCGEE – Serkan BENK	
<b>Türkiye’de Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Değerlendirilmesi.....</b>	<b>387</b>
Arzu AKYILDIZ POLAT	
<b>Hasılat Oluşumunun Vergisel Açıdan ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması.....</b>	<b>407</b>
Ali TUĞLU	
<b>Bir Özel Ceza Kanunu Olarak Vergi Usul Kanunu (Vergi Suç ve Kabahâtlerinin Kanunilik, Hukukî Güvenlik ve Meşruluk Bakımından Değerlendirilmesi.....</b>	<b>415</b>
Süleyman Ümit ÜSTÜN	