

**T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA
ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI VE YARGI YOLU**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Esmâ ÖZTAŞ**

**Enstitü Anabilim Dalı: KAMU HUKUKU
Enstitü Bilim Dalı : KAMU HUKUKU**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA

Mayıs 2019

T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA
ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI VE YARGI YOLU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Esmâ ÖZTAŞ

Enstitü Anabilim Dalı: KAMU HUKUKU
Enstitü Bilim Dalı : KAMU HUKUKU

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA

Bu tez 27/05/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

	Adı SOYADI	Kanaati			İmza
Jüri Başkanı (Danışman)	Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA	☐ Kabul	☐ Düzeltme	☐ Ret	
Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi Peri URAN MURPHY	☐ Kabul	☐ Düzeltme	☐ Ret	
Jüri Üyesi	Doç. Dr. Özgür BİYAN	☐ Kabul	☐ Düzeltme	☐ Ret	

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ YÜKSEL LİSANS İNTİHAL YAZILIM
RAPORU BEYAN BELGESİ**

**TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI VE YARGI
YOLU**

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın toplam 198 sayfalık kısmına ilişkin aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve 12/05/2019 tarihinde aşağıda ismi yazılı araştırma görevlisi tarafından şahsıma iletilen Turnitin intihal tespit programı raporuna göre tezimin benzerlik oranı % 29'dur.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç,
2. Alıntılar dâhil,
3. 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç.

Bu bilgiler doğrultusunda tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespiti halinde doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

İmza

Adı SOYADI : Esmâ ÖZTAŞ
Öğrenci Numarası : 167211002
Ana Bilim Dalı : Kamu Hukuku
Programı : Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans
Türü : () Proje (X) Yüksek Lisans Tezi () Doktora Tezi

Araştırmayı Yapan Arş. Gör.
(Adı Soyadı, İmzası, Tarih)

Danışman
(Adı Soyadı, İmzası, Tarih)

ÖNSÖZ

Çalışmamda, bireyler ve devlet için büyük önem arz eden kamu alacağının korunmasında vergi ziyamı önlemek suretiyle önemli bir fonksiyonu olan özel usulsüzlük fiil ve cezalarını ele alarak bu alana katkı sağlaması ve benzer nitelikteki çalışmalara ışık olabilmelerini amaçlamış bulunmaktayım.

Bu çalışma süreci içerisinde, yüksek lisans eğitimimin başından beri ilgilisi ve derin bilgisiyle bana yardımlarını esirgemeyen değerli hocam ve danışmanım Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA'ya en içten teşekkürlerimi sunuyorum. Çalışmama zenginlik katan kaynaklara erişimimi sağlayan kütüphanesi için Türkiye Barolar Birliği'ne, tezimin teslimi aşamasında yardımlarını esirgemeyen araştırma görevlisi İmran SEMİZ'e teşekkürü borç biliyorum.

Tüm hayatım boyunca olduğu gibi çalışmam sürecinde de yanımda olan, desteklerini ve sevgilerini hiçbir zaman esirgemeyen annem Asiye ULUFER'e ve babam Yaşar ULUFER'e, kardeşlerim M.Salim ULUFER ve Samiha ULUFER'e teşekkür ediyorum. Ancak hepsinden öte her zaman olduğu gibi çalışmam boyunca da sevgisi, sabrı ve anlayışıyla yanımda olarak en büyük desteği gösteren kıymetli eşim Mehmet Onur ÖZTAŞ'a tüm kalbimle sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Esmâ ÖZTAŞ
12.05.2019

İÇİNDEKİLER

BEYAN.....	i
ÖNSÖZ.....	ii
KISALTMALAR	viii
ÖZET	ix
SUMMARY	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM KAVRAM, TARİHÇE, MAHİYET

I. Kavramsal Mahiyet	4
A.Usulsüzlük Kelimesinin Anlam ve Kökeni	4
B.Türk Vergi Hukukunda Usulsüzlük Kavramı	5
1. Usulsüzlük kabahatlerinde tipiklik unsuru	8
2.Usulsüzlük kabahatlerinde maddi unsur	9
3. Usulsüzlük kabahatlerinde manevi unsur	10
C. Birinci Derece Usûlsüzlükler	11
D. İkinci Derece Usûlsüzlükler	12
E.Vergi Ziyayı	13
F.Özel Usulsüzlük Fiillerinin Mahiyeti	15
G.5326 Sayılı Kabahatler Kanunu Bakımından Özel Usulsüzlük Fiil Ve Cezalarının Niteliği	17
II. Özel Usulsüzlük Fiil Ve Cezalarının Tarihçesi Getirilme Nedenleri İle Geçmişten Bugüne İktisadi Ve Hukuki Yararları.....	19

İKİNCİ BÖLÜM ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARININ HUKUKİ YAPISI VE İÇERİĞİ

III. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	23
A. Belge Düzenine Aykırılık Oluşturan Fiiller ve Uygulanacak Ceza Miktarları	25
1.Bazı belgelere ilişkin özel usulsüzlük kabahatleri	27
a. Madde metninde geçen belgeler	30
(1)Fatura	30
(2) Gider pusulası.....	32

(3) Müstahsil makbuzu.....	33
(4). Serbest meslek makbuzu	34
b. Belge vermeme fiili	36
c. Belge almama fiili.....	37
d. Belgelerde farklı meblağlara yer verme fiili	38
e. Elektronik olarak düzenleme zorunluluğuna uyulmama fiili	39
f. Hiç düzenlenmemiş sayılmasına yol açma fiili	42
(1) Esasa ilişkin eksiklikler	43
(2) Esasa ilişkin olmayan eksiklikler	44
(3) Zamanında düzenlenmemesi durumu	45
(4) KDV İndirimine ve gider yazımına etkisi.....	46
g. Uygulanacak ceza miktarları.....	47
(1) Nihai tüketici olmayanlar bakımından.....	47
(2) Nihai tüketici olanlar bakımından	50
2. Birtakım belgelere ilişkin özel usulsüzlük kabahatleri	51
a. Madde metninde sayılan belgeler	51
(1) Perakende satış vesikası.....	51
(2) İrsaliyeler	53
(3) Diğer belgeler	56
b. Uygulanacak ceza miktarı.....	57
(1) Nihai tüketici olmayanlara uygulanacak ceza miktarı.....	58
(2) Nihai tüketicilere uygulanacak ceza miktarı.....	59
3. Tahsilât ve ödemelerin geçerli belgeye bağlanmaması.....	59
a. Mal ve hizmet işlemlerinde tahsilât ve ödemeler	60
b. Kiralama işlemlerinde tahsilât ve ödemeler	64
(1) Kiraya verilenin konut olması bakımından.....	65
(2) Kiraya verilenin işyeri olması bakımından	66
(3) Uygulanacak ceza miktarı.....	67
B. Bilgi Verme Ve Bildirimde Bulunma Zorunluluğuna Aykırılık Oluşturan Fiiller Ve Uygulanacak Ceza Miktarları	68
1. İstek üzerine verilmesi gereken bilgileri vermeme fiili	70
a. Yetkililerce istenen bilgileri vermeme	70
b. Rayiç bedel tespitine ilişkin bilgileri vermeme	74
c. Zirai kazanç komisyonlarına bilgi vermeme	75

d. Uygulanacak ceza miktarı	75
2. Sürekli verilmesi gereken bilgileri vermeme fiili	76
a. Matbaaların bastıkları belgeleri bildirmemesi	76
b. Noterlerin tasdik ettikleri bazı belgeleri bildirmemesi	78
c. Vergi kimlik numarası ile yapılan işlemlerin bildirilmemesi	79
d. Bilgi form ve cetvellerin verilmemesi	81
e. Bilgi form ve cetvellerin elektronik ortamda gönderme yükümlülüğüne uyulmaması	83
f. Ölüm ve intikallerin bildirilmemesi	88
C. İbraz Zorunluluğuna Aykırılık Oluşturan Fiiller Ve Uygulanacak Ceza Miktarları	89
D. Muhasebe Sistemine Aykırılık Oluşturan Fiiller Ve Uygulanacak Ceza Miktarları	92
E. Diğer Aykırılık Oluşturan Fiiller Ve Uygulanacak Ceza Miktarları	94
1. Beyannamelerin elektronik ortamda verilmemesi	94
2. Vergi incelemesine elverişli ortam hazırlanmaması	96
3. Günlük tutulması gereken defterlere ilişkin aykırılıklar	97
4. Levhalara ilişkin aykırılıklar	98
5. Vergi kimlik numarası aranmaksızın işlem yapılması	100
6. Aracın durdurulmaması	101
7. Damga vergisi aranmaksızın işlem yapılması	103
8. Elektronik tebligata ilişkin zorunluluklara uyulmaması	104
IV. Özel Usulsüzlük Fiil Ve Cezalarının Saptanma Yöntemleri	105
A. Bir İdari İşlem Olarak Ceza Kesme İşlemi	107
1. Görev Unsuru	107
2. Yetki Unsuru	107
a. Kişi bakımından yetki	108
b. Konu bakımından yetki	109
c. Yer bakımından yetki	110
d. Zaman bakımından yetki	110
3. Şekil Unsuru	111
4. Sebep Unsuru	111
5. Konu Unsuru	111
6. Amaç Unsuru	111
B. Vergi Yoklaması	112
C. Vergi İncelemesi	114

D. Arama.....	117
V. Özel Usulsüzlük Cezalarının Muhatapları.....	118
A. Vergi Ödevlisi	119
1. Vergi mükellefleri	120
2. Vergi sorumluları	124
3. Ceza muhatapları.....	125
B. Ceza Ehliyeti.....	126
VI. Özel Usulsüzlük Kabahatlerinin Özel Halleri	127
A. İçtima	127
B. Tekerrür	131
C. İştirak.....	132
D. Teşebbüs.....	133

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM YARGI YOLU

VII. Özel Usulsüzlük Cezasının Kesilmesi	134
A. Ceza İhbarnamesi.....	134
B. Ceza İhbarnamesinin Tebliği.....	138
VIII. Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı	142
A. Ceza Kesme Zamanaşımı	142
B. Ceza Tahsil Zamanaşımı	143
IX. Özel Usulsüzlük Cezalarına Karşı Yargı Yolu	145
A. Görevli Ve Yetkili Mahkeme	146
B. Davanın Türü Ve Tarafları	147
C. Dava Açma Süresi Ve Şekli	148
X. Yargısal Süreç	151
A. Vergi Mahkemesince Yapılacak Yargılama Ve Verilecek Kararlar	151
1. İlk inceleme ve neticesinde verilecek kararlar.....	151
a. Görev ve yetki	152
b. İdarî merci tecavüzü	153
c. Ehliyet	154
d. Kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin varlığı.....	155
e. Süre aşımı	156
f. Husumet.....	156

2. Esasa ilişkin inceleme ve neticesinde verilecek kararlar	157
XI. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Gidilecek Kanun Yolları	160
A.Olağan Kanun Yolları	160
1. İstinaf kanun yolu.....	161
2. Temyiz kanun yolu.....	163
B. Olağanüstü Kanun Yolları	166
1.Kanun yararına temyiz.....	166
2. Yargılamanın yenilenmesi	167
3. Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru.....	169
XII. Yargı Kararının Sonuçları	177
SONUÇ.....	182
KAYNAKÇA.....	187
ÖZGEÇMİŞ	194

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
D.	: Daire
Dan.	: Danıştay
DDDGK	: Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu
E:	: Esas
ET	:Erişim Tarihi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K:	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
T.C.D.D.	: Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TL	: Türk Lirası
UYAP	:Ulusal Yargı Ağı Programı
vd	: Ve devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları Ve Yargı Yolu	
Tezin Yazarı: Esmâ ÖZTAŞ	Danışman: Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA
Kabul Tarihi :	Sayfa Sayısı: xi (ön kısım) + 198 (tez) + (ekler)
Anabilim Dalı: Kamu Hukuku	Bilim Dalı: Kamu Hukuku
Hukuk dallarının neredeyse tümünde vatandaşlara bir takım haklar tanınırken aynı zamanda bir takım da yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülüklerin bir kısmı uyulması gereken şekli kurallardan doğmaktadır. Türk vergi hukuku alanında da başta vergi mükellefleri ve sorumluları olmak üzere, vergi ödevlisi konumunda olan kişiler bakımından bir takım uyulması gereken şekli kurallar getirilmiştir. Bu çalışmada, Türk vergi hukuku kapsamında yer alan, vergi kaybını önlemek amacıyla getirilmiş bazı şekli kurallara uyulmaması halinde meydana gelen özel usulsüzlük fiilleri, bu fiillere uygulanacak ceza miktarları, niteliği itibariyle kabahat olan özel usulsüzlük fiillerinin diğer vergi kabahatleri ve genel olarak kabahatler ile benzerlikleri ve farklılıkları ele alınmıştır. Son olarak, özel usulsüzlük fiilleri neticesinde vergi idaresi tarafından tesis edilecek olan ceza işleminin niteliği ve bu ceza işlemine karşı başvurulacak yollardan birisi olan yargı yoluna yer verilmiştir.	
Anahtar Kelimeler : Vergi Hukuku, Kabahatler Hukuku, Vergi Kabahatleri, Özel Usulsüzlük Fiilleri, Özel Usulsüzlük Cezaları, Yargı Yolu.	

Yalova University Insitute of Social Sciences Master Thesis Summary

Thesis Title: Special Irregularity Acts And Judicial Remedy İn Turkish Tax Law	
Thesis Author: Esma ÖZTAŞ	Advisor: Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA
Date Of Acceptance:	Total Number Of Pages: xi (pre text) +198 (main body)+ (appendices)
Department: Public Law	Field of Study: Public Law
In almost all branches of law, citizens were granted certain rights and also a number of obligations were introduced. Some of these obligations must be obeyed by the rules. In the field of Turkish Tax Law, a number of rules have to be complied with, especially for taxpayers and those responsible for tax incumbents. In this study, in the scope of the Turkish Tax Law, certain forms of irregularity, which are introduced in order to prevent tax loss, the amount of punishment to be applied to these acts, the other irregularities in the nature of the special irregularities, and the similarities and differences with the misdemeanors is discussed. Finally, the jurisdiction, which is one of the ways to be applied against the punishment, has given way to the nature of the punishment process which will be established by the tax administration as a result of special irregularity acts.	
Keywords : Tax Law, Misdemeanor Law, Tax Misdemeanors, Special Irregularity Acts, Special Irregularity Fines, Judicial Remedy.	

GİRİŞ

Devletin tanımı, niteliği ve devlet ile vatandaşın ilişkisi, antik çağlardan beri üzerine çokça söz söylenmiş, hakkında birçok görüş ileri sürülmüş bir konu olmuştur. Günümüz modern çağında, devlet ve vatandaşın ilişkisi bir takım karşılıklı hak ve ödevlerden oluşmaktadır. Vatandaşlar devletin egemenlik yetkisini tanımak ve bu yetkiye binaen getirmiş olduğu kurallara uyma ödevi altında iken devlet de egemenliğini tanıyan vatandaşlarının, devlet sınırları içerisinde sosyal ve hukuk devleti ilkeleri doğrultusunda huzur, refah ve düzen içerisinde yaşamalarını sağlama ödevi altındadır. Bu bakımdan vatandaş ve devletin karşılıklı hak ve yükümlülüklerle sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Vatandaşların devlete karşı ileri sürebilecekleri temel haklar ve devlete karşı yükümlü oldukları temel ödevler Anayasa’da yer almaktadır. Anayasa’da yer alan ve vatandaşın devlete karşı temel ödevlerinden birini vergi ödevi oluşturmaktadır. Anayasa’nın 73. maddesinde bu ödev “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Vergi ödevinin temel bir ödev olmasındaki en önemli neden, vergilerin devletin vatandaşa karşı olan ödevlerini yerine getirmesinde birincil kaynak olmasıdır. Vatandaşlar vergi ödevini yerine getirdikçe, devlet vatandaştan aldığı bu vergileri kaynak alarak, vatandaşa karşı yükümlü olduğu ödevleri yerine getirecektir. Bu bakımdan ortada bir döngü mevcuttur. Vatandaş devlete karşı yükümlü olduğu ödevi yerine getirdikçe devlet de, vatandaşa karşı yükümlü olduğu ödevleri yerine getirerek neticede tekrardan vatandaşın yararına bir duruma varılmaktadır.

Bu döngünün sağlıklı ve düzgün devam edebilmesi için vergilendirme sürecinin sağlıklı ve düzgün seyretmesi gerekmektedir. Bu noktada döngünün devamını sağlamak devlete tanınmış bir hak ve ödevdir. Nitekim bu hususta Anayasa’nın ilgili 73. maddesinin devamında “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” hükmü ile devlete yüklenen ödev ifade edilmiştir. Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak da, vatandaşa yüklenen bu vergi ödevinin yazılı kanunlarla belirlenmiş olması gerekir. Nitekim yine aynı şekilde Anayasa’da bu husus “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmü ile ifade edilmiştir. Bu durum vergilerin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Vergilerin

kanuniliği ilkesi, verginin keyfilğini ortadan kaldırması bakımından büyük önem arz etmektedir. Bu ilkenin kökeni İngiltere’de 1215 tarihinde imzalanan Magna Carta Libertatum’a dayanmaktadır. Vergilerin keyfilği ile mücadele insanlık tarihine yön vermiştir. 4 Temmuz 1776 Amerika’nın Bağımsızlık Bildirgesi ile bağımsızlığını ilan etmesi, 1789 Fransız İhtilali gibi olaylar insanlık tarihinde yaşanmış büyük olaylar olup kökeni hep vergilerin keyfilğine dayanmaktadır. İnsanlık tarihine yön veren bu olaylar aynı zamanda anayasal gelişmelerin başlangıcını oluşturmaktadır. Bu bakımdan vergiye dair olaylarla anayasal gelişmelerin birbirini takip ettiğini söylemek mümkündür¹.

Kanunilik ilkesine uygun olarak, vergilendirme sürecinin sağlıklı seyredebilmesi adına vergi hukuku kapsamında bir takım kurallar getirilmiştir. Bu kuralların bazıları şekle ilişkin olup bazıları da esasa ilişkin kurallardır. Ancak usûle ilişkin kurallar, her zaman esastan önce gelmekte olup esasın doğru olabilmesi için bu usûle ilişkin kurallara uyulması elzemdir. Bu doğrultuda vergilendirmenin sağlıklı ve düzgün yapılabilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu düzenlenmiştir. Vergilendirme sürecinde uyulması gereken usûl kurallarını muhteviyatında barındıran bu kanun ile başta vergi mükellef ve sorumluları olmak üzere bazı vergi ödevlilerine bir takım uyulması zorunlu şekli kurallar getirilmiştir. Bu şekli kurallara uyulmaması halinde vergilendirme süreci tam ve doğru işlemeyecek ve ortaya vergi kayıpları çıkacaktır. Vergi kaybı ise devlet bakımından arzu edilmeyen, ortaya çıkmaması için çabalanan bir durumdur.

Vergi usûl hukuku ile getirilen usûl kurallarına uyulmaması hali, en yalın tabir ile bir usulsüzlüğe vücut verecektir. Usulsüzlüklerin meydana gelmesi ile vergi kaybının ortaya çıkma ihtimalinin derecesine göre usulsüzlükler sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma içerisinde özel usulsüzlükler olarak anılan usulsüzlükler, vergi kaybına vücut verme ihtimali en yüksek olanlardır. Bu nedenle de bu özel usulsüzlükleri meydana getiren fiillerin işlenmemesi için mükellefler bakımından ağır yaptırımlar öngörülmüştür. Bu ağır yaptırımlar ile cezaların caydırıcılığı ilkesi gereği mükelleflerin kanunda yer alan usûl kurallarına uymama fikrinden caydırılması amaçlanmıştır.

Özel usulsüzlük fiilleri düzenlenme alanı bulduğu Vergi Usul Kanunu’na günün ihtiyaçları neticesinde sonradan dâhil edildiği için kanun sistematığı bakımından düzensiz

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül, 2018, s.4-5, Metin Taş, Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2002, s.11-12.

bir şekilde VUK'ta yer almaktadır. Özel usulsüzlük fiilleri vergi usûl hukukunda vergi kabahati olarak nitelendirilmiştir. Bu nitelendirmenin doğru olduğu söylenebilecektir. Zira özel usulsüzlük fiilleri neticesinde uygulanacak olan yaptırım idari para cezası niteliğinde olup bu fiiller neticesinde herhangi bir hürriyeti bağlayıcı ceza veya adli para cezası öngörülmemiştir. Bir kabahat olması nedeniyle özel usulsüzlük fiilleri bakımından VUK'un yanı sıra 5326 sayılı Kabahatler Kanunu da uygulama alanı bulacaktır.

Özel usulsüzlük fiillerinin, kavramsal mahiyeti, diğer vergi kabahatleri ile olan benzerlikleri ve farklılıkları, getiriliş amacı, tarihçesi ve iktisadi yararları öncelikli olarak çalışmada ele alınmıştır. Özel usulsüzlük fiilleri tek tek irdelenmeden ve bu fiillere ilişkin yaptırımlar tek tek ele alınmadan önce bahsi geçen bu hususlara çalışmada yer verilmesi çalışmanın devamı ve bütünü açısından önem taşımaktadır. Yer verilen bu hususların devamında, özel usulsüzlük fiilleri ayrı ayrı ele alınmış, bu fiillerin failleri, bu fiillerin ortaya çıkarılış şekil ve halleri yüksek yargı kararları ve doktrinsel görüşler ışığında değerlendirilmiştir. Aynı şekilde özel usulsüzlük fiillerinin özel işleniş şekillerini oluşturan içtima, tekerrür ve iştirak gibi haller yüksek yargı kararları ışığında ele alınmıştır. Tüm bu hususlara yer verilerek çalışmanın temeli atılmış devamında özel usulsüzlük cezalarına karşı gidilebilecek yollardan birisi olan yargı yoluna başvuru hali ve sonuçlarına yine yüksek yargı kararları ve doktrinsel görüşler ışığında yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAM, TARİHÇE, MAHİYET

I. Kavramsal Mahiyet

A. Usulsüzlük Kelimesinin Anlam ve Kökeni

Usulsüzlük, kelime kökeni bakımından Arapça bir sözcük olan “usul” kelimesinin yoksunluk ve yapım eki olarak türetilmesi ile meydana gelmiştir. Usûl kelimesi “ilke, yol, yordam, yöntem, kök” manalarına gelmekte olup bu bağlamda usulsüzlük kelimesi de “ilkelere, yöntemlere, yola ve yordama uymama” manalarına gelmektedir². Usûl kelimesi, kullanıldığı bilimsel ve akademik alanlarla farklı anlamlar ifade etmekle birlikte genel olarak hukuk alanında, özellikle yasal düzenlemelerle getirilmiş olan ilkeleri ve yöntemleri ifade etmektedir³.

Köken itibarıyla Arapça “haklar” anlamına gelen hukuk, toplumu düzenleyen ve devlet yaptırımıyla güçlendirilmiş bulunan kuralların, yasaların bütünüdür⁴. Hukuk, toplum hayatında kişilerin birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerini düzenleyen, uyulması devlet gücü ile desteklenmiş olan kurallar bütünüdür⁴. Hukukun toplumsal düzeni sağlama amacı göz önüne alındığında, hukuk ile getirilmiş olan usûllere riayet edilmemesi halinde müeyyidelerle karşılaşılması kaçınılmaz olmaktadır⁵. Bu müeyyideler, usûlsüzlüğün boyutuna, derecesine, devamlılık kazanıp kazanmamasına göre değişiklik göstermektedir.

² Türk Dil Kurumu (<http://sozluk.gov.tr/>, ET: 12.05.2017.)

³ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül 2015, s.146.

⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015, s.1.

⁵ Mustafa Dural, Suat Sarı, Türk Özel Hukuku Cilt I Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2011, s. 1-2.

B.Türk Vergi Hukukunda Usulsüzlük Kavramı

Usûlsüzlük kelime anlamı bakımından farklı alanlarda farklı anlamlar ifade etmekle birlikte Türk vergi hukuku bağlamında usulsüzlükler, vergi kanunları ile vergi mükelleflerine ve sorumlularına vergilendirme ile ilgili olarak getirilen uymakla yükümlü olunan şekli ve usûlî hükümlere aykırı hareket edilmesi ile meydana gelen durumlardır⁶. Nitekim “usulsüzlüğün tarifi” başlıklı VUK’un 351. maddede, kanun koyucu tarafından *“usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir”* şeklinde tanımlama yapılmıştır.

Türk vergi hukukunda usulsüzlükler, meydana getirdikleri zararın büyüklüğü esas alınarak derecelendirilmiş olup ilke olarak genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak sınıflandırılmıştır⁷. Genel usulsüzlükler ise kendi içinde birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Hangi hallerin birinci derece usulsüzlükleri meydana getirdiği, hangi hallerin ise ikinci derece usulsüzlük sayıldığı VUK 352. maddede ayrıntılı bir şekilde yer almıştır.

Türk vergi hukukunun bir alt disiplini olan Türk vergi ceza hukukunda, vergi kanunlarında şekle ve esasa ilişkin yer alan hükümlere uyulmaması halinde uygulanacak olan müeyyideler düzenlenmiştir. Terimsel olarak “vergi ceza hukuku” olarak adlandırılmakla birlikte işlenen fiiller ve uygulanacak müeyyideler temel ve teknik anlamdaki ceza hukukundan farklılık göstermektedir. Bu itibarla vergi ceza hukukunun, vergi hukukunun amaçları doğrultusunda kendine has bir alan olduğunu söylemek mümkündür⁸.

Türk vergi ceza hukukunda genel ve özel usulsüzlükler olarak ayrılan usulsüzlük fiillerinin vergilendirme sürecinin muhatapları olan failler tarafından işlenmesi halinde vergi kanunları ile öngörülen cezalara ise usulsüzlük cezaları adı verilmektedir. Bununla birlikte Türk vergi ceza hukukunda düzenleme alanı bulan usulsüzlük fiilleri, oluş

⁶ Şafak Ertan Çomaklı, Ahmet Ak, Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum Barosu, Yayın No:5, Erzurum, 2013, s.179.

⁷ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.505.

⁸ Taş, s.24.

şekilleri ve sonuçları bakımından genel ceza hukuku ilkeleri de göz önüne alınarak, suç olarak değil, kabahat olarak değerlendirilmektedir⁹.

Doktrinde Türk vergi ceza hukukunda, genel usulsüzlükler, özel usulsüzlükler ve vergi ziyaılarını oluşturan fiiller kabahat olarak, vergi kaçakçılığını oluşturan fiiller ise -Türk Ceza Kanunu'ndaki düzenleme de dikkate alınarak- suç olarak kabul ve tasnif edilmektedir. Bu doğrultuda doktrinde birkaç istisna¹⁰ dışında, terimsel olarak da, genel ve özel usulsüzlükler “kabahat” ve bu kabahatin sonucu olarak “yaptırım” terimi ile birlikte vergi kaçakçılığı ve diğer fiiller ise “suç” ve bu suçun sonucu olarak “ceza” terimi ile birlikte anılmaktadır.

Ancak konuya yasal düzenleme boyutunda bakıldığında, doktrindeki kavramlar ve terimlerin uyuşmadığı görülmektedir. Nitekim genel usulsüzlükler, özel usulsüzlükler ve vergi ziyayı nitelik itibarıyla birer kabahat olması ve birer kabahat olmalarının doğal sonucu olarak “yaptırımlara” tabi olmalarına rağmen 213 sayılı Vergi Usul Kanununda suçların doğal sonucu olan “ceza” terimi ile birlikte “Usulsüzlük dereceleri ve cezaları”¹¹, “Özel usulsüzlükler ve cezaları”¹², “Vergi ziyayı cezası”¹³ şeklinde anılmaktadır.

Bir fiilin suç mu yoksa kabahat mi olduğunun tespitinde esas alınacak olan ilk ölçüt düzenlenme şeklidir. Bir fiil suç teşkil ediyorsa düzenlenme alanı bulacağı yer ceza kanunlarıyken, kabahat olarak adlandırılıyorsa düzenlenme alanı bulacağı yer kabahatlere ilişkin kanunlardır. Ancak bu tasnif düzenlemelerin yapıldığı ülkelerin suç politikalarına göre değişiklik gösterebilmektedir¹⁴. Suçların ve kabahatlerin, hangi düzenleme alanı içerisinde yer alacağı ise birer ihlal niteliğinde olan bu fiillerin ağırlığı esas alınarak

⁹ Aziz Taşdelen, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitapevi, Ankara, 2010, s. 15-16.

¹⁰ Doktrinde kabahat ve suç ayırımına gidilmeksizin, vergi suçları üst başlığı altında, idari vergi suçları (vergi ziyayı suçu ve usulsüzlük suçları), kamusal vergi suçları (kaçakçılık suçu) ve görevden doğan suçlar (vergi gizliliğine uymama suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu) alt başlıkları altında konunun ele alındığı da görülmektedir. (Bkz. M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 2014, s. 168-188.). Aynı şekilde konunun vergi suç ve cezaları üst başlığı altında, mali nitelikli suçlar (vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları), ceza hukuku anlamında suçlar (kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu, yükümlülerin özel işlerini yapma suçu) şeklinde ele alındığı da görülmektedir. (Bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, s.215-219.)

¹¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 352. madde başlığı

¹² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 353. madde başlığı

¹³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 344. madde başlığı

¹⁴ Ramazan Çağlayan, İdari Yaptırımlar Hukuku, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s.123.

belirlenmektedir. İhlal kabul edilen fiillerden daha ağır suç olarak, daha hafifi ise kabahat olarak kabul edilerek yasal düzenlemeler içerisinde yer verilmektedir¹⁵.

Bu yönde bir tasnif yapılırken, hukukun ihlali olan bu fiillerin suç veya kabahat olarak belirlenmesinde esas alınan ölçüt, nitelik farkından çok bir ağırlık, bir nicelik farkıdır. Çünkü kabahat ve suçun her ikisi de hukuka aykırı nitelik arz etmekle birlikte aralarındaki en temel fark ceza türü ve miktarları arasındaki nicelik farkıdır¹⁶. Suç olarak nitelendirilen ağır hukuk ihlallerine ceza hukuku ilkelerine göre işlem yapılmasına karşılık kabahat olarak nitelendirilen fiillere, idare hukuku ilkelerine göre işlem yapılmaktadır¹⁷.

Vergi ceza hukukunda cezalar, suçlar ve kabahatler için öngörülen yaptırımları ifade etmektedir. Vergi suçu olarak nitelendirilen fiillere karşı devletin uyguladığı yaptırımlar hapis ve/veya adli para cezalarıdır. Vergi kabahatlerine uygulanan yaptırımlar ise idari para cezası şeklinde kendini gsterir¹⁸.

Bütün bu hususlar bağlamında Türk vergi ceza hukuku içerinde yer alan, usulsüzlük fiillerinin, bir suç değil kabahat teşkil ettiği sonucuna varılmaktadır. Nitekim usulsüzlük kabahatlerinin yaptırımlara tabi tutulmasındaki amaç genel olarak kabahatlerin yaptırıma tabi tutulmasındaki, idarenin faaliyetlerinin aksaklığa uğratılmadan sürdürülmesini esas alan idari düzenin korunması amacıyla aynıdır¹⁹.

Vergi ceza hukuku içerisinde kabahat olarak düzenlenmiş ve kabul edilmiş olan fiiller genel ceza hukuku ilkeleri açısından değerlendirildiğinde, bunların bir kısmının zarar kabahatlerini bir kısmının da tehlike kabahatlerini meydana getirdiği görülmektedir. Burada bahsedilen zarar ve tehlikenin muhatabı devlet hazinesi olup bir kabahat fiilinin işlenmesi halinde devlet hazinesi zarar görüyorsa bu kabahat zarar kabahati olarak adlandırılacaktır²⁰. Bir kabahat fiilinin işlenmesi halinde devlet hazinesi zarar

¹⁵ Selçuk Gii, “Kabahatleri Suç Olmaktan ıkarma Eğilimi Ve Kabahatler Kanunu”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, Yıl 2017, s.131-132.

¹⁶ ağlayan, s.1.

¹⁷ Bahadır Doğusoy, Danıştay Kararları Işığında zel Usulsüzlük Cezası, Gazi Kitapevi, Ankara, Ocak 2015, s.5.

¹⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.493.

¹⁹ enyz, Vergi Ceza Hukuku, .9.

²⁰ ncel, Kumrulu, ağan, s.216.

görmemekle birlikte olası bir zarar görme ihtimali doğuruyorsa o kabahat tehlike kabahati olarak adlandırılacaktır. Bu tasnif göz önüne alındığında, vergi kanunları ile getirilen şekli ve usûlî kurallara riayet edilmemesi halinde ortaya çıkan usulsüzlük kabahatlerinde henüz bir vergi zıyaı meydana gelmediği için usulsüzlük kabahatleri, tehlike kabahati olarak adlandırılmaktadır.

Usulsüzlük fiillerinin yaptırımlara tutulmasındaki amaç, verginin güven içerisinde toplanmasını sağlamaktır. Nitekim usulsüzlük fiilleri tek başına vergi ziyana sebep olmamakla birlikte vergi kaybını meydana getirecek koşulları hazırlayan fiillerdir. Bu nedenle usulsüzlük fiilleri yaptırıma tabi tutulduğu zaman, vergi kaybına giden yollarda kapatılmış olacaktır. Bu haliyle usulsüzlük kabahatlerine uygulanan yaptırımlar uyarıcı ve vergi ziyasını önleyici nitelik taşımaktadır²¹.

1. Usulsüzlük kabahatlerinde tipiklik unsuru

Usulsüzlük kabahatleri, genel anlamıyla kabahatler ve suçlar gibi unsurlardan meydana gelmektedir. Bir kabahatin usulsüzlük kabahati olarak adlandırılabilmesi için kendisini oluşturan unsurların incelenmesi ve irdelenmesi gerekmektedir. Bir fiilin usulsüzlük kabahati olarak adlandırılmasında ve saptanmasında esas alınacak ilk ölçüt ve unsur, kanuni unsur olarak adlandırılan tipiklik unsurudur. Tipiklik unsuru bir fiilin kabahat olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle yapılan fiilin kanunda kabahat olarak gösterilmesini ve kanunda yer verilen tanıma uygun olmasını ifade eder. Bir diğer deyişle, tipiklik yaptırıma bağlanmış olan fiilin somut olayda meydana gelmiş maddi şeklinin kanunda belirtilen soyut normun unsurlarıyla örtüşmesidir²².

Bu bakımdan kanuni unsur olarak da adlandırılan tipiklik unsuru ile kanunilik ilkesi arasında doğrudan bir bağ mevcuttur. Şekli bir hukuk dalı olan Türk vergi hukukunda hâkimiyeti fazla olan kanunilik ilkesi, vergi kabahatleri alanında da kendisini göstermiştir. Aynı şekilde 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 4. maddede bu ilkeye açıkça yer verilmiştir. Bu ilke gereğince usulsüzlük fiilleri ve yaptırımları tahdidi olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

²¹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s.109.

²² Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.15.

Kanunilik ilkesi doğrultusunda vergi kanunlarında şekli ve objektif olarak yer alan usulsüzlük kabahatlerinin, kanuni unsur ölçütü kapsamında somut olayla örtüşmesi halinde ortada bir usulsüzlük fiilinin olduğu saptanabilecektir. Bu haliyle kanuni unsurun, kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olduğu aşikârdır.

2.Usulsüzlük kabahatlerinde maddi unsur

Genel olarak bir kabahatin varlığından söz edebilmesi için varlığı zorunlu olan unsurlardan biri de maddi unsurdur. Zira maddi unsur, bir kabahatti meydana getiren fiilleri, davranışları ve hareketleri ifade etmektedir. Buradaki hareket tipiklik ilkesi doğrultusunda kanunda belirlenmiş olan tipe uygun ve kanunda yer verilen tanımla örtüşen bir hareket olmalıdır.

Kural olarak maddi unsur yalnızca hareketten meydana gelmemektedir. Maddi unsurun ilk ayağı hareket ikinci ayağı neticedir. Bu fiil ile netice arasında olması gereken zorunlu bağ ise illiyet bağı olup maddi unsurun üçüncü ayağını oluşturmaktadır. Bununla birlikte usulsüzlük kabahatlerinde maddi unsur incelendiğinde, hareket ve netice ayırımına gidilmesinin gerekli olmadığı görülmektedir. Çünkü usulsüzlük kabahatlerinin meydana gelebilmesi için vergi kanunlarında yer alan şekle ve usule ilişkin hükümlere uyulmaması yeterlidir. Bu bakımdan usulsüzlük kabahatleri neticesi hareketin içerisinde eriyen, harekete bitişik kabahatler olarak adlandırılmaktadır²³.

Usulsüzlük kabahatlerinde maddi unsurun ilk ve en önemli ayağını oluşturan fiil ise genellikle vergi kanunlarının yapılmasını emrettiği şekli ve usulî kuralları yapmamak olarak kendini göstermektedir. Bu bakımdan usulsüzlük fiilleri ihmali davranışla işlenebilen kabahatlerdendir. Kanun koyucu usulsüzlüğe neden olan tüm fiilleri tek tek kanunda saymış olup usulsüzlük kabahatlerinin meydana gelmesi için kanunda sayılan fiillerden herhangi birisinin işlenmesi yeterlidir. Bu bakımdan usulsüzlük kabahatleri bağlı hareketli kabahat niteliğini haizdir²⁴.

²³ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2016, s.173.

²⁴ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.148.

3. Usulsüzlük kabahatlerinde manevi unsur

Bir fiilin usulsüzlük kabahati olarak adlandırılmasında esas alınacak bir diğer ve son unsur, manevi unsurdur. Manevi unsur, bir fiilin işlendiği esnada failde meydana gelen düşünceyi ve o fiili işleme irade ve isteğini ifade etmektedir. Genel itibariyle ceza hukukunda failin en azından taksirle hareket etmesi gerektiğini ifade eden taksir teorisi esas alınmaktadır²⁵. Ancak usulsüzlük kabahatlerinde, ihlali meydana getiren maddi fiilin işlendiğinin objektif olarak ispatlanması halinde, failin bu fiili işlerken kast ya da taksirle hareket edip etmediğinin araştırılmasına gerek olmadığını ifade eden maddi fiil teorisi kabul görmektedir. Bu itibarla, usulsüzlük kabahatlerinde kusurluluk aranmamakta olup bu durum objektif sorumluluğun kapılarını açmaktadır. Ancak yukarıda yer verildiği üzere, ceza hukukunda geline son çağda, objektif sorumluluktan uzaklaşarak, failin en azından taksirle hareket etmesi gerektiğini kabul eden bu anlamda failin en azından taksir düzeyinde kusurlu olması gerektiğini kabul eden kusur sorumluluğu ilkesi esas alınmaya başlanmıştır²⁶.

Kusur sorumluluğunun, objektif sorumluluğa göre daha hümanist olduğu ve hukuk devleti ilkesi ile daha çok bağdaştığı savunulmaktadır²⁷. Nitekim fail ile fiil arasında yalnızca nedensellik bağından yola çıkarak cezalandırmayı kabul eden objektif sorumluluktan, fail ile fiil arasında nedensellik ilişkisinin yanında en azından taksir düzeyinde bir psişik bağın da aranması gerektiğini kabul eden kusur sorumluluğuna geçiş insanlığın bir başarısı kabul edilmiştir²⁸.

Bununla birlikte objektif sorumluluğun kabul edildiği hallerde, failin iç dünyası dikkate alınmasa dahi, failin çok az da olsa taksirle hareket ettiği ileri sürülebilmektedir. Ancak bu durum dahi sonucu değiştirmemektedir. Zira failin eyleminden sorumlu tutulup tutulmayacağına ilişkin yargılama faaliyetinde, failin cezalandırılabilmesi bu çok hafif taksirin varlığının ispatına bağlanmamakta, fail ile fiil arasında nedensellik bağının varlığı cezalandırma için yeterli kabul edilmektedir.

²⁵ Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara, Şubat 2012, s. 196-197.

²⁶ Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, s. 189.

²⁷ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Ahmet Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 6. Bası, Ankara, 2012, s. 13-14.

²⁸ Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, s. 186-188.

Netice itibariyle, her ne kadar usulsüzlük kabahatleri nitelik bakımından bir kabahat olup suçlarla aynı düzeyde yer almasa da, kabahatlerde de failin bir müeyyideye tabi tutulduğu açıktır. Bu nedenle failin fiili neticesinde yaptırma tabi tutulması hususunda evrensel ceza hukuku ilke ve teorilerinin esas alınması, bu doğrultuda failin en azından taksirle hareket edip etmediğinin araştırılması gerektiği fikri evrensel insan hakları ile daha çok bağdaşacaktır.

C. Birinci Derece Usûlsüzlükler

Türk vergi hukukunda genel usulsüzlüklerin sınıflandırmalarından biri olarak yer bulan birinci derece usulsüzlükler VUK 352. maddede tahdidi olarak düzenlenmiştir. İşbu madde kapsamında yer alan birinci derece usulsüzlükler, yine VUK'ta yer alan cetvelle göre cezalandırılmaktadır. Söz konusu cetvel VUK mükerrer 414. maddenin²⁹ son fıkrası dikkate alınarak her yıl güncellenmektedir.

Görüldüğü üzere, burada bir idari işlemle belirlenen ceza hali mevcuttur. Ancak bu durumun, Anayasa'nın 38. maddesinin 3. fıkrasında açıkça yer alan "*ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*" hükmüne aykırılık teşkil ettiği söylenebilecektir. Aynı şekilde, Danıştay'ın süreklilik arz eden içtihatlarında da, mali yükümlülüklerin idari işlemlerle belirlenemeyeceği ve mükelleflere yükletilemeyeceği vurgulanmıştır. Ancak buna rağmen, Danıştay'ın kararlarında vergilendirme alanında

²⁹ Mükerrer Madde 414 – (Ek: 4/12/1985-3239/35 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/19 md.)

Bu Kanunun; 104, mükerrer 115, 177, 352 (Kanuna bağlı cetvel), 353 ve 356 ncı maddelerinde yer alan maktu had ve miktarlar 1/1/1998 tarihi itibariyle geçerli olan had ve tutarlarına, 232 nci maddesinde yer alan 1.000.000 lira, 15.000.000 liraya, 252 nci maddesinde yer alan yüz kuruş, 100.000 liraya, 313 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan 500.000 lira, 50.000.000 liraya, 343 üncü maddesinde yer alan 100 ve 2.500 liralara sırasıyla, 500.000 ve 1.000.000 liralara yükseltilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; bu Kanunun 26,35 ve 366 ncı maddelerinde yer alan tahakkuk fişi ile vergi ve ceza ihbarnamelerinin şekli ve ihtiva edeceği bilgilerde değişiklik yapmaya ve bunları vergi dairesi adına tanzim edecek olanları belirlemeye yetkilidir. (Değişik: 22/7/1998-4369/19 md.) Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları,her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.

Kanunun önceki halinde bu yetki Bakanlar Kuruluna tanınmış iken 07.07.2018 tarih ve 30471 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2.7.2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nın 46. maddesiyle, fıkrada yer alan "Bakanlar Kurulu" ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilerek bu yetki münhasıran Cumhurbaşkanına tanınmıştır.

cezaların yasayla konulmuş gibi kabul etme yönelimi görülmektedir. Bu durumun bir çelişki oluşturduğu söylenebilecektir³⁰.

VUK 352. maddede aşağıda yer alan fiiller birinci derece usulsüzlükleri olarak belirlenmiştir;

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması
- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması
- Çiftçiler tarafından VUK 245. maddede yer alan hükme göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi
- VUK'un kayıt düzenine ait hükümlerine uyulmamış olması
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması
- Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin VUK'un 342. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması

D. İkinci Derece Usûlsüzlükler

Vergi Usul Kanunu'nda ikinci derece usulsüzlükler ve cezaları, birinci derece usulsüzlükler ve cezaları ile birlikte 352. maddede düzenlenmiş olup aynı madde içerisinde tahdidi olarak sıralanmıştır.

İkinci derece usulsüzlükler, birinci derece usulsüzlüklere kıyasla daha hafif olarak nitelendirilebilecek ihlalleri ifade etmektedir. Bu doğrultuda ikinci derece usulsüzlük cezaları da birinci derece usulsüzlük cezalarına nispeten daha hafiftir. VUK 352. maddede aşağıda yer alan fiiller ikinci derece usulsüzlükleri olarak belirlenmiştir;

³⁰ Nihal Saban, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, Ankara, 2014, s.505.

- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak VUK 342. maddenin1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak15 gün geçtiği halde alınmamış olması
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması
- Vergi beyannameleri, bildirim ve evrakların kanunen belli şekil, muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili diğer düzenlemelere uyulmamış olması
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi

E.Vergi Ziyayı

Vergi kabahatlerinden birisi olan vergi ziyayı kabahati, kanuni tanım olarak, vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından Vergi Usul Kanunu'nun “vergi ziyası” başlıklı 341. maddede yer alan haller neticesinde vergi kaybına yol açması olarak tanımlanabilmektedir³¹.

Bu bağlamda, vergi ziyası ise iki durumda ortaya çıkmaktadır: Birincisi, vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde; ikincisi ise şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Kanunda da açıkça belirtildiği üzere, vergi ziyasını doğuran yukarıdaki durumlarda, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri

³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 215.

alınması ceza uygulamasına engel teşkil etmemektedir³². Bununla birlikte vergi ziyayı meydana getiren iki durumun nasıl gerçekleşeceği ve hangi fiillerle meydana geleceği, kanun koyucu tarafından tahdidi olarak sayılmamıştır. Kanun koyucu vergi ziyayı kabahatinde, vergi ziyasına yol açan her türlü fiil ve işlemi, kabahatin meydana gelmesinde gerekli olan hareket unsuru olarak kabul etmiştir.

Vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik bir şekilde yerine getirilmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi, vergi ziyayı kabahatinin maddi unsurunu oluşturur. Vergi ödevini yerine getirmeme, olumsuz bir hareketi ve yapmama fiilini ifade eder³³. Bu hareketin sonucunda vergi ziyayı oluşuyorsa netice gerçekleşmiştir. Bu haliyle, vergi ziyayı hali, vergi ziyayı kabahatinin netice unsurunu oluşturmaktadır. Bununla birlikte doktrinde, vergi ziyasının, yalnızca bir sonuç olduğu, kabahatin bir unsuru olmadığı da ileri sürülmüştür³⁴.

Kanunda düzenlenme şekli bakımından vergi ziyayı kabahati, korunan menfaat için zararın ortaya çıktığı zarar kabahati kategorisinde yer almaktadır. Burada korunan menfaatin devlet hazinesinin menfaati olduğu, vergi kaybı ile bu menfaatin zarar görecektir oluşu aşîkârdır. Vergi ziyayı kabahatinden bahsedilebilmesi için gerekli olan bir diğer unsur ise vergi ziyayı doğuracak olan fiil ile meydana gelen vergi ziyayı arasında bulunması zorunlu olan bir illiyet bağı unsurudur.

Vergi ziyayı kabahatinin oluşabilmesi için bu suça konu olan fiillerin tarh döneminden sonra ortaya çıkarılması gereklidir. Bununla birlikte zamanında tahakkuk ettirilmemesine neden olunması hallerinde, vergi dairesince herhangi bir işlem yapılmadan önce, vergilerin kanuni süresinde ödenmesi durumunda vergi ziyasının bulunup bulunmadığı konusunda Danıştay Vergi Dava Daireleri arasında fikir ayrılıkları mevcuttur.

Danıştay 13. Dairesi, bu durumun vergi ziyayı oluşturmadığı görüşünün, kanun koyucunun amacına ve adalet esaslarına daha uygun düştüğünü ifade etmekteyken Danıştay 7. Dairesi ise beyannamesini süresinde vermeyerek, tahakkukun zamanında yapılmamasına

³² “Vergi Ziyayı” başlıklı VUK 341/ 3. madde “Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”

³³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.496.

³⁴ Saban, s.497.

yol açan vergi ödevlisinin, vergisini zamanında ödemiş olsa bile vergi ziyaına sebebiyet verdiği görüşündedir.³⁵

F.Özel Usulsüzlük Fiillerinin Mahiyeti

Özel usulsüzlükler, vergi ceza hukuku bağlamında ele alındığında, genel usulsüzlüklerden daha özel durumları ifade etmekle birlikte niteliği itibariyle genel usulsüzlükler gibi vergi kabahatleri arasında yer almaktadır. Bununla birlikte özel usulsüzlükler, Vergi Usul Kanunu'nda genel usulsüzlüklerden farklı ve ayrı olarak düzenlenmiştir.

Özel usulsüzlükler, genel usulsüzlüklere nazaran ihlal derecesi daha ağır olan ve bu doğrultuda daha ağır yaptırımlara tabi tutulan usulsüzlüklerdir³⁶. Bu özelliği ile kanun koyucunun özel önem atfettiği özel usulsüzlüklerin, genel usulsüzlüklerin nitelikli hali olduğu söylenebilmektedir³⁷. Bir diğer ifade ile birden fazla vergi ile ilgili bulunan usulsüzlükler genel, yalnızca bir vergiyle veya belli bir olayla ilgili bulunan usulsüzlükler ise özel olarak adlandırılabilir³⁸.

Bununla birlikte özel usulsüzlük kabahatleri, genel usulsüzlük kabahatlerine nazaran kamu düzenini daha fazla ihlal etme tehlikesi oluşturduğundan “yakın tehlike kabahatleri” olarak da isimlendirilmiştir³⁹. Nitekim özel usulsüzlük fiilinin işlenmesi ile fail vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi ziyaı için elverişli bir ortam oluşturmakla birlikte ortaya bir vergi ziyaı çıkmadığı için bir “tehlike kabahatinden” bahsedilmektedir⁴⁰. Bu tehlike, genel usulsüzlüklere nazaran özel usulsüzlük fiilleri işlendiğinde daha da artmaktadır.

³⁵ Danıştay 13 Dairesi 28.12.1973 tarih ve E.1973/2059, K.1973/1369, (Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.165, dipnot. 23)

³⁶ Erdoğan Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 2013, Ankara, s.156-157

³⁷ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.176.

³⁸ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1989, s.241.

³⁹ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s.89.

⁴⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.211.

Özel usulsüzlükleri meydana getiren fiiller Vergi Usul Kanunu 353, 355 ve mükerrer 355. maddede ayrıntılı olarak tanzim edilmiştir. Aynı maddeler kapsamında, özel usulsüzlük fiilleri neticesinde uygulanacak olan cezalara da yer verilmiş olup bu cezalar özel usulsüzlük cezaları olarak adlandırılmıştır.

Bir fiilin özel usulsüzlük halini meydana getirebilmesi için o fiilin maddi ve manevi unsurlarının incelenmesi gerekmektedir. Bu noktada özel usulsüzlük fiillerinin maddi ve manevi unsurunun saptanması önem arz etmektedir. Özel usulsüzlük fiillerinin maddi unsurunun tespitinde kanun maddesi incelendiğinde, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması özel usulsüzlük halinin ortaya çıkması için yeterli kabul edilmiştir. Bu haliyle özel usulsüzlük kabahatleri, neticesi harekete bitişik kabahatlerdendir⁴¹.

Genel usulsüzlük kabahatlerinde olduğu gibi, özel usulsüzlük kabahatlerinde de, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması neticesinde vergi ziyayı meydana gelmektedir⁴². Ancak işlenen kabahat fiili, vergileme işlevinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması amacına aykırılık teşkil etmekte olduğundan yaptırıma tabi tutulmaktadır⁴³.

Özel usulsüzlük kabahatlerinde, vergi ziyayı kabahatlerindeki gibi netice olarak bir vergi ziyayından söz edilemediğinden, özel usulsüzlük kabahatini oluşturan fiillerin, genel anlamda kabahatin maddi unsurunun tamamını oluşturduğu söylenebilmektedir⁴⁴. Özel usulsüzlük kabahatlerinden bahsedilebilmesi ve işbu kabahatlerin tespit edilebilmesi bakımından değerlendirilmeye alınması gereken bir diğer unsur da manevi unsurdur.

Manevi unsur bakımından ele alındığında, özel usulsüzlüklerin genel usulsüzlüklerden farkı bulunmamaktadır. Nitekim özel usulsüzlük kabahatinin temelinde, kanunun yapmakla ve uymakla yükümlü kıldığı şekle ve usule ilişkin kurallara, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranarak uyulmaması yatmaktadır. Bu haliyle özel usulsüzlük kabahatini işleyen failinin en azından taksirle hareket etmesi gerekmektedir. Ancak

⁴¹ M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 176

⁴² Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.323.

⁴³ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, Celepler Matbaası, Trabzon, 2015, s. 215.

⁴⁴ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 178.

taksirle işlenebilen özel usulsüzlük kabahatinin kastla işlenmesi de elbette ki mümkündür. Yalnız burada, özel usulsüzlük kabahatlerinin şekli kabahatler olarak adlandırılmasındaki ayırt edici nokta, failin en azından taksirle hareket ettiğinin araştırılmadan kabul ediliyor oluşudur. Bu haliyle genel usulsüzlük kabahatlerinde olduğu gibi özel usulsüzlük kabahatlerinde de kusurluluk aranmamakta olup bu durum aynı şekilde özel usulsüzlük kabahatlerinden de objektif sorumluluğun kapılarını açmaktadır.

G.5326 Sayılı Kabahatler Kanunu Bakımından Özel Usulsüzlük Fiil Ve Cezalarının Niteliği

Kanun koyucu tarafından, kanun sistematığı oluşturulurken esas itibariyle hedeflenen ve istenen, düzenlenmesi amaçlanan benzer toplumsal kuralların aynı kanunlar altında toplanmasıdır. Ancak hukuk sistematığımız incelendiğinde görüleceği üzere, genel kuralların yer verildiği kanunlar yanında özel kural ve durumları muhteviyatında barındıran ayrı kanunlar da bulunmaktadır.

Bu itibarla ele alındığında, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumayı amaçlayarak yaptırımlara tabi tutulan kabahatlerin neler olduğunu, bu kabahatlere ilişkin genel ilkeleri, kabahatler karşılığında uygulanabilecek olan idarî yaptırımların türleri ve sonuçlarını, kabahatler dolayısıyla karar alma sürecini, idarî yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yollarını ve idarî yaptırım kararlarının yerine getirilmesine ilişkin esasları, düzenlemektedir.

Bununla birlikte hukuk düzenimizce kabahat olarak adlandırılan bütün fiiller ve yaptırımlar gerek nitelikleri gerekse de nicelikleri bakımından 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kapsamında düzenlenmemiştir. Özel ve teknik alanlara özgü kabahatlerin ayrı ve özel kanunlarda düzenlenmesi modern hukuk düzeninin bir gereği haline gelmiştir. Bazen de değişen ve gelişen toplumun ihtiyaçlarına binaen yeni kanuni düzenlemelere ihtiyaç duyulması ile yeni kabahat fiilleri düzenlenmesi gerektiğinden bütünlükten ve genellikten ayrılarak özel bir düzenlemeyi gerektirmiştir.

Bu kapsamda değerlendirildiğinde esas itibariyle bir kabahat olan özel usulsüzlük kabahatleri ve yaptırımları yukarıda da ayrıntılı olarak yer verildiği üzere Kabahatler Kanundan ayrı ve özel nitelikte olan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kendine

özgü düzenlemeleri gerektiren vergi hukuku, teknik ve özel birikim gerektiren bir hukuk dalı olup bu alanla ilgili mevzuatlar da genel kanunlardan ayrı ve özel olarak tanzim edilmiştir.

Bu doğrultu da, vergi hukuku içerisinde yer alan vergi ceza hukukunun alt dalı olan vergi kabahatleri de, Vergi Usul Kanunu içerisinde özel hükümler ihtiva edecek şekilde düzenlenmiştir. Hukuk düzenimizde, normlar arasındaki hiyerarşisinin nasıl olacağı, kökeni Roma Hukuku'na dayanan genel kabul görmüş ilkelerle belirlenmiştir. Bu ilkelerden birisi de, “*özel kanun genel kanunu ilga eder*” (*Lex specialis derogat legi generali*) ilkesidir⁴⁵. Bu ilke doğrultusunda, hukuki bir uyumsuzluk ya da hukuki bir durum karşısında, o uyumsuzluk ya da durumla ilgili hukuk düzeninde yer alan genel kanunun yanı sıra özel kanun da varsa, genel kanuna değil özel kanuna göre hareket edilmesi gerekmektedir.

Bu bakımdan, vergi kabahatlerinden birisi olan özel usulsüzlük kabahatleri ile ilgili durumlarda Kabahatler Kanunu'na nazaran öncelikle esas alınacak olan Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerdir. Bununla birlikte her ne kadar özel usulsüzlük kabahatleri ile ilgili asıl ve özel düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda yer alsa da, kanun koyucunun genel hukuk düzeninin bir gereği olarak, genel kurallar için Kabahatler Kanunu'na atıf yaptığı görülmektedir. Bu bakımdan özel kanunun genel kanunu ilga edeceği kuralının her zaman işlerlik kazanan bir kural olduğunu söylemek doğru olmayacaktır⁴⁶. Bu nedenle, esas itibariyle kabahat niteliğinde olan özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme alanı bulmayan hususlarda Kabahatler Kanunu'na göre hareket edilecektir.

Bununla birlikte tüm vergi kabahatleri de Vergi Usul Kanunu altında düzenlenmemiştir. Vergi kabahatlerinin toplu olarak bir arada tek bir sistematik içerisinde düzenlenmesi arzulanmış, bu doğrultuda VUK bu sistematığı büyük ölçüde sağlamış olsa da, diğer vergi kanunları içerisinde yer alan kabahat hükümlerine rastlamak da mümkündür⁴⁷. Örneğin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 492 sayılı Harçlar Kanunu muhteviyatında

⁴⁵ Kemal Gözler, “Yorum İlkeleri”, Kamu Hukukçuları Platformu Toplantısı, Ankara, 2012, s.66-67.

⁴⁶ Tahir Çağa, “Özel Hüküm Genel Hükmü Her Zaman Bertaraf Eder Mi?”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:3, 1991, s.373.

⁴⁷ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.246.

çeşitli vergi kabahatlerini de barındırmaktadır. Aynı şekilde bu kanunlarda da özel hüküm olarak düzenlenmeyen hususlarda 5326 sayılı Kabahatler Kanunu uygulama alanı bulacaktır.

Özel usulsüzlük fiillerine uygulanacak olan cezalar niteliği itibariyle bir idari yaptırımdır. Bununla birlikte bu cezaların hukuki niteliği hakkında çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşlerden ilki vergi zammı görüşü olup bu görüşe göre isminden de anlaşıldığı üzere özel usulsüzlük cezası gibi vergi cezaları esasen bir ceza değil bir vergi zammıdır. Ancak bu görüş vergi cezalarını bir ceza olarak kabul etmediği için cezaların şahsiliği ilkesi de işlerlik kazanamamakta ve vergi borcu gibi vergi cezaları da mirasçılara intikal etmektedir. Bu bakımdan bu görüşün kabulü mümkün olmamaktadır. Bir diğer görüş tazminat görüşüdür. Bu görüşe göre vergi cezaları yine bir ceza değil devlete verilen zararın hukuki bir tazminat ile ödetilmesi halidir. Ancak burada da yine bu tazmin borcunun mirasçılara geçmesi engellenemeyeceği için cezaların şahsiliği ilkesi işlerlik kazanamayacaktır. Bu bakımdan bu görüşün de kabulü mümkün olmayacaktır⁴⁸.

Bir diğer görüş ise ceza hukuku anlamında para cezası olduğu görüşüdür. Bu görüşe göre ismi ile doğru orantılı olarak vergi cezaları ceza hukuku anlamında bir para cezası olup bu cezanın ödetilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ancak burada da vergi cezalarının vergi ziyasını önleme ve bu şekilde devlet alacağını güvence altına alma özelliği dışlanmaktadır. Son görüş ise idari ceza görüşü olup bu görüşe göre vergi cezaları idari nitelikli cezalardır. Burada amaç kamu hizmetlerinin iyi işlemesi olduğundan vergi cezalarının vergi ziyasını önleme özelliği dışlanmamaktadır⁴⁹. Bu bakımdan son görüş olan idari ceza görüşü kabul edilebilir bir görüştür.

II. Özel Usulsüzlük Fiil Ve Cezalarının Tarihçesi Getirilme Nedenleri İle Geçmişten Bugüne İktisadi Ve Hukuki Yararları

Vergiler, devletin kamu hizmetlerini düzenli ve sağlıklı bir şekilde finanse etmek için toplumda yer alan gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine ve gelir düzeyine göre aldığı ekonomik değerlerin bütünüdür. Devlet tarafından tek taraflı olarak konulmuş olan vergi yükümlülüğü, cezai ve idari yaptırımlar ile desteklenmediği sürece, çoğu zaman

⁴⁸ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2012, s.167-168.

⁴⁹ Kırbaş, s. 168.

kişilerce kendiliğinde yerine getirilmemektedir⁵⁰. Bu nedenle de kanun koyucu tarafından, vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının, vergi kanunları ile kendilerine yüklenmiş olan bu ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine getirenler ile getirmeyenleri birbirinden farklı işlem ve muameleye tabi tutmak suretiyle, dürüst mükelleflerin haklarını korumak ve kanunun istediği doğrultuda yeterince dürüst olmayan mükelleflerinde cezalandırılması amacıyla, VUK'un dördüncü kitabında idari ve cezai yaptırım hükümlerine yer verilmiştir⁵¹.

Vergi Usul Kanunu'nda özel usulsüzlük kabahatlerinin ve cezalarının, genel usulsüzlüklerden ayrı olarak düzenlenmesinin altında yatan sebep de aynıdır. Devletin, hazinenin zarar görmemesi için vergi kayıp ve kaçakçılığının azaltılabilmesi ve önlenbilmesi için aldığı tedbirlerden belki de en önemlisi belge düzenini sağlamaktır. Zira mükelleflerin alış-satışlarının belgeye dayandırılmaması halinde, bu alış-satışların ticari ve işletme defterlerine yansıtılması, dolayısıyla da vergilendirilmesi mümkün olmayacaktır. Bu doğrultuda, belge düzeninin devletçe önemi kavranarak, vergi kanunlarında özellikle 1980 yılları sonrası bir dizi değişiklik ve düzenleme sonucu, belge düzeninin yerleştirilmesi hususunda, sürekli olarak olumlu adımlar atılmıştır⁵².

Bu adımların bir yansıması olarak, 2365 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 01.01.1981 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası gibi benzeri belgeleri hem vermeyenler hem de almayanlar için ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür. 1985 yılından itibaren Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girmesi başta faturalar olmak üzere birtakım belgelerin notere tasdik ya da anlaşmalı matbaalara bastırılma zorunluluğunun getirilmesi ve vergi iadesi uygulaması, belge alış-verişini hem belli bir düzen altına almış hem de belge alıp verme alışkanlığını yaygınlaştırmayı sağlamıştır⁵³.

Bu ve benzeri yasal düzenlemelerin getirilmesi ticari hayatın uygulamaları karşısında vergi kanunlarının da aynı oranda güncel ve denetleyici olmasını sağlamak adına önem arz etmektedir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 232, 234, 235 ve 236. maddelerinde, emtia

⁵⁰Taş, s. 21.

⁵¹Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitapevi, Onikinci Baskı, Ankara, Kasım 2014, s.131.

⁵²Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Cilt 2, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1995, s.3243.

⁵³Kızılot, s. 3243.

alım satımı için fatura vermek ve almak, tüccarlarla serbest meslek erbabı ve çiftçiler götürü usulde teklif olunanlarla vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler için gider pusulası almak ve bu gibi kimselerce de gider pusulası vermek, müstahsilden alınacak mahsuller için müstahsil makbuzu vermek ve almak ve serbest meslek erbaplarının da makbuz vermek ve bu makbuzların bir örneklerini muhafaza etmek mecburiyeti düzenlenmiştir.

Bahsi geçen belgelerin verilmemesi veya alınmaması neticesi ve vergi uygulamaları bakımından vergi ziyana sebebiyet veren fiillerdendir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanun'un önceki halinde, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu verilip alınmaması veya serbest meslek makbuzu verilmemesi hususlarında ayrıca usulsüzlük cezası konulmamış ve bu durumlar vergi ziyana bağlı olan genel hükümler yani kaçakçılık veya kusur fiilleri içinde değerlendirilmiştir. Bu nedenle örneğin, gelir vergisi tatbikatında vergi ziyayı, ancak takvim yılı sonunda belli olacağı için vergi dönemi içinde denk geline ve tespit edilen faturasız ve makbuzsuz muameleler hakkında bir işlem yapılamamakta, yıl sonunda verilecek beyanname ve buna müsteniden yapılacak tetkikatın neticesi beklenilmekte, ancak yıl sonunda bu muameleler hakkında işlem yapılabilmekte idi. Uygulamada ise bu durum, mükellefleri kayıtsızlığa, ihmalkârlığa ve rahatlığa sevk ettiği için bu konuda bir usulsüzlük cezasının düzenlenmesi zorunluluğu hasıl olmuştur.⁵⁴ Bu zorunluluk, özel usulsüzlük kabahatlerinin ve cezalarının getirilme nedenini oluşturmaktadır.

Nitekim 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin, 2365 sayılı Kanun'un 80. maddesiyle değiştirilmesine ilişkin madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, devlet hazinesinin kaynağını oluşturan vergilerin güvenliğini sağlayacak tedbirler arasında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemelerden ve tatbiklerden ziyade, cari vergilendirme yılı içerisinde yapılan teftişlere önem verilmelidir. Zira vergi ziyayı kabahatini oluşturan fiilin işlenmesinden seneler sonra yapılan vergi incelemesi, vergi ziyayı meydana getiren fiille ilgili delil ve emarelerin çoğunun kaybolmuş olması nedeni ile sınırlı ölçüde etkili olmaktadır. Buna karşılık mükellefler ile vergi daireleri arasındaki etkileşimin artmasını sağlayan cari dönem içerisindeki teftişler, vergi idaresinin mükelleflere yardımı olarak da

⁵⁴ Recep Turgay, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969, s.989.

yorumlanabilmektedir. Çünkü böylece, cari dönem içerisinde teftiş geçiren mükelleflerin ileride daha ağır yaptırımlar ve cezalarla muhatap olması ihtimali büyük ölçüde engellenmektedir.

Kuşkusuz, anında yapılacak kontrollerin, belirtilen etki ve faydaları sağlayabilmesi, belli bir disiplin içinde yürütülmesi, vergi kanunlarına aykırı harekete yönelme eğiliminde olanların ihtar mahiyetindeki ceza ve yaptırımlarla cezalandırılması şartına bağlıdır. Vergi kabahatleri ve ceza hükümlerinin yeniden düzenlenmesinde, özel usulsüzlük kabahatleri bu anlayış içinde ele alınmış ve bu doğrultuda gerekli etkiyi sağlayacak değişiklikler yapılmıştır. Bilindiği ve değinildiği üzere, mükellefleri vergi ziyana sebebiyet verecek muhtemel vergi kabahatlerini işlemeye götüren yollardan başlıcaları; gider, satış ve diğer hasılatlarla ilgili belge düzeni ve kayıt nizamına ait olarak kanunda yer alan hükümlere gerektiği şekilde riayet edilmemesi, daha genel şekilde ifadeyle, kayıtların, muameleleri bütünüyle aksettirecek tarzda tutulmamasıdır. Bu itibarla özel usulsüzlük kabahatlerinin ve bunlara ait yaptırımların tespitinde anılan hususların önlenmesi ön planda tutulmuştur⁵⁵.

⁵⁵ Osman Selim Kocahanoğlu, Gerekçeli Türk Vergi Kanunları, Temel Yayınevi, İstanbul, 1993, s.586.

İKİNCİ BÖLÜM

Özel Usulsüzlük Fiil ve Cezalarının Hukuki Yapısı ve İçeriği

III. Özel Usulsüzlük Kabahatleri Ve Cezaları

Özel usulsüzlükleri meydana getiren fiiller, nitelikleri itibariyle birer kabahat fiilleri olup bu fiiller ile fail arasında nedensellik bağının kurulması neticesinde failler idari yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Bu idari yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nda "Özel Usulsüzlük Cezaları" olarak adlandırılmaktadır. Yasal düzenleme dikkate alınarak bu aşamadan sonra "Özel Usulsüzlük Cezaları" olarak anılacaktır.

Özel usulsüzlükleri meydana getiren fiillerin neler olduğu, bu fiiller neticesinde hangi cezaların uygulanacağı VUK'un 353. ve 355. maddelerinde tahdidi olarak düzenlenmiştir. Bu maddeler ışığında özel usulsüzlük fiilleri, fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usûl hükümlerine uyulmaması⁵⁶, damga vergisinde özel usulsüzlük⁵⁷, bilgi vermekten çekinenler ile yine VUK'un m.107/A (elektronik ortamda tebliğ), m.256 (defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti), m.257 (diğer ödevler), mükerrer m.257 (yetki) konulu maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi (muhtasar ve prim hizmet beyannamesi) hükmüne uyulmaması⁵⁸ şeklinde üç ana başlık altında toplanmaktadır⁵⁹.

Kanunda düzenlenme şekli bakımından, genel kanun sistematiğinden uzak karmaşık bir şekilde düzenlendiği söylenebilmektedir. Bunun sebebi zaman içerisinde, dönemin ihtiyaçları gereğince kanun maddesine yapılan eklemeler ve değişikliklerdir. Özel usulsüzlük fiil ve cezalarını düzenleyen maddeler son hali ile bir torba hükme benzemektedir.

Özel usulsüzlük cezaları her yıl dönemin ekonomik koşulları ile orantılı olarak arttırılmaktadır⁶⁰. Bu artırım yapılırken Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca düzenleme ve tespiti yapılarak Resmi Gazete'de ilan edilen yeniden değerlendirme oranları dikkate

⁵⁶ VUK md. 353.

⁵⁷ VUK md. 353.

⁵⁸ VUK md. 355.

⁵⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 216.

⁶⁰ Mutluer, Dayanç, s. 178.

alınmaktadır. Bu itibarla bakıldığında cezaların artırım oranları yürütme organını olan idare tarafından belirleniyormuş gibi görünmekle beraber, idarenin bu artış oranlarının günün ekonomik koşullarından arî bir şekilde belirlemesinin mümkün olmayacağı dikkate alınarak, cezalardaki artış oranını asıl belirleyenin idare değil ekonomik koşullar olduğu söylenebilecektir⁶¹.

Bununla birlikte bu cezaların ekonomik koşullar doğrultusunda kanunen belirlenen sınırlar içinde arttırılma yetkisi VUK'nun 414. maddesinin son fıkrasında yer alan yasal düzenlemede yapılan 09.07.2018 tarihli son değişiklik⁶² ile Cumhurbaşkanı'na devredilmiştir. Dönemin ekonomik koşulları cezalardaki artırım oranını belirlemekle birlikte bu ceza miktarlarının yarısına kadar artırma veya yarısına kadar azaltma, maktu sınırları iki katına kadar artırma veya yarısına kadar azaltma veya tekrar kanuni seviyesine getirme yetkisinin yürütmeyi temsil eden Cumhurbaşkanı'na verilmesi Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği ve kanunilik ilkesinin bir istisnası olduğu söylenebilir⁶³. Zira Anayasanın 38. maddesinin 3. fıkrasında “*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*” hükmü ile düzenlenen cezalarda ve idari yaptırımlarda kanunilik ilkesi, cezaların ve güvenlik tedbirlerinin ancak kanun ile belirlenebileceğini kesin bir şekilde ortaya koymuştur.

Uygulamada ise kanun değişikliklerinin, günün aciliyet gerektiren ihtiyaçlarına uygun olmayacak denli uzun süreçler sonucunda mümkün olması nedeni ile ve bu tür düzenlemelerin ivedilik arz etmesi gerekçesi ile idare tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle her ne kadar Anayasa'ya aykırılık teşkil etse de ihtiyaçlara daha hızlı çözüm sağlaması nedeniyle kabul edilebilir oldukları da savunulabilecektir⁶⁴.

Nitekim Kabahatler Kanunu'nun kanunilik ilkesine değinildiği 4. maddesinde yer alan hüküm hukuk terminolojisi bakımından beyaz hüküm olarak adlandırılmaktadır⁶⁵. Zira bu hüküm ile kabahatlerin, yasama organının belirlediği çerçeve içerisinde idare tarafından düzenlenebileceği ifade edilmektedir. Bu doğrultuda yasama organı genel esasları ile kabahatleri ve uygulanacak yaptırımları belirlerken yürütme organı düzenleyici işlemler

⁶¹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.178.

⁶² 7 Temmuz 2018 Tarihli ve 30471 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 700 sayılı KHK'nin 46. Maddesi ile VUK 414/son fıkrada yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir.

⁶³ Özgür Biyan, Vergi Hukuku, Dora Yayınevi, Bursa, 2018, s.40-42.

⁶⁴ Biyan, Vergi Hukuku, s. 41.

⁶⁵ İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.122.

ile hangi fiillerin bu çerçeve içerisinde yer alacağını belirlemektedir⁶⁶. Bu durumun kanunilik ve hukuki öngörülebilirlik ilkesi ile bağdaşmadığının savunulması yanlış olmayacaktır. Zira esas sorun genel esaslar ile idareye bırakılan hususlar arasında netliğin sağlanmasındaki güçlülük⁶⁷. Net ve kesin ayırım olmaması durumu her an idarenin yetkisini aşan, Anayasa ile güvence altına alınana kanunilik ilkesine aykırı işlemler yapmasını sonucunu doğurabilecektir.

Özel usulsüzlük fiil ve cezalarının kanun sistematığı açısından düzenleniş şekli karmaşık olduğundan, özel usulsüzlük fiillerinin ve bu fiillere uygulanacak cezaların anlaşılır bir sistematik içerisinde, belge düzenine aykırılık oluşturan fiiller, bilgi verme ve bildirimde bulunma zorunluluğuna aykırılık oluşturan fiiller, ibraz zorunluluğuna aykırılık oluşturan fiiller, muhasebe sistemine aykırılık oluşturan fiiller ve son olarak diğer aykırılık oluşturan fiiller ve uygulanacak ceza miktarları başlıkları altında ele alınması mümkündür.

A. Belge Düzenine Aykırılık Oluşturan Fiiller Ve Uygulanacak Ceza Miktarları

Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme alanı bulan özel usulsüzlük cezalarına neden olan fiillerden ilkinin, fatura ve benzeri evrakların verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usûl hükümlerine uyulmaması halleri oluşturmaktadır. Düzenlemenin yer aldığı maddede, “fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usûl hükümlerine uyulmaması” başlığı altında, özel usulsüzlük cezalarının kesilmesi sonucunu doğuran fiillere ve bu fiiller neticesinde kesilecek cezalara ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Madde gerekçesi dikkate alındığında, kanun koyucu tarafından amaçlananın, mükelleflerin cari yıl içerisinde denetlenerek, genel belge düzenine aykırı eylemlerinin, ileride vergi ziyasını doğurma durumunun engellenebilmesi adına, hali hazırda bir vergi ziyasına vücut verip vermediğine bakılmaksızın vergi ziyası cezasına kıyasla daha hafif cezalarla cezalandırarak mükelleflerin fiillerini kanuna uygun hale getirmek ve ileride

⁶⁶Hakan Kaşka, “Kabahatlerin Beyaz Hüküm Niteliğindeki Normlarla Düzenlenebilmesi Meselesi (Kabahatler Kanunu Madde 4/1 Üzerine Bir İnceleme)”, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.3, S.2, 2013, s. 181.

⁶⁷ A. Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasındaki Bölüşümü”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Cilt:6, Sayı:1-3, 1985, s. 70.

vergi ziyaı gibi daha olumsuz sonuçların meydana gelmesini engellemek olduğu görülmektedir⁶⁸.

Madde gerekçenin dayanağını ise vergi hukukunda belgelerin önemi oluşturmaktadır. Zira vergi hukukunda belgeler, vergiyi doğuran olaylara dair hususların görülmesini, tespitini ve incelenmesini mümkün kılan, yine vergi kanunlarında belirlenen şekillerde düzenlenen öğelerdir. Bu itibarla özellikle vergi hukukunda belgeler büyük önem arz etmektedir. Belge düzeni ne kadar etkin ve yasalara uygun olursa vergi denetimleri de o kadar sağlıklı ve tam olarak yerine getirilebilecektir⁶⁹.

Belgelerin önemi kendisini hukukun her alanında göstermektedir. Vergi hukuku kadar ticari hayatı ele alan ticaret hukukunda da belge ve belge düzeni büyük önem arz etmektedir. Vergi hukuku alanında birer mükellef olan şahıslar ticaret hukuku alanında birer tacir ve esnaf sıfatını kazanmaktadırlar. Her iki hukuk alanı için geçerli olan “belgeleme zorunluluğu ilkesi” uyarınca yaptıkları iş ve sürdükleri faaliyetleri belgelemek mecburiyeti altındadırlar⁷⁰.

Belgeler ve belgeleme faaliyeti, ilk akla gelen anlamı doğrultusunda somut bir kâğıt üzerine işlenen bilgileri gösteren nesneler olabileceği gibi, bunun yanında sanal ortamda tutulan ve “elektronik” olarak adlandırılan içerisinde bilgiler barındıran öğelerde belge olarak kabul edilmektedir⁷¹. Nitekim 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 199. maddesinde belge, uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları olarak tanımlanmıştır⁷². Çağımızda teknolojinin hızlı gelişimi kendisini vergi hukuku alanında da göstermiş olup çağın gerekleri doğrultusunda bazı belgelerin elektronik olarak düzenlenmesi kuralı getirilmiştir. Hakkında bu yönde hüküm olan belgelerin fiziki olarak düzenlenmesi halinde cezai yaptırımlar devreye girmektedir⁷³.

⁶⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.213.

⁶⁹ Doğusoy, s.58.

⁷⁰ Özgür Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspat Açısından Önemi Ve Bir Eleştiri: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 281, 2012. (<http://www.ozgurbiyan.com>), ET: 08.04.2019.

⁷¹ H. Özden Özkaya-Ferendeci, “Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu’ndaki Belge Terimi Ve İspat Hukukundaki Yeri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Özel Sayı 2014, s. 822.

⁷² Özkaya-Ferendeci, s.821.

⁷³ Tahir Erdem, Vergisel Kabahatler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.255.

Ayrıca burada ifade edilmesi gereken bir diğer mesele de; vergi hukukunda hangi belgelerin kullanılmasının zorunlu olduğu; hangi belgelerin hangi içeriklerle birlikte düzenlenmesi gerektiği gibi hususların varlığı ve Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere ilgili özel kanunlarla bazen de işbu kanunlarla tanınan yetkiler doğrultusunda yürütme organı içerisinde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca belirlenmesidir⁷⁴. Vergi Usul Kanunu’nun 227. ve 231. maddelerinde bazı belgelerin kanunda yer verilen ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca belirlenen birtakım şekil şartlarına uygun düzenlenmemeleri halinde hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan bu yönde belge düzenine ilişkin bazı şekil şartlarına uyulmaması halinde mükelleflerin karşısına çıkacak olan ceza türü özel usulsüzlük cezalarıdır. Madde metninde belge düzenine ilişkin hangi hallerin cezai yaptırımla karşılaşacağı tahdidi olarak sayılmıştır.

1.Bazı belgelere ilişkin özel usulsüzlük kabahatleri

Madde metni doğrultusunda, özel usulsüzlük cezasını gerektirecek fiiller, ilk olarak karşımıza belge düzenine aykırılık oluşturan fiiller şeklinde çıkmaktadır. VUK’nun 353. maddesinin ilk cümlesi içerisinde *“Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227. ve 231. maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması”* ifadelerine yer verilmiştir.

Kanun metni gereği, verilmesi ve alınması icap eden birtakım belgelerin verilmemesi, alınmaması yahut verilmiş ve alınmış olmakla birlikte bu belgelerde farklı meblağlara yer verilmesi, elektronik olarak düzenlenmesi gerekirken fiziki olarak düzenlenmesi veya hiç

⁷⁴Ömer Erdal, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksel Lisan Tezi, İstanbul, 2011, s. 11

düzenlenmemiş sayılmasına yol açılması özel usulsüzlük fiilini oluşturmakta ve özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır⁷⁵.

Bu belgelerin hangi belgeler olduğu kanunda tahdidi olarak sayılmıştır. Bu belgeler dışında başka belgelerin alınmaması, verilmemesi yahut bu belgelerde farklı meblağlara yer verilmesi başka fiil ve cezalara vücut verebilecek olmakla birlikte özel usulsüzlük fiili olarak kabul edilemeyecektir. Aynı şekilde madde metninde sayılan belgelerin usulüne uygun olarak bastırılmamış olması halinde artık ortada geçerli bir belge olmayacağından geçersiz bir belgenin alınmaması, verilmemesi yahut da bu belgede farklı meblağlara yer verilmesi özel usulsüzlük fiiline vücut vermeyecektir⁷⁶. Bu yönde Danıştay kararları da mevcuttur⁷⁷. Ancak doktrinde usulüne uygun olarak bastırılmayan belgelerin belge vermeme veya almama fiillerinin işlendiğine karine teşkil ettiği yönünde görüşler de vardır⁷⁸. Aynı şekilde usulüne uygun olarak basılmayan belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı yönünde görüşler de vardır⁷⁹. Ancak burada mükellefin kusuru olup olmadığı yönünde bir ayırım yapılması gerekmektedir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında⁸⁰, anlaşması iptal edilen ancak bu yönde iptal işlemine ilişkin gerekli bildirimler vergi idaresince yapılmayan bir matbaaya bastırılan faturalardan dolayı kesilen özel usulsüzlük cezalarını, mükellefe atfedilebilecek bir kusur olmadığı gerekçesiyle hukuka aykırı bulmuştur⁸¹.

Hükmün lafzî olarak düzenleniş şekline bakıldığında, belgelerin alınmaması ve verilmemesi birbirinden bağımsız iki ayrı fiil olarak yer almaktadır. Bu nedenle belge almama fiilinin cezalandırılabilmesi için belge vermeme eyleminin gerçekleşip

⁷⁵ Erdem, Vergisel Kabahatler, s.257.

⁷⁶ Taşdelen, s.171.

⁷⁷ Danıştay 3. Daire T.30.12.2008, E. 2007/3320, K. 2008/4469. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-8317#>, ET: 14.04.2019, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun T. 12.10.2001, E. 2001/ 284, K. 2001/329 sayılı kararında "Yasanın belge almadığı saptananlara ceza kesilebilmesi için belgenin kimden alınmadığının saptanmasını zorunlu tutmadığı, yasada her iki taraftan da söz edilmesindeki amacın, bu işleme taraf olanların her ikisinin fiilinin de özel usulsüzlük cezasını gerektirdiğinin vurgulanması olup bu nedenle belge alınmadığı saptandığında belgeyi vermeyenin belirlenememesinin belge almayan adına ceza kesilmesini engellemeyeceği, vergi aslına ilişkin olarak mahkemece matrahın azaltılmasına karar verildiği dikkate alındığında, belgesiz emtia alımının bulunduğu kabulü gerektiğinden özel usulsüzlük cezasına ilişkin aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir" ifadelerine yer verilmiştir. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-8317#>, ET: 10.04.2019

⁷⁸ Bkz. Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995, s. 222.

⁷⁹ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 260.

⁸⁰ T.30.05.2001, E. 2000/2410, K. 2001/2333. (<https://legalbank.net>, ET: 10.04.2019)

⁸¹ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 236.

gerçekleşmediğinin araştırılmasına gerek bulunmamaktadır. Aynı şekilde taraflardan birinin kimliğinin belirlenmesi mümkün olup vermeme ya da almama fiilini işlediğinin tespit edilmesi halinde, karşı tarafın kimliğinin belirlenmemiş olması kimliği belirlenen tarafa ceza kesilmesine engel teşkil etmeyecektir. Danıştay kararlarında da, tarafların kimliği, belge düzenlememe fiilinin unsuru olarak kabul edilmemekte, özel usulsüzlük fiilinin meydana geldiği kabul edilmektedir⁸².

Bununla birlikte Danıştay’ın aksi yönde kararları da mevcuttur. Danıştay bu kararlarında, belge almama ve vermeme halinde tek taraflı bir tespitin yeterli olmadığını, ceza uygulanabilmesi için her iki taraf açısından bir tespit işleminin yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Örneğin Danıştay 9. Dairesinin kararında⁸³ “...özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerektiği, olayda ise böyle somut bir tespitin mevcut olmadığı, bu nedenle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yasanın aradığı şartların gerçekleşmediği...” ifadelerine yer verilmiştir. Ayrıca Danıştay kararlarında, madde metninde düzenlenen fiillerin işlendiği gerekçesiyle cezai yaptırım uygulanması için bu yönde geçerli bir tespitin⁸⁴ varlığını gerektireceği ortaya konulmuştur⁸⁵.

Kanun metninde geçen, alınmaması, verilmemesi, farklı meblağlara yer verilmesi, elektronik düzenlenme zorunluluğu varken fiziki olarak düzenlenmesi ya da hiç düzenlenmemiş sayılması halinde özel usulsüzlük fiiline vücut veren belgeler; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarıdır.

⁸²Danıştay 7. Dairesi’nin T.01.11.2001, E. 2000/8586, K. 2001/3360 sayılı kararı. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-8317#>, ET: 14.04.2019)

⁸³T. 01.07.2009, E.2008/4088, K.2009/2554. (Doğusoy, s.176-177’den naklen alınma).

⁸⁴ Danıştay 9. Dairesi T.12.04.2000, E.1999/4412, K.2000/1224 sayılı kararında, bu tespitin somut, açık, mükellefi bağlayacak nitelikte ve hukuken itibar edilebilecek şekilde olayın meydana geldiği anda yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Aynı şekilde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu T.25.02.2000, E.1999/338, K.2000/82 sayılı kararında, özel usulsüzlük fiilinin işlendiği tarihte tespitin yapılması gerektiğini, sonradan yapılacak varsayımlarla beli sayıda belgenin düzenlenmediği sonucuna ulaşılmasının, özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için yeterli olmadığı ifade etmiştir.

⁸⁵ Danıştay 4. Dairesinin T. 22.11.2006, E. 2006/2998, K. 2006/2299 sayılı kararı. Danıştay Bilgi Bankası, ET: 15.04.2019

a. Madde metninde geçen belgeler

(1)Fatura

Fatura, Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika şeklinde tanımlanmıştır. Tanım ışığında bakıldığında, fatura, borcu, borcun sebebini, borcun muhatabını gösteren belgedir⁸⁶.

Faturaya ilişkin şekli ve nizami ölçüler yine kanun ile belirlenmiştir. Faturada bulunması gereken şekli unsurlara VUK 230. maddede; fatura nizamına ilişkin unsurlara ise VUK 231. maddede detaylıca yer verilmiştir. Buna göre faturada; faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası⁸⁷, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi⁸⁸, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı⁸⁹, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunması zorunludur⁹⁰.

Bu şekil şartlarının yanında, faturaların sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilmesi, aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması, faturaların mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulması, faturaların en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenmesi, birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınca örnek olduğu işaretinin belirtilmesi, faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına

⁸⁶Oğuz Kürşat Ünal, "Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, 1997, s. 41-42.

⁸⁷Danıştay 3. Dairesi T.28.11.2000, E. 1999/257, K.2000/3903 sayılı kararında, faturada vergi numarasının bulunmamasını özel usulsüzlük cezası kesilmesi gereken bir eksiklik olarak kabul etmemiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-1999-257.htm&kw=28.11.2000#fm>,ET: 15.04.2019.

⁸⁸Danıştay 3. Dairesi T.14.04.1998, E.1987/1978, K.1988/1193 sayılı kararında, nihai tüketiciye yapılan satışlarda, faturada müşterinin adresine yer verilmesine gerek olmadığını ifade etmiştir.

⁸⁹Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 02.11.1998 tarihli Özelgesinde, faturaların TL cinsinden düzenlenmesinin esas olduğunu, ancak mükelleflerin dilerlerse faturada belirtilen TL cinsinden bedeli yanında yabancı para karşılığını da gösterebilecekleri ifade edilmiştir. Danıştay 4. Dairesi T.27.09.2007, E.2007/2312, K.2007/3007 sayılı kararında, fatura bedelinin döviz cinsinden yazılı olmasının özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmediğini ifade etmiştir.

⁹⁰Doğusoy, s.59.

imzaya mezun olanların imzası bulunması gerekmektedir⁹¹. İmzanın ıslak olması zorunlu tutulmamıştır. Bu bakımdan notere onaylatılan imzaların faturalara bastırılması suretiyle imzalama yapılması da mümkün kılınmıştır⁹².

Faturanın bu şekil ve nizam şartlarına uygun olarak, malın tesliminin yapıldığı ya da hizmet ifasının tamamlandığı günden itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Burada gün hesabında VUK 18. madde esas alınarak, malın tesliminin yapıldığı ya da hizmet ifasının tamamlandığı günden sonraki gün birinci gün kabul edilerek yedinci gün hesaplanacaktır. Yedi gün içerisinde düzenlenmeyen faturalar ise hiç düzenlenmemiş sayılacaktır⁹³. Yedi gün içinde düzenlenmekle birlikte kanunda yer alan şekli ve nizami ölçülere uygun olmayan faturalar da aynı şekilde hiç düzenlenmemiş sayılma yaptırımına tabi olacaktır.

Fatura vermek zorunda olan kişiler, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutma mecburiyetinde olan çiftçiler olarak kanunda belirlenmiştir. Aynı şekilde, fatura almak zorunda olan kişiler de kanunda belirlenmiştir. Buna göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, serbest meslek erbabının, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarların, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, vergiden muaf olan esnafın ve satın aldıkları emtia veya yaptırdıkları iş bedeli 1.200 TL'yi⁹⁴ geçmesi halinde nihai tüketicilerin, fatura verme mecburiyeti olanlardan fatura almaları zorunludur. Belirlenen fatura düzenleme sınırının (1.200 TL) altında kalan bedellerde ise nihai tüketicinin talep etmesi halinde fatura verilmesi zorunlu olacaktır⁹⁵.

Fatura alması zorunlu olan birinci ve ikinci sınıf tüccarların, serbest meslek erbabının, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarların, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, vergiden muaf olan esnafın, satın alma konusu olan malın ticari mal olması

⁹¹ Danıştay 4. Dairesi T.22.01.1996, E.1994/5539, K.1996/215 sayılı kararında, faturaların bizzat mükellefçe düzenlenmesi ve imzalanması zorunluluğunun bulunmadığını, mükellef adına hareket edenlerce de düzenlenmesinin mümkün olduğunu ifade etmiştir.

⁹² Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 08.07.2008 tarihli Özelgesinde bu hususa yer verilmiştir.

⁹³ Danıştay 4. Dairesi T.04.07.1996, E.1996/191, K.1996/3135 sayılı kararında, faturanın on günlük süreden sonra düzenlenmesi halinde hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesinin mümkün olmadığına yer vermiştir. Danıştay 3. Dairesi T.12.11.1998, E.1997/3770, K.1998/3971 sayılı kararında, fatura düzenleme süresi geçtikten sonra düzenlenen faturalar bakımından özel usulsüzlük cezası değil ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

⁹⁴ 31 Aralık 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 504 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde yer alan ilgili tutar 01.01.2019 tarihinden itibaren tüm yıl uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

⁹⁵ Doğusoy, s. 58.

halinde fatura düzenlenmesi ve alınması zorunluluğu doğacaktır. Bununla birlikte ticari amaç taşımayan satın alımlarda bedel, kanunda belirlenen fatura düzenleme sınırının altında ise fatura düzenlenmesi ve alınması zorunluluğu olmayıp perakende satış fişi düzenlenebilecektir. Ancak bu durumda da satın alan tarafından, fatura düzenlenmesi talep edilirse satış işlemini yapan tarafından fatura düzenlenme zorunluluğu doğacaktır.

Faturalar fiziki olarak düzenlenebileceği gibi tercihen ya da mecburi olarak elektronik olarak da düzenlenebilmektedir⁹⁶. Elektronik belge olarak düzenlenmesi halinde de yukarıda yer verilen hususlar geçerli olacaktır. Elektronik düzenlenme zorunluluğu olan faturaların fiziki olarak düzenlenmesi ise madde metninde yer alan hüküm uyarınca özel usulsüzlük cezasının kesilmesine yol açan fiillerden kabul edilmiştir.

(2) Gider pusulası

Kanunda tahdidi olarak sayılan belgelerden birisi de gider pusulasıdır. Gider pusulası, bir nevi fatura hükmünde olan belge niteliğindedir. Gider pusulasının kimler tarafından hangi hallerde düzenleneceği yine kanunla belirlenmiştir. Buna göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbapları ve çiftçilerin vergiden muaf esnaftan yapacakları mal ve hizmet alımları halinde gider pusulasının düzenlenmesi gerekmektedir⁹⁷. Aynı şekilde, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını⁹⁸ satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşyalar için de gider pusulası tanzim edilmesi gerekmektedir⁹⁹. Bunun yanında Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine tanınan yetkiye¹⁰⁰ binaen hazırladığı tebliğler ile gider pusulasının başka hangi hallerde kullanılacağını da belirleyebilmektedir.

Niteliği itibariyle faturaya benzeyen gider pusulasının faturadan ayrıldığı birtakım noktalar bulunmaktadır. Bunlardan en belirgin olanı, faturayı mal veya hizmeti satan kişi düzenlemekte iken gider pusulasını mal veya hizmetin alıcısı düzenleyerek satıcıya

⁹⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 07.05.2011 tarihli Özelgesinde, gerekli diğer şartlara uyulması halinde faturaların lazer yazıcı ile düzenlenebileceği ifade edilmiştir. Ancak 12.01.2009 tarihli Özelgede ise tam tersi olarak lazer yazıcı ile fatura düzenlenmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

⁹⁷ Bayraklı, s. 217.

⁹⁸ Danıştay 3. Dairesi T.28.05.1996, E.996/507, K.1996/2026 sayılı kararında, zati eşya ile kastedilenin altın ve mücevher gibi kıymetli bir eşya olduğunu, otomobilin zati eşya kabul edilmediğini ifade etmiştir.

⁹⁹ Şükrü Kızılot, Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitapevi, Ankara, 2013, s. 89.

¹⁰⁰ VUK mükerrer madde 257.

imzalatmaktadır. Bir diğer fark ise gider pusulasının düzenlenmesinde faturada olduğu gibi belirli bir parasal sınır mevcut değildir.

Gider pusulasının ne şekilde düzenleneceği hangi unsurları içermesi gerektiği VUK 234. maddede sayılmıştır. Buna göre, gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nevi ile miktar ve bedelini, iş ücretini, işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın ad ve soyadlarını, tüzel kişilerde ise unvanlarını, adreslerini ve tarihini içerecek şekilde iki nüsha olarak tanzim edilir¹⁰¹. Ayrıca gider pusulaları, fatura gibi, seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Bu şekil şartlarına uyulmaksızın tanzim edilen gider pusulaları hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu durumda da VUK 353. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi zorunluluğu meydana gelecektir.

(3) Müstahsil makbuzu

Kanunda sayılan bir diğer belge, müstahsil makbuzudur. Müstahsil makbuzu, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan bu nedenle de fatura veremeyen çiftçilerden zirai nitelikli mal satın almaları halinde, satış bedelini ödedikleri sırada düzenlemeleri gereken belge türüdür¹⁰².

Düzenlenen müstahsil makbuzu, iki nüsha şeklinde tanzim edilecektir. Tanzim edilen iki nüshadan biri satın alan tarafından imzalanarak satıcı çiftçiye verilecek, diğeri satış yapan çiftçiye imzalatılarak satın alanda kalacaktır. Mal satın alan tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya aracı tarafından alındığı takdirde makbuz bu şahıslar tarafından tanzim edilip imzalanacaktır¹⁰³.

Bu durumda müstahsil makbuzu, satın alan bakımından satış yapan çiftçi tarafından verilen fatura yerine geçmektedir¹⁰⁴. Burada belirleyici olan ve önem arz eden husus, satın alım işlemine konu malın, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin yetiştirdikleri, baktıkları zirai ürün olmasıdır. Zirai ürün dışındaki mallara ilişkin

¹⁰¹Cem Barlas Arslan, “Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 111, 2014, s.242-243.

¹⁰² Bayraklı, s.217.

¹⁰³ VUK 235. madde.

¹⁰⁴ Erdem, Vergisel Kabahatler, s.261.

yapılacak olan alım-satım işleminde düzenlenmesi gereken belge gider pusulası olacaktır. Aynı şekilde alım-satıma konu mal zirai ürün olmakla birlikte satın alınan kişi gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi niteliğini taşııyorsa yine düzenlenmesi gereken olan belge müstahsil makbuzu değil gider pusulası olacaktır¹⁰⁵.

Çiftçiden avans üzerine yapılan satın alımlarda, müstahsil makbuzu, malın teslimi sırasında verilir. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshasının fatura yerine geçeceği bizzat kanunda yer alan bir düzenlemedir. Ancak müstahsil makbuzunun fatura yerine geçmesi, faturaya bağlı şekil ve nizam şartlarının müstahsil makbuzu açısından da geçerli olacağı anlamına gelmemektedir. Müstahsil makbuzunun ne şekilde tanzim ve hangi unsurları içermesi gerektiği VUK 235. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, müstahsil makbuzunda, makbuzun tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli bulunması gerekmektedir. Müstahsil makbuzları da fatura ve gider pusulası gibi, seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilmelidir. Müstahsil makbuzlarının bu şekil şartlarına uyulmaksızın tanzim edilmesi halinde ise bu makbuzlar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu durumda da VUK 353. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi zorunluluğu meydana gelecektir.

(4). Serbest meslek makbuzu

Kanunda sayılan son belge türü serbest meslek makbuzudur. Serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının¹⁰⁶, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı belgelendirebilmek adına iki nüsha halinde düzenledikleri belgedir. VUK 236. maddede kanun koyucu, serbest meslek erbabının düzenlediği işbu serbest meslek makbuzunun bir

¹⁰⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 189.

¹⁰⁶ Kimlerin serbest meslek erbabı olduğu yasal ve idari düzenleyici işlemlerle belirlenmektedir. Bununla birlikte Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları da bu noktada belirleyici olmaktadır. Örneğin, Danıştay 4. Dairesi dış protezciliği faaliyetinin bir ticari kazanç olduğu yönünde kararlar verirken, Danıştay 3. Dairesi ise bu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olduğu yönünde kararlar vermiştir. Bunun üzerine içtihatlarda birliği sağlamak adına Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu T. 18.10.1996, E. 1995/1, K. 1996/1 sayılı kararı ile bu faaliyetin serbest meslek kazancı olduğuna karar vermiştir. Danıştay İçtihadı Birleştirme kararı 2003 yılına kadar belirleyici bir rol oynadıktan sonra 2003 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde dış protezciliği faaliyeti kanun koyucu tarafından ticari kazanç olarak belirlenerek GVK'nın 37. Maddesinin 7. bendinde yer almıştır.(Bkz. Nurettin Bilici, Vergi Hukuku Cilt I, Savaş Kitapevi, Ankara, 2016, s.31.)

nüşhasının müşteriye vermesi, müşterinin de bu makbuzu istemesi ve alması mecburiyetini açıkça ifade etmiştir¹⁰⁷.

Bununla birlikte mesleki faaliyeti itibariyle serbest meslek erbabı statüsünde olan bazı kişilerin müşterilerine verdikleri hizmet karşılığı aldıkları parasal tutarı POS makinesi gibi kredi kartı okuyucuları aracılığı ile tahsil etmeleri durumunda, POS makinesinden çıkan belgeler serbest meslek makbuzu sayılmaktadır. 05.01.2008 tarihli ve 26747 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 379 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği ile serbest meslek erbabı olan doktorlar, diş hekimleri ve veteriner hekimler iş yerlerinde tebliğde yer alan özellikleri haiz kredi kartı okuyucuları bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları 01.06.2008 tarihinden itibaren kullanmaları mecburiyeti getirilmiştir¹⁰⁸.

Ancak POS makinesi ile yapılan ödemeler dışında kalan nakit, çek gibi ödemelerde serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti devam etmektedir. Bu noktada verilen hizmetin karşılığını oluşturan paraya dair bir sınır bulunmamaktadır. Cüzi denilebilecek ödemelerde dahi serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Bu itibariyle serbest meslek makbuzu faturadan ayrılmaktadır. Zira faturalarda düzenlemeye dair yasal maddi sınır bulunmaktadır¹⁰⁹.

Serbest meslek makbuzlarının düzenlenme şekli ve muhteviyatında yer alması gereken unsurlar VUK 237. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, serbest meslek makbuzlarına, makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi, alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarih yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları da seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir¹¹⁰. Kanun maddesinde sayılan unsurları içermeyen serbest meslek makbuzları hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu durum neticesinde de özel usulsüzlük cezasının kesilmesi söz konusu olacaktır¹¹¹.

¹⁰⁷ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 261.

¹⁰⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 190.

¹⁰⁹ Biyan, Vergi Hukuku, s. 124.

¹¹⁰ Mualla Gücin Şahin, “Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme Ve Son Yenilikler”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 52, 2004, s.239-240.

¹¹¹ Danıştay 3. Daire T.22.12.1998, E.1998/499, K.1998/3971 sayılı kararında, serbest meslek makbuzu yerine fatura düzenlendiği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğini ifade etmiştir.

b. Belge vermeme fiili

Kanunda tahdidi olarak sayılan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının düzenleyen tarafından karşı tarafa verilmemesi ile özel usulsüzlük cezasını gerektirecek fiil işlenmiş olacaktır. Bu “vermeme” fiilinin ihmali ya da kasti olarak işlenmesi mümkündür. Bahsi geçen belgeler düzenlenmiş olup karşı tarafa verme unutulmuş olabileceği gibi, düzenlenip kasti olarak da karşı tarafa verilmeyebilir. Aynı şekilde söz konusu belgelerin hiç düzenlenmemesi de sonuç itibarıyla verilmemesi anlamına geleceğinden bu belgelerin hiç düzenlenmemesi halinde de özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekecektir¹¹².

Ancak belge vermeme fiilinin işlendiğinin söylenebilmesi için, öncelikle ortada düzenlenmesi zorunlu olan bir belgenin var olması gerekmektedir. Aksi halde kanunlarca düzenlenmesi zorunlu kılınmayan bir belgenin verilmemesi halinden de bahsedilemeyecektir¹¹³. Danıştay içtihatları da bu yöndedir¹¹⁴.

Bununla birlikte bu belgeler düzenlemesi gereken tarafça düzenlenip karşı tarafa verilmek istendiğinde, karşı tarafça bu belgelerin alınmaması, alınmamasında diretilmesi, karşı taraftan kaynaklanan nedenlerle bu belgenin karşı tarafa ulaştırılamaması halinde artık vermeme fiilinden, dolayısıyla özel usulsüzlük cezasının uygulanmasını gerektirecek bir fiilden bahsedilmesi mümkün olmayacaktır¹¹⁵.

Söz konusu bu belgelerin düzenlenme sürelerine ilişkin kanunda belirle süreler ve zaman dilimleri öngörülmüştür. Faturanın, malın tesliminin yapıldığı ya da hizmet ifasının tamamlandığı günden itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Serbest meslek makbuzunun hizmete konu işin bedeli tahsil edildiğinde, müstahsil makbuzu ve gider pusulası bedelin ödenmesi esnasında düzenlenmesi gerekmektedir¹¹⁶. Bu düzenleme sürelerine ve zaman dilimlerine karşılık, düzenlenen bu belgelerin muhataba ne zaman

¹¹² Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 262-263.

¹¹³ Erdem, Vergisel Kabahatler, 262.

¹¹⁴ Danıştay 4. Dairesinin T.15.04.1999, E. 1998/4795, K.1999/1383 sayılı kararı, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1998-2106-k-1999-1433-t-15-04-1999-danistay-4-daire-karari/617284/>, ET: 10.04.2019.

¹¹⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 194.

¹¹⁶ Biyan, Vergi Hukuku, s. 124.

verilmesi gerektiğine ilişkin kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır¹¹⁷. Bu itibarla belge düzenlenmiş olup düzenlenme anından sonra karşı tarafa verilmesi halinde bir nevi geç verilme durumundan bahsedilecektir. Bu durum kanunda açıkça düzenlenmediği için özel usulsüzlük cezasını gerektirir bir hal olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu durumda, düzenlenen belgelerin, belgeyi vermesi gereken kişi tarafından en geç vergi incelemesinden önce işlemin karşı tarafına belgeyi vermesi gerektiği yorumu yapılabilecektir¹¹⁸. Ancak doktrinde aksi yönde görüşlerde mevcuttur¹¹⁹.

c. Belge almama fiili

Kanun metninde özel usulsüzlük kabahatini meydana getiren hallerinden birisi olarak maddede sayılan belgelerin alınmaması fiili düzenlenmiştir. Bu noktada belge alması gereken kişinin vergi hukuku bağlamına mükellef olması gerekmemektedir. Vergi mükellefi olup olmadıkları önem taşımaksızın şahıslar, söz konusu belgeleri düzenlemek zorunluluğu olan kişilerle yaptıkları belgeye konu işlemin karşı tarafı olmaları sıfatıyla bu belgeleri almak hatta istemek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde özel usulsüzlük fiilinin işlendiği kabul edilmektedir. Belge istememe ve almama fiili de belge vermeme fiili gibi ihmali ya da kasti işlenebilir. Belge alma zorunluluğu olan taraf belge istemeyi unutabilir yahut da kasti olarak istemeyebilir.

Belge istememe ve almama fiili, belge verme zorunluluğu olan kişi bakımından belge vermeme fiilini doğurabileceği gibi her zaman bu iki fiil aynı ayna gerçekleşmeyebilir. Belge isteme ve alma yükümlülüğü bulunan taraf karşı taraftan bu belgeyi istemesine rağmen belge verme yükümlülüğüne uyulmayarak bu belge verilmeyebilir. Bu durumda artık belge istememe ve almama fiilinden dolayısıyla da özel usulsüzlük cezasını gerektirir bir fiilden bahsedilmesi mümkün olmayacaktır¹²⁰. Ancak bu noktada bu durumun ispat yükü belge isteme ve alma yükümlülüğü olan taraf üzerindedir. Belge alma yükümlülüğü olan taraf bu belgeyi düzenlemek ve vermek zorunda olan karşı tarafa

¹¹⁷ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 232.

¹¹⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 193-194.

¹¹⁹ Turgut Candan, fatura dışında kalan belgelerin muamelenin yapıldığı sırada düzenlenme zorunluluğu kapsamında, anında yapılabilecek denetimlerle aynı gün fakat muamelenin gerçekleştiği saatten sonra düzenlenen belgeler bakımından özel usulsüzlük fiilinin meydana gelebileceğini, bu doğrultuda özel usulsüzlük cezasının uygulama alanı bulabileceğini ifade etmektedir. (Bkz. Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 231.)

¹²⁰ Hakan Arslaner, Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s.77.

bu “isteme” beyanını ispat etmek zorundadır¹²¹. Burada karşı tarafa çekilecek ihtarname gibi yazılı metinler ispat aracı olarak kullanılabilecektir¹²².

Kanun metninde belge isteme ve alma yükümlülüğünün ne zaman ya da ne zamana kadar yerine getirilmesi gerektiği açıkça düzenlenmemektedir. Belge düzenleme, verme ve alma fiilleri birbiri ile doğrudan ilişkili fiillerdir. Bu itibarla, belge isteme ve alma yükümlülüğünün belge düzenlendikten sonra, belge verme iradesi ile aynı ayna yerine getirilmesi yahut da karşılıklı yapılan işlemin son bulması neticesinde karşı taraftan belge istenmesi suretiyle yerine getirilmesi gerektiği söylenebilir¹²³.

Bu noktada madde metninde belge istememe ve almama fiilinin neden düzenlendiği sorusu, belge isteme ve alma yükümlülüğü ne zaman doğar sorusunun cevabını bulmada yardımcı olmaktadır. Zira maddenin getiriliş amacının vergi mükelleflerinin, vergi hukukunda büyük önem arz eden belge düzenine riayet etmelerini sağlamak olduğu aşikârdır. Belge isteme ve alma yükümlülüğünün kanunca getirilmesinin ardındaki amaç da yine aynı şekilde belge vermekten hatta düzenlemekten imtina eden mükellefleri belge düzenine riayet ettirmektir¹²⁴. Bu nedenle de belge isteme ve alma yükümlülüğünün, belge düzenleme ve verme yükümlülüğüne uyması gereken tarafın bu yükümlülüğünü yerine getirmesini sağlayacak şekilde en kısa zamanda yerine getirilmesi gerekmektedir.

d. Belgelerde farklı meblağlara yer verme fiili

Kanun metninde sayılan belgelerin düzenlenmemesi, verilmemesi ve alınmaması dışında özel usulsüzlük cezasını gerektirecek fiillerden bir diğeri söz konusu bu belgelerin gerçek meblağlardan farklı meblağları içerecek şekilde düzenlenmesi fiilidir. Belgede yer alan meblağ ile gerçek uyuşmadığı anda söz konusu belge nitelik itibarıyla “yanıltıcı belge” halini alacaktır. Bu durumda unsurlarının gerçekleşmesi halinde VUK 359. madde kapsamında vergi kaçakçılığı suçundan bahsedilmesi mümkündür.

¹²¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 18.07.1996 tarihli Özelgesinde, fatura istediği halde alamayan ve bunu ispat eden mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği ifade etmiştir. (Ürel, s. 845.)

¹²² Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.195.

¹²³ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 234.

¹²⁴ Candan, Vergi Suçları Ve Cezalar, s. 233.

Ancak ters mantıkla, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren yanıltıcı belge konumundaki sahte belgenin varlığı halinde her zaman özel usulsüzlük fiili de mevcuttur denmesi mümkün değildir. Zira gerçek bir alışverişe binaen düzenlenen belge vergi kaçakçılığı suçuna vücut verecek şekilde sahte olabilir ancak ortada gerçek bir alışveriş olduğu için ve bu alışverişe konu mal ve tutarlar sahte olan belgede doğru bir şekilde yer almış olduğu için özel usulsüzlük fiilinden bahsedilmesi mümkün olmayacaktır¹²⁵. Nitekim Danıştay 3. Dairesi 2014 tarihinde vermiş olduğu bir kararında¹²⁶, yapılan gerçek işlemlerin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirilmesinin, özel usulsüzlük cezası kesilmesi gereken fiillerden birisi olarak düzenlenmediği gerekçesiyle, kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulmamıştır.

Gerçek ile belgede yer alan meblağ arasında fark olması halinde gerçek meblağ dikkate alınacaktır. Bu noktada gerçek meblağ ile belgede yer alan meblağ arasındaki farkın az ya da çok olması, meblağ farklılığının işlemin tarafları açısından lehe ya da aleyhe olması önem arz etmemektedir¹²⁷. Bu yönde gerçek meblağdan farklı düzenlenen belgeyi veren ve alan bakımından özel usulsüzlük kabahatinin işlendiği kabul edilmektedir.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesi açısından meblağ farkının işlemin hangi tarafı için lehe olduğu önem arz etmemekle birlikte lehe olan taraf açısından şartlarının oluşması şartıyla ayrıca vergi ziyai cezası kesilmesi söz konusu olacaktır. Uygulama açısından bakıldığında ise fatura ve serbest meslek makbuzlarında, gerçek meblağdan daha düşük, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarında ise gerçek meblağdan daha fazla bir meblağ yazılması olağandır. Zira bu durum işlemin vergi mükellefi olan tarafı için daha lehe olmaktadır¹²⁸.

e. Elektronik olarak düzenleme zorunluluğuna uyulmama fiili

VUK 353. maddede yer alan özel usulsüzlük kabahatini meydana getiren fiillerden bir diğeri de madde metninde sayılan belgelerden elektronik olarak düzenlenme zorunluluğu bulunan belgelerin fiziki olarak düzenlenmesidir. Esasında bir belgenin matbusu ile elektroniği arasında o belgenin şartları ve etkisi bakımında bir fark yoktur. Ancak yine de

¹²⁵ Abdi Sağlam, “İhtilaflı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi”, Ulusal Hakemli Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı 4, 2014, s. 10-11.

¹²⁶ T. 27.02.2014, E. 2013/2712, K.2014/814 sayılı kararı. (Sağlam, 35. dipnottan naklen alınma.)

¹²⁷ Doğusoy, s. 60.

¹²⁸ Bayraklı, s. 217.

VUK mükerrer 257. maddedeki yetkiye istinaden idare tarafından bazı belgelerin elektronik olarak düzenlenme zorunluluğu getirilmiştir¹²⁹. Bunlardan en önemlisi kanunda sayılan belgelerden olan faturadır. Bazı mükellefler bakımından faturalarını elektronik olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

Hangi mükelleflerin elektronik fatura (e-fatura) kullanma zorunluluğu olduğu Gelir İdaresi Başkanlığının hazırladığı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmektedir. Buna göre 421¹³⁰, 454¹³¹ ve 464¹³² Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile birtakım mükellefler e-fatura kullanma zorunluluğu kapsamına alınmıştır. Bunlardan bazıları; Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olan mükellefler, Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olan mükellefler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli olan III sayılı listedeki malları imal, inşa ya da ithal eden mükellefler, 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan lisans alan mükellefler, 433 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı brüt satış hasılatı 5 milyon TL ve üzerinde olan mükelleflerdir¹³³.

Yayımlanacak yeni tebliğler ve sair yasal mevzuatla elektronik fatura kullanma zorunluluğu kapsamına yeni mükellefler eklenebileceği gibi hali hazırda bu zorunluluk kapsamında yer almayan mükellefler de ihtiyari olarak elektronik fatura sistemine geçiş yapma hak ve özgürlüğüne sahiptir¹³⁴. Ancak ihtiyari ya da zorunlu e-fatura sistemine geçişin getirdiği bazı yükümlülükler bulunmaktadır. Bunların en önemlisi e-fatura sistemine geçen mükelleflerin sisteme geçişlerinden sonra düzenleyecekleri faturaları elektronik ortamda düzenleme yükümlülüğüdür. E-fatura sistemine kayıtlı olan bir mükellefin mal ya da hizmet alım satımı yaptığı karşı taraf da e-fatura sistemine kayıtlı

¹²⁹ 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 361 sıra no'lu VUK Genel Tebliği

¹³⁰ 28497 sayılı ve 14.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³¹ 29392 sayılı ve 20.06.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³² 29572 sayılı ve 24.12.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³³ Fatma Tektüfekçi, "E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Türkiye Örneği", Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 1, 2017, s.80.

¹³⁴ Erdal, s. 137.

ise düzenlenecek olan faturanın elektronik olarak düzenlenmesi gerekmektedir¹³⁵. Karşı tarafın nihai tüketici olması ya da e-fatura sistemine kayıtlı olmayan bir mükellef olması halinde fatura fiziki olarak düzenlenebilecektir.

Elektronik olarak düzenlenme mecburiyeti olan belgenin fiziki olarak düzenlenmesi halinde aslında o belge hiç düzenlenmemiş sayılmakta bu doğrultuda da özel usulsüzlük cezası kesilmesi gündeme gelmektedir¹³⁶. Ancak Vergi Usul Kanunu bakımından hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi, o belgenin vergilendirme süreci bakımından hiç düzenlenmemiş sayılıp sayılmayacağı yönünde uygulamada bir ikileme yol açmıştır.

Bu duruma ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca 24.11.2015 tarih ve 41931384 105[Mük.257201411] 73 sayı ile verilen Özelge'de şu ifadeler yer verilmiştir; “... Buna göre; elektronik fatura düzenlenmesi gerektiği halde kâğıt ortamında fatura düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanununda öngörülen ceza hükümlerinin uygulanmasını gerektirmekle birlikte fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı anlamına gelmeyeceğinden mal teslimi veya hizmetin ifa edilmiş olması ile Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ayrıca fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik bulunan ve karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş ve maliyete dâhil edilecek mahiyette olmaması durumunda da faturaya konu tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve faturada gösterilen KDV'nin 3065 sayılı KDV Kanununu 29. maddesinde belirtilen şartları taşıması şartıyla söz konusu KDV'nin indirim olarak dikkate alınması 213 sayılı VUK un 3. maddesi gereğidir.”¹³⁷ İfade edildiği üzere, elektronik olarak düzenlenmesi gereken bir faturanın fiziki olarak düzenlenmesi VUK 353. madde kapsamında özel usulsüzlük cezasının kesilmesi sonucunu doğuracaktır. Ancak aynı zamanda bu faturanın hiç düzenlenmemiş olması çok ağır bir yaptırım olup VUK 3. maddede düzenleme alanı bulan vergilendirme faaliyetinin en önemli ilkesi olan,

¹³⁵ Gürbüz Gökçen, Mustafa Özdemir, “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 12, Sayı 46, 2016, s. 143-144.

¹³⁶ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 185.

¹³⁷ <http://www.izmirymmo.org.tr/usercontent/images/129-sayi-dergi-ozelge-elektronik-ortamda-duzenlenmesi-gerekirken-hk-.pdf>, ET: 08.04.2018.

vergilelendirmede gerçek mahiyetin esas alınması ilkesine aykırılık teşkil etmektedir¹³⁸. Zira söz konusu ilkenin yer aldığı VUK 3. madde bir ispat hükmü olması dışında vergi adaletinin sağlanması amacını da taşımaktadır¹³⁹. Nitekim bu husus Danıştay kararlarında da zikredilmiştir¹⁴⁰.

Elektronik fatura gibi bazı serbest meslek erbapları bakımından elektronik serbest meslek makbuzu uygulaması ihtiyari olarak uygulanmakta olup hali hazırda bu yönde zorunlu bir uygulama bulunmamaktadır. Bununla birlikte 24.10.2018 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Vergi Usul Kanunu'nun 487 Sıra Nolu Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Taslak Tebliğ (Sıra No: 505) ile serbest meslek erbabı olup hukuk, muhasebe, denetim, tıp, mimar, mühendislik vb. alanlarında, vekil, danışman, müşavir, denetçi, bilirkişi, arabulucu, aracı, tabip, mimar, mühendis vb. adlar altında serbest meslek faaliyetinde bulunanlar bakımından 01.07.2019 tarihi itibarıyla zorunlu elektronik serbest meslek makbuzu uygulamasına geçilmesi planlanmaktadır.

Serbest meslek makbuzları yönünden elektronik düzenlenme zorunluluğuna geçilmesi halinde bu zorunluluğa uymayarak fiziki olarak serbest meslek makbuzu düzenlenmesinin de yasa kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesini doğuracağını öngörmek yanlış olmayacaktır. Dolayısıyla e-serbest meslek makbuzu da zorunlu hale getirildiğinde özel usulsüzlük cezası kapsamına girecektir.

f. Hiç düzenlenmemiş sayılmasına yol açma fiili

Vergi Usul Kanunu'nun "ispat edici kâğıtlar" başlıklı 227. maddesinde vergi usûl hukukunda tutulması mecburi olan belgelerin geçerliliği hakkında hükümler düzenlenmiştir. Bu maddenin 3. fıkrasına göre, Vergi Usul Kanunu'na göre kullanılan veya Vergi Usul Kanunu'nun Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak,

¹³⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 238. dipnot, (Detaylı bilgi için ayrıca bkz. Doğan Şenyüz, "Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım", İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı, Özel Sayı: 7, 2008, s. 17-22.)

¹³⁹ Ali İhsan Özgür Çilingir, Vergi Hukukunda Yorum, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 34-35.

¹⁴⁰ Danıştay 4. Dairesi T.08.06.1998, E. 1997/3967, K. 1998/2446 sayılı kararında "Türk Vergi Hukuku, maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kuralları içermektedir. Bu nedenle vergilemeye ilişkin kurallar, varsayım ve kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanan vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir." İfadelerine yer verilmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1997-3967.htm&kw=`1997/3967`#fm, ET: 30.04.2019.>

kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır¹⁴¹. Aynı şekilde “fatura nizamı” başlıklı VUK’un 231. maddesi de faturalarda bulunması gereken şekil şartları ve bunlara uyulmaması halinde hiç düzenlenmemiş sayılacağına yer verilmiştir¹⁴².

(1) Esasa ilişkin eksiklikler

VUK 227. ve 231. maddede vurgulanan ve bu maddelerin amacını oluşturan yine belge düzeninin önemidir. Kanunlarca kullanılması ve düzenlenmesi mecburi tutulmuş olan belgeler aynı zamanda yine kanunlarca belirlenen şekilde tutulmak zorundadır. Buna itibar edilmeksizin tutulan belgelerin vergi usûl hukuku bağlamında hukuki geçerliliğinin devam ettiğini savunmak güçtür. Bu nedenle de bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması hükme bağlanmıştır. Danıştay’ın bu yönde kararları mevcuttur. Örneğin Danıştay 7. Dairesi verdiği bir kararında¹⁴³, ödeme kaydedici cihaz fişlerinde KDV oranlarının düşük olması durumunda ödeme kaydedici cihaz fişlerinin hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiğini hüküm altına almıştır.

Bununla birlikte Danıştay’ın aksi yönde kararları da mevcuttur. Yüksek mahkeme bu kararlarında, bazı birtakım şekil şartları getirilen belgelerde bu şekil şartlarına uyulmamasının, her durumda hiç düzenlenmemiş sayılmayacağını ifade etmektedir. Örneğin Danıştay 4. Dairesi’nin bir kararında¹⁴⁴, sevk irsaliyesine tarih yazılmaması, düzenlenmiş olan irsaliyenin hiç düzenlenmediği anlamına gelmeyeceğini ifade etmiştir. Danıştay 3. Dairesi de bir kararında¹⁴⁵, sevk irsaliyesinde tarih bulunmamasının usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir fiil olduğunu, özel usulsüzlük cezası kesilmesinin mümkün olmadığını ifade etmiştir. Aynı şekilde Danıştay 4. Dairesi bir

¹⁴¹ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 226.

¹⁴² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu T.16.01.1998, E.1996/374, K.1998/26 sayılı kararında, faturada KDV oranının eksik gösterilmesi gerekçesiyle belgenin eksik düzenlendiği iddiası ile özel usulsüzlük cezası kesilmesinin mümkün olmadığını ifade etmiştir.

¹⁴³T. 06.03.2002, E. 2000/6874, K. 2002/948 sayılı karar. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-5096#>, ET: 28.03.2018. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=2482#>, ET: 28.03.2018.

¹⁴⁴E. 1999/971, K. 2000/347, T. 08.02.2000 <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=2482#> ET:28.03.2018.

¹⁴⁵ T.16.12.1998, E.1998/4530, K.1998/4609 sayılı karar.(<https://www.lebibyalkin.com.tr>), ET: 08.04.2019

kararında¹⁴⁶, sevk irsaliyesinin tek nüsha düzenlenmesinin hiç düzenlenmemiş sayılamayacağını belirtmiştir. Yine aynı şekilde Danıştay 4. Dairesi bir kararında, fatura üzerinde tarihin yazılmamış olması halinde kesilecek olan cezanın özel usulsüzlük cezası değil genel usulsüzlük cezası olduğunu ifade etmiştir.

Bununla birlikte Danıştay'ın, kanun gereği faturada bulunması zorunlu olan unsurlar dışında kalan hususlarda noksanlık olmasının faturanın düzenlenmediği sonucunu doğurmayacağı yönünde kararları mevcuttur. Örneğin Danıştay 4. Dairesi bir kararında¹⁴⁷, olayda düzenlendiği ihtilafsız olan faturaya Türk Lirası karşılığının yazılmaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasının yasal olmadığı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kaldırılması yönünde karar veren vergi mahkemesinin kararını onamıştır. Ancak Danıştay 4. Dairesi aksi yöndeki bir kararında¹⁴⁸, sevk edilen mal miktarı ile alıcının vergi dairesi ve hesap numarası ile ilgili bilgileri içermeyen sevk irsaliyesinin noksan düzenlenmiş olarak kabul edilerek özel usulsüzlük cezası kesilmesinde kanuna aykırılık bulmadığını ifade ederek aksi yönde karar vermiştir¹⁴⁹.

(2) Esasa ilişkin olmayan eksiklikler

Belgelerin hiç düzenlenmemiş olması yaptırımının hangi hallerde uygulanacağı yargı ve yüksek yargı kararları ışığında saptanabilmektedir. Bununla birlikte Türk Medeni Kanunu'nun 1. maddesinde yer alan “*kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır*” hükmü ışığında VUK 227/3. ve 231. maddede yer alan düzenlemeler incelendiğinde, belgelerde bulunması gereken “asıl” öğelerin, belgenin muhataplarını, taraflarını, işaret ettiği ticari ilişkiyi ve vergi hukuku bağlamında takibin mümkün kılacak aslî unsurları ifade ettiği görülmektedir.

Bu öğeler dışında kalan unsurlar bir nevi “tali” olup bu unsurların eksikliği vergilendirme açısından bir noksanlık oluşturmadığından¹⁵⁰, diğer bir deyişle kanunun özünde yer alan

¹⁴⁶ T. 02.07.1999, E.1999/617, K.1999/3061 sayılı karar. (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr>), ET: 12.04.2019

¹⁴⁷ T. 18.09.2007, E.2007/626, K.2007/2798 sayılı karar. (Doğusoy, s. 73'den naklen alınma.)

¹⁴⁸ T. 21.06.1993, E.1991/1635, K. 1993,3102 sayılı karar.

¹⁴⁹ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 227'den naklen alınma.

¹⁵⁰ Danıştay 4. Dairesi T.30.05.2000, E.1999/872, K.2000/2437 sayılı kararında, belgelerdeki şekli eksiklik nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğini ifade etmiştir.

gayeye aykırılık oluşturmadığından belgeler hiç düzenlenmemiş sayılmamalıdır¹⁵¹. Örneğin, belge üzerinde bulunan tarihte yıl kısmının doldurulmamış olması halinde, eksik olan yıl bilgisinin önceki ve sonraki belgelerle belirlenmesi mümkünse bu eksiklik giderilebilir bir eksiklik olması nedeniyle belgenin hiç düzenlenmemiş olması sonucuna gidilmeyecektir¹⁵². Tali unsurların eksikliğinde şartlarının uyması halinde genel usulsüzlük kabahat ve yaptırımlarından bahsedilebilecektir¹⁵³.

Bununla birlikte VUK 227/3. ve 231. maddede yer alan düzenleme yalnızca lafzi olarak ele alındığında, belgelerdeki eksikliğin aslî ya da tali unsur niteliğinde olup olmadığına bakılmaksızın belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması gerekecektir. Bu nedenle maddelerin lafzının da değiştirilmesi gerektiği yönünde görüşler mevcuttur¹⁵⁴.

(3) Zamanında düzenlenmemesi durumu

Belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı hallerden bir diğeri belgenin düzenlenme zamanından sonra düzenlenme durumudur. Bu özellikle fatura bakımından uygulama alanı bulan bir durumdur. Zira VUK 231. maddenin 5. fıkrasında yer alan “Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmünde bu durum açıkça düzenlenmiştir. Ancak yasal süre geçtikten sonra düzenlenen faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması neticesinde hangi cezai yaptırımın uygulanacağı yönünde doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Nitekim doktrinde bazı yazarlar¹⁵⁵ yasal süre geçtikten sonra fatura düzenleme fiili neticesinde özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerektiğini ifade ederken bazı yazarlar¹⁵⁶ bu durumun VUK 352. maddenin 7. fıkrasında yer alan “Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması” hükmü doğrultusunda ikinci derece usulsüzlük fiiline

¹⁵¹ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 265.

¹⁵² Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.181-182.

¹⁵³ Danıştay 4. Daire’sinin T.20.01.1992, E. 1991/1687, K.1992/112 sayılı kararında “...Bu fatura üzerindeki tarih noksanlığından oluşan fiilin, Vergi Usul Kanunu’nun 352. maddesindeki hüküm açıklığı karşısında ikinci derece usulsüzlük fiilini oluşturmakta olduğu ve müeyyidesinin de bu madde dâhilinde tayininin gerekeceği kuşkusuzdur” ifadelerine yer verilmiştir. (Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, 47. dipnottan naklen alınma.)

¹⁵⁴ Bkz. Özgür Biyan, Yeni Bir Özel Usulsüzlük Kabahati: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali, Dünya Gazetesi, 02.04.2018, (<http://www.ozgurbiyan.com>), ET: 08.04.2019

¹⁵⁵ Bkz. Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 228-229.

¹⁵⁶ Bkz. Arslener, s. 76-77

vücut verdiğini bu nedenle de özel usulsüzlük cezası yerine ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini savunmaktadırlar. Bununla birlikte Danıştay 3. Dairesi 1987 tarihli bir kararlarında, yasal süre geçtikten sonra düzenlenen fatura bakımından özel usulsüzlük fiilinin meydana geldiğini ifade etmiştir¹⁵⁷.

Belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı yönünde yer alan bu hükümler, vergi hukuku bağlamında sonuç doğururken özel hukuk anlamında sonuç doğurmayacaktır. Örneğin aralarından uyumsuzluk olan iki ticari şirketin belgelerinde VUK 227. madde 3. fıkra bağlamında hiç düzenlenmemiş sayılması gereken eksiklikler mevcut olması halinde bu hüküm özel hukuk anlamında geçerlilik taşımadığı için bu belgeler geçerli belgeler olarak mahkeme huzurunda delil olarak yer bulabileceklerdir.

Mükellefler, kanunun istediği şekil şartlarına aykırı belge düzenleme durumunda bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması ile birlikte aynı zamanda VUK 353/1. madde gereğince özel usulsüzlük cezası ile de karşı karşıya kalacaklardır. Bununla birlikte hiç düzenlenmemiş sayıldıkları için özel usulsüzlük cezası kesilmesine yol açan bu belgelerin vergi hukuku bağlamında gider kaydı, KDV indirimi hususlarında da hiç düzenlenmemiş sayılıp sayılmayacağı tartışma konusu olmuştur.

(4) KDV İndirimine ve gider yazımına etkisi

Kanun koyucu zamanında ve gerekli şekil şartlarına riayet edilmeksizin düzenlenen belgeleri “hiç düzenlenmemiş” sayarak özel usulsüzlük kabahatine mahal veren bir fiil olarak kabul etmiştir. Ancak gerçekte bu belge düzenlenmiş olup ticari faaliyet kapsamında gider kaydına konu yapılmış ve KDV indirimleri uygulanmıştır. Bu durumda bu belgelerin yok sayılması ve buna bağlı olarak gider kaydının ve KDV indirimin iptali gibi hususların meydana gelmesi kanun koyucunun amacını aşan ağır bir yaptırım olarak yorumlanabilecektir¹⁵⁸.

Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 17.02.1999 tarih ve 52/5211-44/5495 sayılı Özelgesi’nde de “Gerçekte yapılan bir harcamaya ilişkin faturanın Kanun’un usûl hükümlerine uyulmadığı gerekçesi ile gider belgesi olarak kabul edilmemesi VUK’un 3/B

¹⁵⁷ T. 18.03.1987, E. 1986/2898, K. 1987/762 sayılı kararı.

¹⁵⁸ Arslaner, s. 76-77.

maddesine uygun düşmemektedir. Bu nedenle, zamanında düzenlenmeyen fatura için hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi ancak harcamanın yasal kayıtlara intikalinde söz konusu faturanın geçerli belge olarak kabul edilmesi gerekir. Bu durumda, gider faturasının kayıtlara intikal ettirildiği dönemde bu faturada gösterilen KDV'nin indirim ve iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.” ifadeleri ile hiç düzenlenmemiş sayılan belgeler bakımından özel usulsüzlük cezasının kesilmesinin yanında söz konusu bu belgelerin gider kaydı ve KDV indirimi gibi hususlarda geçerli belge olarak kabul edileceği, aksi durumun VUK'un 3/B maddesine aykırılık oluşturacağı ortaya konulmuştur¹⁵⁹.

g. Uygulanacak ceza miktarları

VUK. 353. maddede özel usulsüzlük kabahatini meydana getiren fiillerin akabinde uygulanacak cezalara da yer verilmiştir. Uygulanacak ceza maktu sınırın altına düşmemek kaydıyla nispi oranlı olarak belirlenmektedir. Ancak uygulanacak ceza nispi oranlı belirlenmekle birlikte bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin kesilecek cezanın madde metninde yazan maktu üst sınırı aşması mümkün değildir¹⁶⁰. Aşan durumlarda madde metninde yer alan maktu üst sınır ceza miktarı olarak belirlenecektir. Kanun metninde ayrıca verilecek cezanın ceza muhatabının niteliğine göre farklılık arz edebileceği durumlara yer verilmiştir. Bu bakımdan ceza muhatabının nihai tüketici olup olmamasına göre ceza miktarları farklılık arz edecektir.

(1) Nihai tüketici olmayanlar bakımından

Madde metninde yer alan özel usulsüzlük kabahatini meydana getiren fiillerin tespiti durumunda uygulanacak cezaların miktarı her yıl Resmi Gazete'de yayınlanan Genel Tebliğ'ler ile yeniden değerlendirilme oranına göre belirlenmektedir. Buna göre, 2019 yılı için 31 Aralık 2018 tarih ve 30642 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 504 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanacak olan özel usulsüzlük ceza miktarları belirlenmiştir.

¹⁵⁹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 238. dipnottan naklen alınma.

¹⁶⁰ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 186.

Bu fiilleri işleyen kişilerin nihai tüketici olmamaları durumunda, madde metninde geçen bu belgeleri düzenlemek, vermek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 290 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak bir takvim yılı içinde her bir belge türüne ilişkin olarak tespit olunan özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 148.000 TL'yi geçemeyecektir¹⁶¹.

Aynı şekilde her bir belge için nispi olarak belirlenen ceza tutarının 290 TL'den az olması halinde bu ceza tutarı dikkate alınmaksızın maktu alt sınır olan 290 TL ceza tutarı olarak belirlenecektir. Nispi oranın uygulanacağı tutar ise belgede yazılması gereken gerçek tutar veya eksik yazılan tutardır. Kanun metninde “meblağ” kelime kullanılmasının doğal bir sonucu olarak, belgelerde yer alması gereken tutarın belirlenmesinde mal ve hizmet tutarına, şartlarına göre KDV, ÖTV gibi vergi tutarları da eklenir¹⁶².

Uygulanacak cezaları somutlaştırmak adına örnek verilmesinde yarar vardır. Örneğin, bir serbest meslek erbabı müşterisine verdiği hizmet karşılığı müşterisinden 20.000 TL almıştır. Buna ilişkin düzenlemek zorunda olduğu serbest meslek makbuzunu ise düzenlememiştir. Bu durum doğal olarak serbest meslek makbuzunun verilmemesi ve alınmaması sonucu doğurmaktadır. Bu durumda tarafların her ikisi açısından özel usulsüzlük kabahatini meydana getiren fiillerin işlendiği kabulü ile özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekecektir.

Nihai tüketici sayılmayan serbest meslek erbabı açısından kesilecek ceza tutarı, düzenlenmesi gereken serbest meslek makbuzunda yer alması gerekecek olan 20.000 TL'nin %10'u olup 2.000 TL'dir. Bu tutar maddede 290 TL olarak belirtilen maktu sınırdan yüksek olduğu için ceza miktarı nispi oran ile bulunduğu üzere 2.000 TL olacaktır. Aksi ihtimalde ise örneğin verilen örnekte serbest meslek erbabının düzenlemesi gereken serbest meslek makbuzunda yer alması gereken meblağ 20.000 TL değil de 1.000 TL olsa idi, 1000 TL %10 = 100 TL olarak bulunan ceza miktarı maddede 290 TL olarak belirtilen maktu sınırdan düşük olduğu için ceza miktarı 290 TL olarak belirlenecekti.

¹⁶¹ Doğusoy, s. 58.

¹⁶² Neşe Işık, Ayşe Gezer Baştuğ, Usulsüzlük Dereceleri Ve Özel Usulsüzlükler İle Cezaları, TÜRMÖB Yayınları, Ankara, 2012, S. 117.

Kanun maddesinde yer alan “Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 148.000 Türk lirasını geçemez” hükmünün somutlaşması adına ise yine örnek verilmesinde yarar vardır. Örneğin, vergi incelemesi geçiren bir tacirin 2.000.000 TL ve 140.000 TL bedelli iki adet faturayı 7 günlük fatura düzenleme süresi geçtikten sonra düzenlediği, 100.000 TL ve 160.000 TL bedelli iki adet gider pusulasını ise hiç düzenlemediği tespit edildiğinde uygulanacak ceza miktarı şu şekilde tespit edilecektir;

Öncelikle faturalar ve gider pusulaları için ayrı ayrı hesaplama yapılması gerekecektir. Faturalar için uygulanacak ceza miktarı $(2.000.000\%10= 200.000 \text{ TL}) + (140.000\%10= 14.000 \text{ TL}) = 214.000 \text{ TL}$ ’dir. Ancak nispi oranla bulunan bu 214.000 TL kanunda bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilebilecek olan azami ceza tutarı olan 148.000 TL’den yüksek olduğu için faturalar bakımından uygulanacak ceza miktarı 148.000 TL olarak belirlenecektir.

Aynı işlem hiç düzenlenmemiş olan gider pusulaları için uygulanacak ceza miktarı $(100.000\%10= 10.000 \text{ TL}) + (160.000\%10= 16.000 \text{ TL}) = 26.000 \text{ TL}$ ’dir. Bu tutar kanun metninde yer alan maktu alt sınır olan 290 TL’den büyük, belge nevi açısından belirlenen azami üst sınır olan 148.000 TL’den düşük olduğu için düzenlenmeyen gider pusulaları bakımından uygulanacak ceza miktarı 26.000 TL olarak belirlenecektir.

Bu hususlarla birlikte Danıştay, VUK 353. maddenin 1. fıkrasında düzenlenen özel usulsüzlük fiillerinden birisi olan fatura almama fiilinin cezalandırılabilmesi için hem satıcının hem de alıcının birlikte tespitinin gerektiğini, somut olayda bu yönde bir tespit bulunamaması halinde ya da hukuken geçerli bir tespitin mevcut olmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yasanın aradığı şartların gerçekleşmediği yönünde kararlar¹⁶³ vermiştir. Aynı şekilde Danıştay’ın, tek tespitte dayalı olarak kesilecek olan usulsüzlük cezasının da tek olması gerektiğini ifade ettiği kararları mevcuttur¹⁶⁴. Örneğin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 2002 tarihli bir kararında, tek tespitte 385 faturanın

¹⁶³ Bkz. Danıştay 9. Dairesi’nin T.07.12.2010, E.2010/4676, K.2010/6454 sayılı kararı, T.01.07.2009, E.2008/4088, K.2009/2854 sayılı kararı, T.04.10.2011, E. 2008/3671, K. 2011/6500 sayılı kararı ve T.18.01.2011, E. 2010/5838, K. 2011/8 sayılı kararı.

¹⁶⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu T.10.10.1997, E.1996/107,K.1997/385 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-1996-107.htm&kw=10.10.1997#fm,ET:08.04.2019>.

usûlüne uygun olarak düzenlenmediğinin saptanması halinde tek bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğini ifade etmiştir¹⁶⁵. Ancak bu kararın kanun metni ile örtüşüğünü söylemek zordur. Zira kanun metninde açıkça her bir belge için 290 TL'den az olmamak üzere nispi oranda ceza kesileceğini düzenlemektedir.

(2) Nihai tüketici olanlar bakımından

Özel usulsüzlük kabahatine vücut veren fiillerden, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu nevindeki belgeleri almama fiilini nihai tüketici konumundaki kişilerin işlemesi halinde yasa koyucu ceza miktarından bir nevi indirim gitmiştir. Bu kişilere uygulanacak cezanın tespitini maktu miktar esas alınacak olup nispi oran hesaplaması yapılmayacaktır¹⁶⁶. Şöyle ki; nihai tüketicilere kesilecek ceza miktarı madde metninde maktu alt sınır olarak belirlenen 290 TL'nin beşte biri olan 58 TL'dir. Örneğin, nihai tüketici olan bir şahıs evi için bir kitaplık satın aldığı anda 1.000 TL değerindeki kitaplığa ilişkin satıcı tarafından düzenlenen faturayı almadığında ödemesi gereken ceza faturada yer alan bedel üzerinden nispi oranla hesaplanmayarak maktu alt sınırın beşte biri olan 58 TL özel usulsüzlük cezası ödemesi gerekecektir.

Burada önem arz eden bir diğer husus, kanun nihai tüketiciler bakımından belge almama fiilinin cezalandırılmasını, bu belge almama fiilinin tespitinin, ancak vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce ya da bakanlık tarafından tespit yapma yetkisi verilen kişilerce yapılması şartına bağlamıştır¹⁶⁷. Bu şahıslar dışında vergi idaresinde çalışan başkaca bir memur dahi olsa bu yönde bir tespit yapması mümkün değildir. Bu yönde yetkisiz şahıslarca tespit yapılsa dahi özel usulsüzlük cezasının kesilmesinden bahsedilemeyecektir.

Esasen bakıldığında özel usulsüzlük cezalarının asıl muhataplarının vergi hukuku bakımından mükellef veya sorumlu kabul edilen kişiler olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Kanun koyucunun asıl hedeflediği amaç, mükelleflerin veya sorumluların vergi kanunlarında yer alan şekil şartlarına riayet etmelerini sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda kanun koyucu, nihai tüketicilere belge isteme ve alma mecburiyeti

¹⁶⁵ T.15.02.2002, E.2001/501, K.2002/62 sayılı kararı.

¹⁶⁶ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 180.

¹⁶⁷ Doğusoy, s. 61.

getirerek mükellefleri bu şekil şartlarına uymaya zorlamaktadır. Nihai tüketicilerin asıl amaca hizmet eden bu yardımcı fonksiyonlarına karşılık olarak da kanun koyucu tarafından lehe hükümler düzenlenmiş, uygulanacak cezalar cüzi miktarlara indirilmiş hatta bu cezaların uygulanabilmesi için yetkili kişilerce tespit zorunluluğu gibi zorunluluklar getirilerek cezaların uygulanma ihtimalleri düşürülmüştür.

2. Birtakım belgelere ilişkin özel usulsüzlük kabahatleri

VUK 353. maddesinin ikinci fıkrasında, elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde özel usulsüzlük cezasının kesileceğinden bahsedilmiştir.

Madde metninde sayılan belgelerin, düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenmekle birlikte aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı düzenlenmesi, elektronik olarak düzenlenmesi gerekenler bakımından bu zorunluluğa uyulmayarak fiziki olarak düzenlenmesi ya da hiç düzenlenmemiş sayılmasına yol açılması halinde özel usulsüzlük kabahati meydana gelmektedir¹⁶⁸.

a. Madde metninde sayılan belgeler

(1) Perakende satış vesikası

Madde metninde ilk olarak perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fişi giriş ve yolcu taşıma biletinin adı geçmektedir. Bu belgeler, Vergi Usul Kanunu'nun 233.

¹⁶⁸ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 244-245.

maddesinde “perakende satış vesikası” olarak adlandırılmaktadır. Perakende satış vesikaları, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini fatura dışında ve fatura yerine geçmek üzere belgelendirdikleri vesikalardır¹⁶⁹.

Perakende satış fişi, perakende satış yapan işletmelerin, fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri için makineli kasaların kayıt rulolarından veremediği durumlarda düzenledikleri belgelerdir. Kanunda makineli kasalar olarak bahsedilen cihazlar günümüzde ve uygulamada karşımıza yazarkasa POS makineleri ve ödeme kaydedici cihazlar olarak çıkmaktadır¹⁷⁰. Yine uygulamada yaygın olarak bu makinelerin fişleri kullanılmakta olup perakende satış fişinin kullanım alanı daha dardır. Fatura yerine perakende satış vesikası verilebilmesi için işlem bedelinin fatura düzenleme sınırının¹⁷¹ altında olması gerekmektedir. Ancak bu koşul tek başına yeterli değildir. Fatura düzenleme sınırının altında olmakla birlikte müşterinin fatura istemesi halinde ya da müşterinin işlem konusu malı, ticari faaliyet için satın alması durumunda fatura düzenlenmesi gerekecektir.

Perakende satış vesikalarında bulunması gereken şekli unsurlar kanunda düzenlenmiştir. Buna göre, perakende satış vesikalarında, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilmelidir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilmelidir¹⁷². Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilerek ve bir nüshası müşteriye verilmelidir. Makineli kasa kullanılıp da, makinenin arızalanması yahut da elektrik kesintisi gibi hallerde müşteriye fiş verilememesi durumunda, perakende satış fişi tanzim edilerek müşteriye verilmesi gerekmektedir¹⁷³. Kanunda yer verilen şekil şartlarına uyulmadan tanzim edilen perakende satış vesikaları VUK 227. madde uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılacaktır¹⁷⁴.

¹⁶⁹ Bayraklı, s. 218.

¹⁷⁰ Biyan, Vergi Hukuku, s. 126.

¹⁷¹ 01.01.2019 tarihinden itibaren 1.200 TL.

¹⁷² S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2013, s.253.

¹⁷³ Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 15.02.2005 tarihli özelgesinde de bu durum ifade edilmiştir. (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler(Muktezalar) XII. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 769.)

¹⁷⁴ Danıştay 3. Daire, T. 13.04.1988, E.1987/2130, K.1988/1160 sayılı kararında, zeytinyağı sıkma işlerinde kullanılan tesis fişlerinde hizmet bedeli para olarak belirtilmediğinden, bu fişleri perakende satış fişi olarak saymamıştır. (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, 218. dipnottan naklen alınma.)

(2) İrsaliyeler

Madde metninde yer alan diğer bir belge de sevk irsaliyesidir. Sevk irsaliyesi, işleme konu bir malın bir yerden başka bir yere sevkinin gerektiği hallerde, sevk sırasında düzenlenmesi ve sevke konu mallarla¹⁷⁵ birlikte bulundurulması gereken belgedir¹⁷⁶. Sevk irsaliyesinin düzenlenmesi bir mal teslimi halinde söz konusu olacak olup hizmete ilişkin işlemlerde¹⁷⁷ ortada sevki gerekecek bir mal olmadığı için sevk irsaliyesi düzenlenme zorunluluğundan bahsedilemeyecektir¹⁷⁸. Aynı şekilde bir malın bir yerden başka bir yere sevki o malın taşınır olması özelliğine bağlı olup taşınmaz mallarda sevk durumu söz konusu olmadığı için sevk irsaliyesi düzenlenmesi mümkün olmayacaktır.

Sevk irsaliyesini düzenleme yükümlülüğü olan kişinin tespiti, satışa konu malın kim tarafından bir yerden bir yere sevk edileceğine göre satıcı veya alıcıya göre değişmektedir. Burada esas alınacak unsur malın teslim yeridir. İşleme konu malın, taraflarca kararlaştırılan teslim yerine başka bir yerden sevki gerekiyorsa bu sevk işlemi yapacak olan satıcı ya da alıcı sevke konu mallarla birlikte sevk irsaliyesi düzenlemek zorunda kalacaktır. Sevk irsaliyesi düzenleme zorunluluğu esas olarak ticari satışlarda önem arz etmekle birlikte nihai tüketicilerin tüketim amacıyla satın aldıkları malların bir yerden bir yere sevki halinde de sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekecektir¹⁷⁹.

Ancak VUK 230. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması halinde sevk irsaliyesi bulundurma zorunluluğu ortadan kalkacaktır¹⁸⁰. İşleme konu malın, bir mükellefin birden

¹⁷⁵ Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 15.05.2002 tarihli Özelgesinde, sevk irsaliyesine yazılacak mal miktarının, malın taşımayı yapan araca yüklendiği andaki miktar olduğunu, taşıma esnasında oluşabilecek fireler dikkate alınarak sevk irsaliyesi düzenlenmesinin söz konusu olmadığını ifade etmiştir.

¹⁷⁶ Bayraklı, s. 219.

¹⁷⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 02.03.2009 tarihli Özelgesinde, evlere servis hizmeti veren restoran işletmesinin bu hizmetinin bir mal teslimi olmaması, hizmet ifası niteliğinde olmasından dolayı sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek olmadığı ifade edilmiştir. Aynı şekilde, yine Bakanlık özelgesi ile kuru temizleme işletmecisinin temizleme yapılan eşyalar için müşterilere sevk irsaliyesi verme zorunluluğu olmadığı ifade edilmiştir.

¹⁷⁸ Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 27.11.1997 sayılı özelgesinde, işletmenin aktifine kayıtlı demirbaşın bakım ve onarımı için başka bir yere gönderilmesi halinde sevk irsaliyesinin düzenlenmesine gerek olmadığı ifade edilmiştir. (Ürel, s.404.)

¹⁷⁹ Özgür Biyan, "Ticari Hayatta Mal Hareketlerinin Tespitinde Önemli Bir Belge "İrsaliye" ve Bir Eleştiri: İmza Hususuna İlişkin Kanuni Eksiklik", E- Yaklaşım Dergisi, Sayı 230, 2012. (<http://www.ozgurbiyan.com>), ET: 08.04.2019.

¹⁸⁰ Bayraklı, s. 219.

çok iş yerleri, şubeleri veya depoları arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gerekecektir.

Şekil bakımından sevk irsaliyesi faturanın tabi olduğu şekil ve nizam şartlarına tabi olarak düzenlenmelidir. Ancak faturadan ayrılan nokta ise sevk irsaliyelerinde fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler yer almamaktadır. Fiyat ve bedel bilgisi dışındaki şekli unsurları içermeyen sevk irsaliyesi hiç düzenlenmemiş sayılacaktır¹⁸¹.

Sevk irsaliyesi ve fatura ayrı ayrı belgeler olarak düzenlenebileceği gibi, bazı durumlarda aynı belge üzerinde birlikte de düzenlenebilmektedir. Bu belgeye irsaliyeli fatura adı verilmektedir. Sevk irsaliyesi ile faturanın aynı belge ile birlikte düzenlenmesi sevk irsaliyesi ve fatura bakımından kanundaki hükümlerin ayrı ayrı uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir¹⁸². Örneğin, malların sevkiyatı esnasında irsaliyeli faturanın bulundurulmaması sevk irsaliyesinin bulundurulma yükümlülüğüne aykırılık teşkil edecektir. Aynı şekilde irsaliyeli faturanın fatura düzenleme süresinde düzenlenmemesi halinde de faturanın geç düzenlenmesine ilişkin kanun hükümleri uygulanacaktır¹⁸³. Sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi malların sevk tarihi olacağı için faturanın düzenlenme süresinin hesabında sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi esas alınacaktır¹⁸⁴. Bu bakımdan da sevk irsaliyesi önem arz etmektedir.

Danıştay'ın sevk irsaliyesinin düzenlenmesi ve bastırılmasına ilişkin çeşitli kararları mevcuttur. Örneğin Danıştay 3. Dairesi bir kararında¹⁸⁵, bir takvim yılı başından beri faaliyetine devam eden mükellefin takvim yılı ortasında sevk irsaliyesi bastırmasını, basım tarihinden önceki işlemlerde sevk irsaliyesi kullanılmadığına karine kabul etmiştir¹⁸⁶. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında¹⁸⁷, sevk irsaliyesinde bulunması gereken zorunlu unsurların eksikliğini belgenin hiç

¹⁸¹ Taşdelen, s. 177.

¹⁸² Biyan, Vergi Hukuku, s. 127.

¹⁸³ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 187.

¹⁸⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 02.09.1997 tarihli Özelgesinde, irsaliyeli faturada düzenlenme saatinin yer alması gerektiği ifade edilmiştir.

¹⁸⁵ T.19.03.1988, E.1988/40, 1988/2372.

¹⁸⁶ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.247.

¹⁸⁷ T. 24.01.1997, E. 1995/435, K. 1997/83.

düzenlenmemiş sayılması yönündeki yaptırımın belge sayısının eksik düzenlenmesi halinde uygulanmayacağını ifade etmiştir¹⁸⁸.

Sevk irsaliyesinde tanzim tarihi ya da fiili sevk tarihinin eksik olması halinde ise Danıştay, bu durumu sevk irsaliyesinin hiç düzenlenmemiş olması durumu olarak kabul etmesine karşılık VUK 353. madde kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulamak yerine VUK 352. madde kapsamından ikinci dereceden usulsüzlük cezası uygulama yoluna gitmektedir¹⁸⁹. Danıştay 4. Dairesi 1996 tarihli bir kararında¹⁹⁰, sevk irsaliyesinin düzenlenmesindeki amacın, taşınan mala ilişkin faturanın düzenlenmesini sağlamak olduğundan, taşıma işlemi bittikten sonra sevk irsaliyesi düzenlenmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilmesinin mümkün olmadığını ifade etmiştir¹⁹¹.

Madde metninde yer verilen bir diğer belge türü taşıma irsaliyesidir. Taşıma irsaliyesi terimsel olarak sevk irsaliyesine benzetmekle birlikte iki belge türü arasında farklılıklar mevcuttur. Taşıma irsaliyesi, ücret karşılığı bir malı bir yerden bir başka yere taşımak suretiyle nakliye işi yapan kişilerce düzenlenmesi gereken belge türüdür¹⁹². Taşıma irsaliyesi seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilerek düzenlenmelidir.

Taşıma irsaliyesinde bulunması gereken şekli unsurlar VUK 240. maddesi ile belirlenmiştir. Buna göre, taşıma irsaliyesinde; malın ambara giriş tarihi, malın cinsi, malın miktarı, malın kimin tarafından tevdi edildiği, malın nereye ve kime gönderildiği, alınan nakliye ücreti tutarı, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarası bulunması gerekmektedir. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtıran, bir nüshası eşyayı taşıyan¹⁹³ aracın sürücüsüne veya kaptanına verilerek, bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır¹⁹⁴. Taşıma irsaliyesi için getirilmiş olan kanun hükümleri, nakliye komisyoncuları ile acenteler bakımından da uygulanacaktır. Kanunda belirtilen hükümler doğrultusunda düzenlenme şekline riayet edilmeksizin düzenlenen taşıma irsaliyesi hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

¹⁸⁸ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 282.

¹⁸⁹ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 284.

¹⁹⁰ T.23.10.1996, E.1995/3819, K.1996/3784 sayılı kararı.

¹⁹¹ Ürel, s. 405.

¹⁹² Bayraklı, s. 219.

¹⁹³ Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın T.05.09.2006 tarihli Özelgesinde, taşıma irsaliyesinin bir nüshasının yapışkanlı hale getirilip paketlerin üzerine yapıştırılarak kullanılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir. (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) XIII. Cilt, s. 774.)

¹⁹⁴ Biyan, Vergi Hukuku, s. 127.

(3) Diğer belgeler

Madde de tahdidi olarak sayılan belgelerden bir diğeri de günlük müşteri listesidir. Günlük müşteri listesi, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri tarafından düzenlenen belgelerdir. Bu yerler günlük müşteri listelerini, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı teselsül ettirerek düzenlemek ve bulundurmak mecburiyetindedir¹⁹⁵. Günlük müşteri listesinde, mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi, oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti ve düzenleme tarihi bilgileri bulunmak zorundadır. Aksi durumda hiç düzenlenmemiş sayılma yaptırımı ile karşılaşılacağı açıktır¹⁹⁶.

Madde metninde adı geçen diğeri bir belge de yolcu listesidir. Yolcu listeleri, şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükelleflerin, T.C. Devlet Demiryolları hariç, taşıtların yaptığı her sefer için düzenledikleri, müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren listelerdir¹⁹⁷. İki nüsha halinde düzenlenen yolcu listesinin bir nüshası sefer sonuna kadar taşıtta ve diğeri nüshası ise işyerinde bulundurulur. Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri üç nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası komisyoncu veya acente konumunda olan bu kimseler tarafından saklanır. Yolcu listelerinde, yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi, taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati, bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı bilgileri yer almak zorundadır.

Madde metninde son olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerden bahsedilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na VUK mükerrer 257. madde ile bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirleme, bunlarda değişiklik yapma, bedeli karşılığında basıp dağıtma veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtma veya dağıttırma, bunların kayıtlarını tutturma, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirme veya

¹⁹⁵ Bayraklı, s. 219.

¹⁹⁶ Doğusoy, s. 61.

¹⁹⁷ Bayraklı, s. 219.

kaldırma, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırma yetkisi tanınmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye binaen bazı belgelerin düzenlenmesi zorunluluğu getirebilmektedir¹⁹⁸. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini uygulamada tebliğler aracılığı ile kullanmaktadır. Bakanlıkça yayımlanan bu tebliğler ile düzenlenme, kullanma, bulundurma gibi zorunluluğu bulunan belgeler bakımından bu zorunluluklara uyulmaması halinde özel usulsüzlük kabahati işlenmiş olacaktır¹⁹⁹. Nitekim Danıştay kararları da bu yöndedir. Danıştay 4. Dairesi 2012 yılında vermiş olduğu bir kararında²⁰⁰ “... Düzenleme yetkisinin mükerrer 257. maddeye dayanması ve 353. maddenin 2. bendinde açıkça, bu yetki ile getirilen zorunluluğa uyulmamasının özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren eylem arasına alınması nedeniyle Maliye Bakanlığınca yayınlanan 183, 184, 185, 200 ve 222 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerle adisyon düzenlenmesi zorunluluğu getirilmesinden dolayı bu zorunluluğa uymayanlar adına özel usulsüzlük cezası kesilmesinin yasallık ilkesine aykırı düştüğünden bahisle verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.” ifadeleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın VUK mükerrer 257. maddeden aldığı yetkiye dayanarak düzenleyici işlemlerle belirlenen belge türleri bakımından da VUK 353. maddenin uygulanacağını karara bağlamıştır.

b. Uygulanacak ceza miktarı

Madde metninde özel usulsüzlük kabahatine yol açacak fiillere konu belge türlerine yer verildikten sonra sayılan belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenmekle birlikte asli ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı düzenlenmesi, elektronik olarak düzenlenmesi gerekenler bakımından bu zorunluluğa uyulmayarak fiziki olarak düzenlenmesi ya da hiç düzenlenmemiş sayılmasına yol açılması halinde uygulanacak olan özel usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir. Uygulanacak ceza miktarı özel usulsüzlük kabahatini işleyen kişinin nihai tüketici olup olmadığına göre farklılık arz etmektedir.

¹⁹⁸ Biyan, Vergi Hukuku, s. 130.

¹⁹⁹ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 247.

²⁰⁰ T.17.09.2012, E. 2009/8079, K. 2012/4187 (Doğusoy, s. 78-81'den naklen alınma.)

(1) Nihai tüketici olmayanlara uygulanacak ceza miktarı

Nihai tüketici olmayan kişilerce, madde metninde yer alan özel usulsüzlük fiillerinin işlenmesi halinde her bir belge için 290²⁰¹ Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesileceği yine madde metninde düzenlenmiştir.

Ancak madde devamında, her bir belge türüne ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 14.800 Türk Lirasını, bir takvim yılı içinde ise 148.000 Türk Lirasını geçemeyeceği hükme bağlanmıştır. Görüldüğü üzere, madde metninde, VUK 353. maddenin 1. fıkrasında yer alan belgeler bakımından kesilecek özel usulsüzlük cezalarının hesabında esas alınan nispi orana yer verilmeyerek, kesilecek ceza miktarı maktu olarak belirlenmiştir.

Uygulamada madde metninde yer alan düzenlemenin açık olmadığı gerekçesi ile farklı ceza uygulamalarına gidilmiştir. VUK 353. maddeye istinaden kesilen özel usulsüzlük cezalarının hukuka uygunluğunu inceleyen vergi mahkemelerinden bazıları, madde metninde yer alan “her bir belge için” ibaresini belge sayısı olarak değil de belge türü olarak kabul ederek hüküm kurma yoluna gitmektedir. Buna karşılık Danıştay’ın bu yönde verilen vergi mahkemesi kararlarını onadığı kararları²⁰² olduğu gibi, son zamanlarda istikrar kazanan aksi yönde kararları²⁰³ da mevcuttur. Danıştay aksi yöndeki bu kararlarında, madde metninde yer alan “her bir belge için” ibaresi ile kanun koyucunun kastettiğinin belge sayısı olduğunu hüküm altına almıştır. Zira Danıştay söz konusu ibarenin belge türüne atfen kullanıldığının kabul kabulü halinde, aynı bendin devam eden ikinci paragrafında yer alan “her bir belge nevine” ibaresinin anlamsız kalacağını ifade etmiştir.

Ancak Danıştay dairelerinin bu yöndeki kararlarına karşı yerel mahkeme niteliğindeki vergi mahkemelerinin kararlarında direnmesi karşısında konu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nda görülerek karara bağlanmıştır. Buna göre Danıştay Dava Daireleri

²⁰¹ 01.01.2019 tarihi itibarıyla belirlenen tutar.

²⁰² Danıştay 4. Dairesi T.21.02.2008, E.2007/3071, K. 2008/588 sayılı kararı (Doğusoy, s. 75’den naklen alınma)

²⁰³ Danıştay 4. Dairesi T.05.06.2013, E.2013/1159, K. 2013/4177 sayılı kararı

Kurulu 2013 yılında verdiği kararında²⁰⁴ “...sözü edilen ifadenin, belge türüne atfen kullanıldığının kabulü halinde, aynı bendin ikinci fıkrasında yer alan “her bir belge nevine ilişkin olarak” ifadesi anlamsız kalmaktadır. Bu yüzden birinci fıkradaki “her bir belge için” ifadesinin, belge sayısına işaret ettiğinin kabulü gerekmektedir” ifadeleri ile uygulamadaki ikiliğe son vermiştir.

(2) Nihai tüketicilere uygulanacak ceza miktarı

Madde metninde adı geçen belgeleri almamak suretiyle özel usulsüzlük kabahatine yol açan şahısların nihai tüketici olması halinde kanun koyucu görece daha hafif cezaların uygulanmasına hükmetmiştir. Buna göre, nihai tüketicilere kesilecek ceza miktarı madde metninde maktu olarak belirlenen 290 TL’nin beşte biri olan 58 TL olacaktır.

Burada önem arz eden husus, kanun nihai tüketiciler bakımından belge almama fiilinin cezalandırılmasını, bu belge almama fiilinin tespitinin, ancak vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce ya da bakanlık tarafından tespit yapma yetkisi verilen kişilerce yapılması şartına bağlamıştır²⁰⁵. Bu şahıslar dışında, vergi idaresinde çalışan başkaca bir memur dahi olsa bu yönde bir tespit yapması mümkün değildir. Bu yönde yetkisiz şahıslarca tespit yapılsa dahi özel usulsüzlük cezasının kesilmesinden bahsedilemeyecektir²⁰⁶.

Yetkili kişilerce düzenlenen belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayan nihai tüketiciye verilmesi ile bu tespit tutanağı ceza ihbarnamesi yerine geçecektir. Bu itibarla ceza ihbarnamesine karşı gidilecek yola başvuru süresi işbu tespit tutanağının alınması ile başlayacaktır.

3. Tahsilât ve ödemelerin geçerli belgeye bağlanmaması

Hazine ve Maliye Bakanlığı kanunen²⁰⁷ mükelleflere yapmış oldukları işlemlerle ilgili tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu getirmeye ve bu zorunluluğun

²⁰⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu T.25.12.2013, E. 2013/533, K.2013/939 sayılı kararı (Doğusoy, s. 194’ten naklen alınma.)

²⁰⁵ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 259.

²⁰⁶ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 284.

²⁰⁷ VUK mükerrer 257. madde.

kapsamını ve uygulamaya ilişkin usûl ve esaslarını belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bakanlık bu yetkisini kullanarak belirli konularda belirli tahsilât ve ödeme şekillerini, bu tahsilât ve ödeme şekillerin belirli belgelerle tevsikini zorunlu tutmuştur²⁰⁸. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde VUK mükerrer 355. maddenin dördüncü fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezaları öngörülmüştür.

Buna göre mükellefler, Bakanlıkça belirlenen alanlardaki tahsilât ve ödemelerini, banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmek zorundadırlar. Burada kanun koyucunun amacı yine kamu yararı olup mükelleflerin nakit hareketlerinin takibini mümkün ve kolay kılmak suretiyle vergi kayıplarını önlemektir²⁰⁹. Mükellefler tahsilât ve ödemelerine ilişkin işlemlerini kendi aralarında düzenleyecekleri belgelerle belgelendirmeleri halinde bu belgeler özel hukuk açısından geçerliliğini korumakla birlikte vergi hukuku açısından istenen şekilde ve kanalla belgelendirilmediği için ceza uygulanması yoluna gidilecektir²¹⁰.

a.Mal ve hizmet işlemlerinde tahsilât ve ödemeler

Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin birinci fıkrası kapsamında fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbapları, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ve vergiden muaf esnaflar, mal alım ve satım işlemine ilişkin bedelin 7.000 TL'yi²¹¹ aşması halinde bu bedeli tahsilâtını ya da ödemesini, banka, özel finans kurumları veya PTT Genel Müdürlüğü gibi aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilât ve ödemelerini söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmek zorundadır²¹².

Tahsilât ve ödemeleri tevsik zorunluluğu kapsamına giren kişiler, bu zorunluluk kapsamına giren ve girmeyen kişilerle yaptıkları mal ve hizmet alım-satım işlemlerine

²⁰⁸ Doğusoy, s. 61-62.

²⁰⁹ Bayraklı, s. 230.

²¹⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.209.

²¹¹ 29572 sayılı ve 24/12/2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 459 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile 1/1/2016 tarihinden itibaren uygulanan miktar.

²¹² Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 15.12.2006 tarihli Özeldesinde, şirketin elemanına bir defada yaptığı ücret ödemesinin yasal sınırı aşması halinde, bu ödemenin banka vasıtasıyla yapılması gerektiği ifade edilmiştir. (Ürel, s. 423.) Bununla birlikte Danıştay 9. Dairesi T.16.02.2011, E.2010/1777, K. 2011/393 sayılı kararında, şirket ile ortakları arasındaki ödeme ve tahsilâtların banka ve finans kurumu aracılığı ile yapılmasının zorunlu olmadığı ifade edilmiştir.

dair tahsilât ve ödemeleri bakımından bu zorunluluğa tabidirler. Bunun aksine bu zorunluluk kapsamına girmeyen kişilerin (nihai tüketiciler) kendi aralarında yaptıkları işlemlere konu tahsilât ve ödemeler parasal sınıra bakılmaksızın tevsik zorunluluğu kapsamından muaf tutulmaktadır²¹³. Bu zorunluluğun belirlenen parasal sınırın altında aranmayacağı da açık olup ihtiyari olarak belirlenen parasal sınırın altında kalan miktarlar bakımında yapılacak tahsilât ve ödemeler de aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılabilir ve yine bu kurumlar aracılığı ile tevsik edilebilir.

Bununla birlikte yapılan işlemin bedeli belirlenen parasal sınırın üstünde olmakla birlikte bu zorunluluğun istisnaları da mevcuttur. Bu istisnalar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Tebliğler²¹⁴ ile getirilmektedir. Bu istisnalardan bazıları noterlerde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilât ve ödemeler, tapu sicil müdürlüklerinde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilât ve ödemeler, kamu kurum ve kuruluşlarının veya bunlara ait müesseselerin ihale işlemleri için yatırılacak teminatlara dair yapılan ödemeler olup bu tahsilât ve ödemeler parasal sınırın üstünde olsa dahi aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılmak ve bu kurumlarca düzenlenen belgelerde tevsik edilmek zorunda değildir.

Bir istisna olarak kabul edilebilir olmamakla birlikte sahte faturalar bakımından da bu sahte faturalara konu bedellerin tahsilinin ya da ödenmesinin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılmaması halinde özel usulsüzlük fiilinden ve cezasından bahsedilmesinde hukuk mantığı açısından gerek bulunmamaktadır²¹⁵. Nitekim Danıştay 9. Dairesi bir kararında²¹⁶ ‘... Olayda, davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporunda, miktar itibarıyla banka ve finans kurumları aracılığıyla ödenme yapılmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği belirtilen faturaların, ...sayılı vergi inceleme raporunda sahte fatura düzenlediği kabul edilen ...'ye ait faturalar olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, taraflar arasında anılan faturalar içeriği mal tesliminin gerçekleşmediğinin vergi inceleme raporu ile kabul edilmesine rağmen aynı zamanda bu fatura bedellerinin faturayı düzenleyen mükellefe banka ve finans kurumları aracılığıyla ödenmediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilmesi, 213 sayılı Kanunun mükerrer

²¹³ Taşdelen, s. 181.

²¹⁴ 320, 323, 324, 332, 459, 469, 479 ve 480 sıra nolu VUK Tebliğleri.

²¹⁵ Sağlam, s. 15-16.

²¹⁶ T. 12.11.2013, E.2010/1579, K. 2013/9782 sayılı kararı (Sağlam, 47. dipnottan naklen alınma.)

355. maddesinin 4. fıkrasının getiriliş amacına aykırı bir durumdur.” ifadelerine yer verilmiştir.

Uygulamada tahsilâtların veya ödemelerin banka gibi aracı kurumlar kanalıyla yapılması halinin, sahte fatura kullanma suçlamasından kurtulma yolu olduğu yönünde yaygın bir inanç bulunmaktadır. Ancak bu yönde aracı kurumlar kanalıyla yapılan tahsilât ve ödemelerin sahte fatura kullanılmadığına kesin bir delil teşkil ettiği söylenememektedir. Nitekim Danıştay’ın da bu yönde kararları mevcuttur²¹⁷. Bu durum güçlü bir karine teşkil etmekte olup ispat yükünü idarenin üzerinde bırakmaktadır. İdare tarafından ise durumun ispatı çok güç olduğundan uygulamadaki inanç yaygınlaşmaktadır²¹⁸.

Tahsilât ve ödeme işlemleri nitelik itibarıyla birbirinin karşılığını oluşturan işlemlerdir. Taraflardan birisi ödeme işlemi yaparken diğeri de tahsilât işlemi yapmış olacaktır²¹⁹. Bu bakımdan aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi gereken bir ödemenin bu zorunluluğa uyulmaksızın yapılması halinde, aynı zamanda bu zorunluluğa uyulmaksızın yapılan bir tahsilât işlemi de mevcut olacaktır. Bu bakımdan ödemeyi usûlüne uygun yapması gereken kişiye ve tahsilâtı usûlüne uygun yapması gereken kişiye ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilecektir²²⁰.

Uygulamada bu zorunluluk kapsamına giren kişilerin mal veya hizmet alım satım işleminin karşılığını oluşturan bedelin parasal sınırın altında kalacak şekilde kısmî ödenmesi ya da tahsili ile bu zorunluluktan kurtulmaya çalıştığı görülmektedir. Ancak parasal sınırın altında kalması gayesi ile kısım kısım yapılan bu ödemelerin ya da tahsilâtın usule uygun olduğu bir yanılgıdan ibarettir. Mükelleflerin bu yönde yasayı dolanma çabaları sonuçsuz kalmaktadır²²¹.

Yapılan mal veya hizmet alım satım işleminin karşılığını oluşturan bedel bir bütün olarak parasal sınır bakımından değerlendirilmekte olup bu bedelin parasal sınırın altında kalacak şekilde parça parça ödenmesi ya da tahsili usule aykırı olacak olup cezanın

²¹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu T.12.04.1994, E. 1993/199, K. 1994/194 sayılı kararı <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=7107#>, ET: 10.04.2019.

²¹⁸ Özgür Biyan, “Banka Aracılığı İle Ödeme Yapılması “Sahte Fatura Kullanma” Suçlamasına Karşı Bir Önlem Olabilir Mi?”, E- Yaklaşım Dergisi, sayı: 203, 2009. (<http://www.ozgurbiyan.com>), ET:08.04.2019.

²¹⁹ Taşdelen, s. 181.

²²⁰ Karakoç Vergi Ceza Hukuku, s. 185.

²²¹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 210.

uygulanmasını gerektirecektir. Örneğin, birinci sınıf bir tüccar işletmesi için gereken ham maddeyi 14.000 TL karşılığında bir başka tüccardan satın aldığıında, işlem bedeli 14.000 TL olup 7.000 TL'lik parasal sınırın üstünde olduğu için ödemenin banka gibi aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması gerekmektedir. 14.000 TL'lik bu ödemenin her ay 2.000 TL olarak 7 ayda ödenmesine karar verilmesi ve aylık 2.000 TL'lik ödemelerin elden yapılması mümkün olmayacaktır.

Aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunlu bulunan tahsilât ve ödemeler, bu kurumlarca mevzuatlarına göre düzenlenen belgelerle (dekont, hesap bildirim cetveli, alındı vb.) tevsik edilmiş olacaktır. Aynı şekilde çek veya kredi kartı aracılığı ile yapılan ödeme ve tahsilâtlar da birer bankacılık işlemi kabul edilmektedir²²². Tevsik zorunluluğu kapsamında yapılan işlemler için aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler, yapılan işlemi değil o işleme ilişkin tahsilât veya ödemeyi tevsik etmektedir. Dolayısıyla tahsilât ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması, bu zorunluluğu ortaya çıkaran işleme ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeleri düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır²²³.

Tahsilât ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapma ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükellefler bakımından hem tahsilâtı usûlüne uygun yapmayan hem de ödemeyi usulüne uygun yapmayan bakımından ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilecektir²²⁴. Madde metninde tahsilât ve ödemelerin tevsik zorunluluğuna uymayan şahsın niteliğine göre cezai ayrıma gidilmiştir.

Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980 TL, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490 TL'den az olmamak üzere, her bir işlem için işleme konu meblağın %5'i oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak maddenin devamında bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamının 1.480.000 TL'yi geçemeyeceği ifade edilmiştir. Ceza uygulanabilmesi için bu zorunluluğa uymayan kişilere önceden bir yazılı tebliğat

²²² Taşdelen, s. 181.

²²³ 459 sıra no'lu VUK Genel Tebliği.

²²⁴ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 185-186.

gönderilmesi zorunlu değildir. Bu yönde bir yasal düzenleme olmadığı gibi Danıştay içtihatlarının çoğu da bu yöndedir²²⁵. Ancak aksi yönde kararlar da mevcuttur²²⁶.

b. Kiralama işlemlerinde tahsilât ve ödemeler

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine tanınan yetki kapsamında kira sözleşmelerinden doğan kira ödemelerini ve tahsilâtlarını bir takım şekli şartlara bağlamıştır. Bu şekli şartları, kira bedelinin ödenmesinin veya tahsilâtının banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince yapılması ve bunlarca düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi yönündedir. Ancak bu zorunluluk her türlü kira sözleşmesi için geçerli olmayıp yalnızca konut ve işyerine dair kira sözleşmesinden doğan kira bedellerinin ödenmesi ve tahsilinde söz konusu olmaktadır²²⁷.

Konut ve işyerine dair kira sözleşmelerine binaen ödenecek veya tahsil edilecek olan kira bedelinin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunluluğu 268 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Tebliği ile getirilmiştir²²⁸. Bu zorunluluk kira sözleşmesinde bedelin parasal olarak ödenmesi ve tahsili halinde geçerli olan bir zorunluluk olup kira bedeline karşılık bir edimin yerine getirilmesi ya da kira bedelinin nakdi değil de aynî olarak ödenmesi hallerinde artık banka ya da diğer aracı finansal kurumlar aracılığı ile yapılabilecek bir ödeme ve tahsilâtta bahsedilmesi mümkün olmayacağından bu yöndeki kira bedellerine dair tevsik zorunluluğu bulunmamaktadır.

Aynı şekilde kira bedeli nakdi olarak kararlaştırılmış olmakla birlikte hiç ödenmemesi halinde de artık bir ödeme veya tahsilâtta bahsedilemeyeceği için bu yönde bir zorunluluk ve cezai yaptırımdan bahsedilmesi de mümkün olmayacaktır. Bununla birlikte kiranın hiç ödenmemesine ilişkin genel hükümler bağlamında yasal yollara başvuru imkânı bulunmaktadır. Tevsik zorunluluğu kapsamı dışında olan bir diğer durum da mahkeme ve icra yoluyla yapılan konut ve işyeri kira bedeline ilişkin tahsilâtlardır. Kira

²²⁵ Danıştay 4. Daire T.26.09.2007, E.2007/1506, K.2007/2909 sayılı kararı.

²²⁶ Danıştay 4. Daire T.24.03.1998, E.1997/907, K.1998/131 sayılı kararında ve T.17.12.1996, E.1996/2603, K.1996/5672 sayılı kararında, VUK mükerrer 355. maddeye istinaden özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için genel tebliğ ile bildirimde bulunulmasının yeterli olmadığını, mükellefe özel olarak bildirimde bulunulması gerektiğini ifade etmiştir.

²²⁷ Taşdelen, s. 182.

²²⁸ 29.07.2008 ve 26951 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

sözleşmesine konu taşınmazın konut veya işyeri olması bakımından farklı uygulamalar düzenlenmiştir.

(1) Kiraya verilenin konut olması bakımından

268 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Tebliği ile getirilen düzenlemede, kiraya verilenin konut olması halinde kira bedelinin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla ödenmesi veya tahsil edilmesi ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi aylık kira bedelinin 500 TL'yi geçmesi şartına bağlanmıştır. Buna göre aylık kira bedeli 500 TL'yi aşan konut kira bedellerinin banka gibi aracı finansal kurumlar kanalıyla ödenmesi veya tahsil edilmesi gerekmektedir²²⁹.

Ancak daha sonra 09.06.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 298 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 268 nolu Tebliğ'de değişiklik yapılarak, konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamaalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin bu kira gelirlerini aracı finansal kurumlar kanalıyla tahsil etmesi ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu getirilen değişikliği göre, kısa süreli konut kiralamaalarında tutara bakılmaksızın kira gelirinin aracı finansal kurumlar kanalı ile tahsil edilmesi gerekecektir.

Birden fazla konut ve bu konutlara dair kira sözleşmesi olması durumunda her bir konuta dair kira sözleşmeleri ve bedelleri parasal sınırı aşp aşmama hususunda ayrı ayrı değerlendirilecektir²³⁰. Aylık kira bedeli 500 TL'nin altında olan konut kira sözleşmelerine dair kira bedellerinin ödeme ve tahsili elden ve başkaca yollarla yapılabilecektir. İhtiyari olarak banka gibi aracı finansal kurumlar kanalı ile ödeme ve tahsilât yapılabilecek olup bu yönde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Tevsik zorunluluğu kapsamına girip girmeme hususunda parasal sınır bakımından ölçüt aylık kira bedeli olup birikmiş kiralara toplu ödenmesi halinde parasal sınırı aşması tevsik zorunluluğuna tabi olunacağı anlamına gelmemektedir. Örneğin aylık kira bedeli 200 TL olan bir konutun 10 aylık kira bedeli toplu 2.000 TL olarak ödenmek istendiğinde parasal sınırın üstünde kabul edilerek banka kanalıyla ödenmesi zorunluluğuna tabi tutulmayacaktır. Ölçüt aylık

²²⁹ Doğusoy, s. 62.

²³⁰ Taşdelen, s. 182.

kira bedeli olduğundan, aylık 200 TL kira bedeli de parasal sınır olan 500 TL'den düşük olduğundan toplu olarak ödemesi yapılacak olan 2.000 TL kira bedeli elden ödeme şeklinde ödenebilecektir. Bununla birlikte aylık kira bedeli parasal sınırın üstünde olduğu için tevsik zorunluluğuna tabi olan bir kira bedeli ödemesinin parça parça ödenmek suretiyle parasal sınırın altına düşürülerek elden ödenmesi mümkün olmayacaktır.

Ticari işletmelere ait konutların kiraya verilmesi ile elde edilecek olan kira bedelinin tahsilinde de parasal sınır bakımından değerlendirme yapılırken kira bedeli ile birlikte KDV bedeli de dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır. Bir ayın belirli bir zamanı kadar kullanılan konutun o aylık kirasının hesabında aylık kira bedelinin konutun kullanıldığı güne oranla kira bedeli tespit edilerek parasal sınırı aşp aşmadığı değerlendirilecektir²³¹.

Kiralanın mülkiyetinin paylı ya da elbirliği mülkiyeti ile birden çok kişiye ait olması halinde, kira bedelindeki sınır her bir malik bakımından dikkate alınacaktır. Bu bakımdan her bir malikin elde ettiği kira bedeli geliri belirlenen parasal sınırın üstünde kalıyorsa bu durumda kira bedelinin banka gibi aracı finansal kurumlar aracılığı ile tahsil edilmesi zorunlu olacak olup bu zorunluluğa uymayan her bir malik bakımından özel usulsüzlük fiili işlenmiş kabul edilecektir²³².

(2) Kiraya verilenin işyeri olması bakımından

Kira sözleşmesine konu yerin işyeri olması halinde, kira bedeline ilişkin tevsik zorunluluğunun uygulanması için kira bedeline dair parasal bir sınır getirilmemiştir. Bu nedenle kiralanan yerin işyeri olması halinde, kira bedelinin miktarına bakılmaksızın kira bedelinin aracı finansal kurumlar kanalıyla ödenmesi veya tahsil edilmesi ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Bu zorunluluk bağlamında işyerinin tanımı da önem arz etmektedir. VUK 156. maddede işyerinin tanımı; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane,

²³¹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.215.

²³² Özgür Biyan, "Kiralarn Bankadan Ödeme Zorunluluğunda Spesifik Bir Durum: Birlikte Mülkiyet Hallerinde 500 YTL'lik Sınır Nasıl Dikkate Alınmalı?", Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 243, 2008. (<http://www.ozgurbiyan.com>), ET:08.04.2019.

idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak yapılmıştır. İşyeri tanımı başka kanunlarda da yapılmış olmakla birlikte işyeri kira bedellerinin tevsik zorunluluğu vergi hukuku alanında getirilen bir zorunluluk olduğunda VUK'ta yer alan tanımın esas alınmasında yarar olacağını savunmak mümkündür.

(3) Uygulanacak ceza miktarı

Kiraya verilenin konut olması halinde, 500 TL'lik parasal sınırın üstünde kalan kira bedelinin tahsilâtı ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapma ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etme zorunluluğuna uyulmaması halinde cezai hükümler yalnızca konutu kiraya verenler bakımından uygulanacak olup kiracılara karşı bir ceza uygulamasına gidilmeyecektir.

Kiralananın işyeri olması halinde ise miktarına bakılmaksızın kira bedelinin tahsilâtı ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapma ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etme zorunluluğuna uyulmaması halinde, hem kiralayana hem de kiraya verene karşı ayrı ayrı cezai yaptırım uygulanacaktır²³³.

Madde metninde tahsilât ve ödemelerin tevsik zorunluluğuna uymayan şahsın niteliğine göre cezai ayrıma gidilmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980 TL, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490 TL'den az olmamak üzere, her bir kira sözleşmesi için tevsik zorunluluğuna uyulmaksızın (elden ödeme veya tahsilât) ödenen veya tahsil edilen kira bedelinin %5'i oranında özel usulsüzlük cezası kesilir²³⁴. Ancak maddenin devamında bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamının 1.480.000TL'yi geçmeyeceği ifade edilmiştir.

²³³ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 309.

²³⁴ Arslaner, s. 59.

Kira bedeline ilişkin tevsik zorunluluğuna uyulmaması halinde %5 oranında kesilecek olan cezaya esas alınacak olan meblağın kira bedelinin tamamı olmayıp, tevsik zorunluluğuna uyulmaksızın ödemesi veya tahsilâtı yapılan (elden yapılan) meblağ olması 268 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Tebliği ile getirilmiş bir husustur²³⁵.

Tebliğde yer verilen örnek ve açıklamalı düzenleme şu şekildedir; bayan (B)'ye ait olan ve 2008 yılına ilişkin aylık 450'şer TL kira geliri bulunan üç adet işyeri için kiracılar tarafından 250'şer TL'lik kısım banka aracılığıyla, kalan tutarlar ise elden nakit olarak ödenmiştir. İşyerlerini kiralayan mükelleflerden biri birinci sınıf tüccar, diğerleri serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunmakta olup bayan (B)'nin gelir vergisine ilişkin başka bir faaliyeti yoktur.

Bu durumun tespit edilmesi halinde bayan (B) ile kiracı mükellefler adına, üç işyeri için elden yapılan tahsilât ve ödeme işleminin her biri için ayrı ayrı, VUK mükerrer 355. maddede belirlenen ceza tutarından az olmamak üzere özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Elden yapılan tahsilât ve ödemelerin %5'inin asgari ceza tutarının altında kalması halinde ise her bir işlem için asgari ceza tutarı kadar ceza kesilmesi gerekecektir.

B. Bilgi Verme Ve Bildirimde Bulunma Zorunluluğuna Aykırılık Oluşturan Fiiller Ve Uygulanacak Ceza Miktarları

Özel usulsüzlük fiil ve cezalarının getiriliş amacının, vergilendirme sürecinin düzgün işleyebilmesi adına mükellefleri birtakım şekil şartlarına uymaya zorlamak olduğu aşîkârdır. Vergilendirme sürecinin doğru işleyebilmesi için vergi idaresince re'sen araştırma ve inceleme yapılabileceği gibi, mükelleflerden de bu amaç doğrultusunda hareket etmeleri beklenmektedir. Bu beklenti kapsamında, mükelleflerin, bazı birtakım bilgi ve belgeleri, istek üzerine ya da sürekli vermesi zorunlu kılınmıştır²³⁶. Bu zorunluluğa kasti olarak uyulmaması söz konusu olabileceği gibi, bilgi vermenin unutulması suretiyle ihmali olarak da uyulmaması mümkündür. Kanun değişikliğinden önce VUK 361. maddede bilgi vermekten çekinme suçu yer almakta ve cezalandırılma işlemi ceza mahkemelerince yapılmakta iken kanun değişikliği ile günümüz

²³⁵ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 309.

²³⁶ Taşdelen, s. 192.

uygulanmasında bu zorunluluğa uyulmaması halinde özel usulsüzlük kabahatinden ve buna bağlı olarak özel usulsüzlük cezasından söz edilmektedir²³⁷.

Bu noktada genel ceza hukuku ve Anayasal ilkelerin bilgi istenilen kişiler bakımından uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusudur. Özellikle Anayasa'nın 38. Maddesinin 5. fıkrasında²³⁸ yer alan “susma hakkı” bağlamında, yetkili idarece kendisi hakkında aleyhe sonuç doğurabilecek hususları içeren bilgilerin istenildiği kişinin “susma hakkı” kapsamında bilgi vermekten çekinme hakkı olup olmadığı tartışmalıdır²³⁹.

Bu bakımdan ortada çatışan iki menfaatin varlığından bahsedilmesi yanlış olmayacaktır. İlk menfaat ilgilinin bilgi vermesi halinde aleyhine işlem yapılmasından çekindiği için susma hakkını kullanmak suretiyle koruduğu kendi menfaati olup ikinci menfaat ise ilgiliden bilgi almak suretiyle tam ve zamanında vergilendirme yaparak kamu yararını korumaya çalışan idarenin yani devletin menfaatidir. Sorun ise bu iki menfaatten hangisine üstünlük tanınacağı noktasında çıkmaktadır²⁴⁰.

Vergi Usul Kanunu'nda susma hakkına ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. Vergi ceza hukuku ise muhteviyatı itibariyle genel ceza hukukundan ayrı ve özerk bir hukuk alanı olup hedeflenen asıl amaç mükellefin zaten uymak zorunda olduğu vergi hukuku kurallarına uymasını sağlamak suretiyle kamu yararını korumaktır. Bu amaç doğrultusunda Vergi Usul Kanunu mükellefler bakımından uyulması gereken birçok şekil şartını düzenlemiştir. Bu şekil şartlarına uyulup uyulmadığını denetlemek, zamanında ve sağlıklı bir vergilendirme işlemi yapmak amacıyla ilgililerden bilgi istenilmesi halinde, ilgilinin susma hakkına istinaden bilgi vermekten çekinmesi, tüm uyulması gereken vergi usûl hükümlerini de anlamsız kılacaktır.

Özetle, doğru ve zamanında vergilendirme işleminin yapılabilmesi için ilgililer hakkında bilgi edinilmesi zorunludur. Bu bilgi eksikliği vergi idaresinin re'sen araştırması ile giderilebileceği gibi doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili mükellef aracılığı ile de

²³⁷ Ümit Süleyman Üstün, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları Ve Yargılama Usûlü”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı: 3-4, 2001, s.300-301.

²³⁸ “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.”

²³⁹ Bkz. Billur Yaltı Soydan, Mükellefin Hakları, Beta Yayınevi, İstanbul, 2005.

²⁴⁰ Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:15, Sayı:1, s. 36.

giderilebilecektir²⁴¹. Bu yönde doğru ve zamanında vergi incelemesi yapılması işlemine mükellefi de dâhil etmek olağan ve hukukidir. Bu dâhil etme işleminin zorlama yolu ile yapılması halinde mükellefe “susma hakkı silahını” vermek ise vergi idaresini vergilendirme sürecinde silahsız bırakacak olup silahların eşitliği ilkesini ihlal edilecektir. Aynı zamanda mükellefe susma hakkı tanınması halinde vergi idaresinin re’sen araştırma ilkesi doğrultusunda arama, inceleme gibi denetim faaliyetlerini arttırması gerekecek olup bu devlete ve mükellefe ağır bir yük olarak yansıyacaktır²⁴².

İlgililer istek üzerine ya da sürekli vermek zorunda oldukları bilgi ve belgeleri yasal olarak belirlenmiş belli süreler içerisinde vermeleri gerekmektedir. Bu süreler bakımından VUK’da yer alan sürelerin başlangıcı, hesaplanması, uzaması ve sürelerle ilişkin mücbir sebep hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Mücbir sebep halleri kanunda sayılmakla birlikte Danıştay içtihatları ile gelişmiş ve belirlenmiştir²⁴³.

1. İstek üzerine verilmesi gereken bilgileri vermeme fiili

İdarece, yetkili kurum ve kuruluşlarca mükelleflerden lüzum olması halinde bazı bilgileri vermesi istenebilmektedir. Mükellefin sürekli ve kendiliğinde vermek zorunda olmadığı, istek üzerine vermesi beklenen bilgileri vermemesi halinde özel usulsüzlük kabahati işlenmiş sayılacaktır.

a. Yetkililerce istenen bilgileri vermeme

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istedikleri bilgileri vermeye mecbur tutulmuşlardır²⁴⁴. Bilgi verme mecburiyeti olarak adlandırılan bu mecburiyet ancak istenilen bilgilerin vergilendirme

²⁴¹ Ali Erol, “Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu”, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, 2018, s.93.

²⁴² Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 299, 2006, s.150.

²⁴³ Örneğin; Danıştay, beyannamenin süresi içinde taahhütlü olarak postaya verilmesi, ancak postada kaybolmasını, defter ve belgelerin mahkemece alıkonulmasını, tutukluluk halini mücbir sebep olarak kabul etmiştir. Bununla birlikte ağır olmayan hastalıkları, hükümlülük halini, şirket müdürünün tutukluluk halini, tutukluluk halinin süreklilik arz etmesi durumunu mücbir sebep hali olarak kabul etmemiştir. (Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.141-145.)

²⁴⁴ VUK 148. madde.

işlemlerine ilişkin olması halinde söz konusu olacaktır²⁴⁵. Bu nedenle kişiler, yetkililerce kendilerinden istenilen fakat vergilendirme ile ilgisi olmadığı açıkça ortada olan hususlarda bilgi vermekten kaçınabileceklerdir. Bu durumda cezai yaptırım uygulanması söz konusu olmayacaktır. Aynı şekilde vergilendirme ile ilgili olmakla birlikte bu bilgileri isteyen kişilerin kanun nezdinde yetkili sıfatını haiz olmamaları halinde yine kendisinden bilgi istenenler bu bilginin verilmesinden imtina edebileceklerdir²⁴⁶.

Özel usulsüzlük kabahatini asıl oluşturan fiil, yetkili kişilerce vergilendirmeye ilişkin olarak istenilen bilgilerin verilmemesi olmakla birlikte bu bilgilerin eksik, yanlış ve çarpıtılmış olarak verilmesi halinde de kabahat fiilinin meydana geleceği kabul edilmektedir²⁴⁷. Zira asıl amaç verilendirilme işlemlerinin doğru ve zamanında yapılabilmesidir. Bu amacı zedeleyecek şekilde hareket edilmesi de bilgi vermeme kabahatine vücut verecektir.

Kanun, yetkili kişilerce bilgi isteme işleminin yazılı ya da sözlü yapılabileceğini ifade etmiştir. Bu doğrultuda bilgi istenmek üzere ilgililerin vergi dairesine zorla getirilemeyeceği de kanunda ifade edilmiştir²⁴⁸. Sözlü olarak istenen bilgileri verilmemesi halinde isteme bu sefer yazılı olarak tekit edilecektir. Bu tekit yazısı ile bilgilerin istendiği kişiye, cevap verebilmesi için münasip bir süre verilecektir²⁴⁹.

²⁴⁵ Danıştay 7. Dairesi T.01.10.1992, E. 1988/282, K.1992/4962 sayılı kararında “Yükümlüye, 1986 Eylül dönemi beyannamesinin verilmemesinin sebebini öğrenmek amacıyla tebliğ edilen bilgi isteme yazısına süresinde cevap verilmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasını; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148. maddesine göre, mükelleflerin, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları, aynı kanunun mükerrer 355. maddesinde bu hükme çekinme sebebi olmaksızın riayet etmeyenlere özel usulsüzlük cezası kesileceğinin hükme bağlandığı, davacı tarafından söz konusu yazının 213 sayılı Kanunun 148. maddesi kapsamında bilgi isteme yazısı mahiyetinde olmadığını iddia etmekte ise de; yükümlünün beyannamesini vermediği davalı idarece bilinmekte olmasına rağmen yine de beyannamenin yanlış bir hesap numarası ile verilebileceği veya bir başka vergi dairesine verilmesi mümkün olup bu durum da ancak yükümlünün bilgisi dâhilinde bulunduğundan, vergi incelemesine başlanmadan ve gereksiz tarhiyat işlemi yapılmadan yükümlüden bu hususlar hakkında bilgi istenilmesine, 213 sayılı Kanunun anılan hükmüne aykırılık bulunmadığından davacının bu yöndeki iddiasında isabet bulunmadığı, bu durumda, istenilen çeşitli bilgilere kanuni süresinde cevap vermeyen yükümlü adına kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle onayan İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 12.11.1987 günlü 1987/502 sayılı kararının; beyanname verilmemesi vergi dairesinin bilgisi dâhilinde bulunduğundan yeniden bilgi istenilmesinin yerinde olmadığı ileri sürülerek bozulması istemidir. Sonuç: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine, kararının onanmasına” şeklinde karar vermiştir. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=9478#>, ET: 20.04.2019

²⁴⁶ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 289.

²⁴⁷ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 217.

²⁴⁸ Bayraklı, s. 227.

²⁴⁹ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 185.

Kendilerinden, yetkili kişilerce bilgi istenen kişilerin bilgi vermeme kabahatini işlemiş sayılabilmeleri, kanuni bir ön şarta bağlanmıştır. Bu ön şart VUK mükerrer 355. maddenin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağını yazılı olarak bildirilmesi şart koşulmuştur²⁵⁰.

Kanunda yer alan ön şartı sağlayacak şekilde yapılan yazılı tebliğe rağmen istenilen bilgiler doğru bir şekilde verilmezse cezai hükümler uygulanacaktır. Hakkında cezai hükümler uygulanmasına rağmen bilgi verme zorunluluğuna hala uymayanlara yeniden süre verilerek bu zorunluluğu yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu zorunluluğu hala yerine getirmeyenler hakkında madde metninde yer alan özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır²⁵¹. Kanun metninde bahsi geçen ikinci sürenin tam olarak ne kadar olduğu açıkça yer almamaktadır. Bu noktada VUK 14. maddenin 2. fıkrasında yer alan *“kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder”* hükmü uygulama alanı bulacaktır. Bu durumda bilgi istenen kişinin bilgi vermesi için tanınan ikinci sürenin en az 15 gün olduğunun kabulü gerekir²⁵².

Kanunda yazılı bildirim koşulunun istisnasına da yer verilmiştir. Buna göre, bilgi verme zorunluluğunun yerine getirilmesine ilişkin usûl ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmayacaktır. Hukuk sistemimizde kabul gören kural kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağıdır²⁵³. Buradaki düzenlemenin dayandığı ilkenin de bu ilke olduğu söylenebilecektir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici işlemlerin niteliği itibarıyla kanun olmaması, düzenleyici işlemler ile bildirimin yapılmış sayılması ile kişilere cezai yaptırım yoluna gidilebilecek olması, bu düzenlemenin hukuk devleti ve hukuk devleti olmanın getirdiği kural ve ilkelere uyup

²⁵⁰ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 185.

²⁵¹ Biyan, Vergi Hukuku, s. 272.

²⁵² Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 217.

²⁵³ M.G. Derreux, “Kanunu Bilmemek Özür Sayılmaz Kaidesi Hakkında Bazı Düşünceler”, Çev. Jale Güral, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 2, Sayı 4, 1945, s. 197.

uymadığı hususunu tartışmaya açık hale getirmektedir²⁵⁴. Danıştay'ın da bu yönde içtihatları mevcuttur²⁵⁵.

Kendisinden bilgi istenen kişiler kanunda sayılmış bazı hallerde bilgi vermekten çekinme hakkını kullanabilirler. Bu çekinme hakkının kullanıldığı durumların mevcudiyeti halinde artık cezai yaptırımdan söz edilmesi mümkün olmayacaktır²⁵⁶. Bu çekinme halleri VUK 151. maddede sayılmıştır. Buna göre PTT idaresi, muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu bilgileri, hekimler, dış hekimleri, dişçiler, ebeler ve sağlık memurları hastaların hastalıklarına ilişkin bilgileri, avukatlar ve dava vekilleri, kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları durum ve hususlara ilişkin bilgileri bildirmekten çekinebilirler. Ancak hekimler ve avukatlar bakımından getirilen bu çekinme hakkının yalnızca hasta ve müvekkil ilişkisinden kaynaklanan hususlar bakımından geçerli olup hekim ve avukatların doğrudan kendi şahısları ve işletmeleri ile ilgili hususlarda bir çekinme haklarının bulunmamaktadır.

Aynı şekilde Ceza Muhakemesi Kanunu²⁵⁷ gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan belgelerin içeriği hakkında bilgi istenemeyecek, ilgililerce bu yönde bilgilerin verilmesinden çekinilebilecektir. Ancak doğrudan doğruya vergilendirme ile ilgili olmak üzere bu gibi belgelere istinaden doğan borçların miktarları ve alacaklıların adları gibi hususlarda bilgi istenebilecek ve verilebilecektir. Ayrıca kanun metninde memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurlarının bilgi verme mecburiyetine tabi olmadığı açıkça zikredilmiştir.

²⁵⁴ Anayasa Mahkemesi T.15.10.1991, E.1990/29, K.1991/37 sayılı kararında, Bakanlığa tanınan düzenleyici işlemlerle uyulması zorunlu kurallar getirme işleminin Anayasa'nın 6, 7, 8, 28 ve 73. maddeleri açısından değerlendirilmesinde, bu yetkinin sınırları belirsiz bir yetki olmadığını, Bakanlığa tanınan bu yetkinin vergi kaybını önlemeye yönelik bir kontrol mekanizması niteliğinde olduğu gerekçesiyle Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediğini ifade etmiştir. (Bkz. Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 306.)

²⁵⁵ Danıştay 3.Dairesi T. 23.11.1993, E. 1992/840, K: 1993/3347 sayılı kararında, Maliye Bakanlığı'nın iç genelgesinin vergi cezaları bakımından hukuk kaynağı olmayacağını ifade etmiştir. Aynı şekilde Danıştay 4.Dairesi T.9.3.2000, E. 1999/4118, K. 2000/967 sayılı kararında Maliye Bakanlığı'nca VUK.nun Mük.257'nci maddesinde verilen yetkiye dayanılarak genel tebliğlerle kullanma zorunluluğu getirilen belgenin kullanılmaması halinde ceza uygulaması yapılamayacağı; zira kanunda bu belge ile ilgili olarak herhangi bir ceza tayin edilmediğini ifade etmiştir. (Bkz. Turgut Candan, Vergisel Kabahatler Hukuku, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, 2008.)

²⁵⁶ Doğusoy, s.62.

²⁵⁷ Kanun metninde "Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88. maddesi gereğince" ifadesi geçmektedir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmesi ile Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu ilga edilmiştir. Bu doğrultuda kanun metnini "Ceza Muhakemesi Kanunu gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan belgeler" olarak kabul etmek mümkündür.

Son olarak kanun metninde, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemeyecekleri de açıkça düzenlenmiştir. Buna göre vergi dairesince bilgi istenilen bir şirket, ticari sırların paylaşamayacağı yönündeki özel hukuk hükümlerine dayanarak ya da yine kendisinden bilgi istenilen bir bankanın bankalara özgü mevzuatları gerekçe göstererek bilgi vermekten çekinmesi mümkün olmayacaktır. Ancak doğacak olan özel usulsüzlük fiilinin yaptırımının yalnızca para cezası olması göz önüne alındığında mali yönden güçlü ticari şirket ve bankaların bu para cezasını ödeyerek bilgi vermekten çekinme yoluna gitmeleri söz konusu olabilecektir²⁵⁸. Bu nedenle bilgi vermemeye bağlı doğan özel usulsüzlük fiil ve cezasının işlerlik kazanabilmesi adına mevzuatın değiştirilmesi gerektiği söylenebilecektir²⁵⁹.

b. Rayiç bedel tespitine ilişkin bilgileri vermeme

Rayiç bedelin tanımı Vergi Usul Kanunu'nda²⁶⁰, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri şeklinde yapılmıştır. Rayiç bedelin tespiti vergilendirme işlemlerinde ve vergi incelemelerinde önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında, mükelleflerin, bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziye Emlak Vergisi Kanunu'nun 31. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanılış tarzına ve kirada ise kiranın miktarına dair her türlü bilgileri verme zorunluluğu düzenlenmiştir²⁶¹. Rayiç bedelin tespitini sağlamaya yönelik bu zorunluluk rayiç bedeli tespit edilmeye çalışan taşınmazda kiracı olarak bulunan kişileri de kapsamaktadır²⁶².

Bu yönde bilgi verme zorunluluğuna uyulmaması özel usulsüzlük kabahatine vücut verecektir. İlginin cezalandırılabilmesi için gereken şartlar ve çekinme hakkına ilişkin hükümler burada da uygulama alanı bulacaktır.

²⁵⁸ Funda Başaran Yavaşlar, “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:143, 2000, s.184-185

²⁵⁹ Arslaner, s. 81.

²⁶⁰ VUK mükerrer madde 266.

²⁶¹ VUK 257. madde.

²⁶² Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 292.

c. Zirai kazanç komisyonlarına bilgi vermeme

Komisyonların yetkileri başlıklı VUK 86. maddede, zirai kazançları il ve merkez komisyonlarının, kamu idare ve müesseseleri ile devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzelkişilerden her türlü bilgileri isteyebileceği hüküm altına alınmıştır²⁶³. Madde metni devamında bilgi isteme usûl ve esaslarında, VUK 148. maddenin ikinci fıkrasında yer alan hükümlerin uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu doğrultuda ilgilinin cezalandırılabilmesi için gereken şartlar ve çekinme hakkına ilişkin hükümler burada da uygulama alanı bulacaktır. Bilgi verme zorunluluğuna uyulmaması özel usulsüzlük kabahatine vücut verecektir²⁶⁴.

d. Uygulanacak ceza miktarı

Uygulanacak olan ceza miktarı kanun metninde bilgi verme zorunluluğuna uymayan şahsın özelliğine göre belirlenmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900²⁶⁵ TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980²⁶⁶ TL, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490²⁶⁷ TL özel usulsüzlük cezasına hükmedilecektir.

Ancak kanun gereği verilmesi gereken bilgileri vermeyen kişilere bu zorunluluklarını yerine getirmeleri için tanınan ikinci sürede bu zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde madde metninde yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır. Verilen süre geçtikten sonra bilgi verilmesi cezanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir²⁶⁸. Nitekim Danıştay'ın da bu yönde kararları mevcuttur²⁶⁹.

²⁶³ Bayraklı, s. 227.

²⁶⁴ Taşdelen, s. 192.

²⁶⁵ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

²⁶⁶ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

²⁶⁷ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

²⁶⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 217.

²⁶⁹ Danıştay 7. Dairesi T. 08.06.1998, E. 1997/ 2535, K. 1998 / 2324 sayılı kararında “Kuruluş sözleşmesine ait damga vergisinin ödendiğine dair bilgi ve belgelerin, davacı şirketten, yasal düzenlemelerle verilen yetkiye dayanılarak yine bu düzenlemelere uygun şekilde istenildiği; ancak verilen süre geçirildikten sonra davalı vergi dairesi müdürlüğüne ibraz edildiği sabit bulunduğundan, bu eylem dolayısıyla kesilen dava konusu özel usulsüzlük cezasında kanuna aykırılık mevcut değildir.” ifadelerine yer verilmiştir. Aynı şekilde Danıştay 7. Dairesi T. 21.04.1999, E. 1998/ 1796, K. 1999 / 1640 sayılı kararında “Vergi dairesince bilgi ve belge istenilmesine ilişkin olarak gönderilen yazıya mükelleflerce süresi içinde cevap verilmemesi halinde, özel usulsüzlük cezası kesilebilir.” ifadelerine yer verilmiştir. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-5704#>, ET: 08.04.2019.

Bilgi istenilen kişinin tüzel kişi olması halinde, istenilen bilgiyi vermeye yetkili olan kişi, bilgi verme zorunluluğunun ve bu zorunluluğa uyulmaması halinde cezai yaptırımın muhatabı olacaktır.

2. Sürekli verilmesi gereken bilgileri vermeme fiili

Vergilendirme sürecinin doğru ve zamanında işleyebilmesi için istek üzerine verilmesi gereken bilgiler dışında mükelleflerce sürekli ve düzenli olarak verilmesi gereken bilgiler de bulunmaktadır. Burada da bir belge ve bilgi isteme durumu mevcut olup bu isteme eylemi bir kere gerçekleşmekte olup mükellefler bu genel istek üzerine kendiliğinden sürekli ve düzenli olarak bu bilgi ve belgeleri ilgili idareye sunmaya devam etmek durumundadırlar.

a. Matbaaların bastıkları belgeleri bildirmemesi

02.02.1985 tarih ve 18645 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren yönetmelikle²⁷⁰, Defterdarlık veya Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile anlaşması olan matbaalara bazı belgelerin basım ve dağıtım yetkisi tanınmıştır. Bu Yönetmeliğin 14. maddesi gereğince, anlaşmalı matbaacılar basım ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin olarak bilgi formunu düzenlemek ve Bakanlığın belirlediği esaslara uygun olarak elektronik ortamda internet üzerinden Bakanlığa göndermek zorundadırlar²⁷¹.

Yönetmeliğin ilgili maddesinin devamında, elektronik ortamda gönderilecek bilgi formlarının kapsamını, şeklini, bilgileri doğrudan doğruya gönderebilecek mükellef gruplarını ve bunlara ilişkin diğer usûl ve esasları belirlemeye, son genel nüfus sayımına göre nüfusu 5000 ve daha az olan yerlerde bulunan anlaşmalı matbaa işletmecilerinin bastıkları belgelere ilişkin bilgi formunu kâğıt ortamında göndermelerine izin vermeye ve bu yetkiyi mahalline devretmeye Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yetkili olduğu düzenlenmiştir.

²⁷⁰Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik.

²⁷¹ Doğusoy, s. 63.

347 Sıra Nolu VUK Tebliğ²⁷² ile son genel nüfus sayımına göre nüfusu 5000 ve daha az olan yerlerde bulunan matbaa işletmecilerinin, bastıkları belgelere ilişkin bilgi formunu kâğıt ortamında gönderebilecekleri düzenlenmiştir. Bu kişiler dışında kalan anlaşmalı matbaa işletmeleri ise bildirim formlarını elektronik ortamda göndermek zorundadır²⁷³.

Tebliğde, anlaşmalı matbaa işletmelerinin, bastıkları belgelere ilişkin bilgi formunu dört nüsha düzenleyerek, belgeyi teslim alan ile birlikte imzaladıktan sonra, bunlardan bir nüshası kendilerinde kalmak üzere, birini mükellefe, birini mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine, diğerini ise kendisinin bağlı bulunduğu vergi dairesi ya da Defterdarlığa belgelerin teslim edildiği ayı takip eden ayın 15. günü akşamına kadar vermeleri ve kendilerinde kalan nüshayı düzenleme tarihini takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile muhafaza etme zorunluluğu düzenlenmiştir.

Elektronik ortamda gönderme zorunluluğu VUK mükerrer madde 355’de ayrıca düzenlenmiştir. VUK 353. maddenin 8. fıkrasında belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecileri ile kastedilen, bilgi formlarını kâğıt ortamında göndermek zorunda olan matbaa işletmecileridir²⁷⁴.

Kanun ve yönetmelik gereğince anlaşmalı matbaalar basım ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin düzenli ve sürekli bildirim yükümlülüğüne uymadıklarında özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalacaklardır. Bildirim yapılmakla birlikte eksik ya da yanlış yapılması halinde ise bildirim eksik veya yanlış yerine getirilen belgeler bakımından cezai yaptırımın uygulanması gerekecektir²⁷⁵.

VUK 353. maddenin 8. fıkrasında belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine (kâğıt ortamında bildirimde bulunacak olan matbaa işletmecilerine) 1.100 TL²⁷⁶ özel usulsüzlük cezası kesileceği düzenlenmiştir. Bu ceza bildirim formu verilmeyen belgeler bakımından ya da bildirim formu verilmekle birlikte formun içeriğinin eksik veya yanlış olması halinde bildirim formunun içeriği eksik veya yanlış olan belgeler bakımından ayrı ayrı uygulanacaktır.

²⁷² 07.04.2005 tarih ve 25779 sayılı Resmî Gazete.

²⁷³ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 292.

²⁷⁴ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 221-222.

²⁷⁵ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 292.

²⁷⁶ 01.01.2019 itibarıyla uygulanan miktar.

Ancak madde metninde maktu bir üst sınır belirlenmiştir. Buna göre, bu fıkra uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 220.000 TL'yi²⁷⁷ aşamayacaktır.

b. Noterlerin tasdik ettikleri bazı belgeleri bildirmemesi

Bildirim yükümlülüğü noterler içinde getirilmiştir. Özel usulsüzlük kabahat ve yaptırımları bakımından noterlerin bu bildirim zorunluluğu, anlaşmalı matbaaların bildirim zorunluluğu gibi ayrıca bir madde fıkrasında düzenlenmemiştir. Ancak VUK 149. madde, 226. madde, mükerrer 257. madde ve mükerrer 355. madde birlikte değerlendirildiğinde noterlerin tasdik ettikleri bazı belgeleri bildirme zorunlulukları olduğu, bu zorunluluğa uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalınacağı açıktır.

VUK 226. maddede tasdik makamlarının tasdik ettikleri defterlere ait madde metninde yazılı hususları tarih sırasıyla, üçer aylık bordrolara derç ederek, en geç bir ay içinde bulundukları yerin en büyük mal memuruna tevdi etme zorunluluğu düzenlemiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak 164 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile noterlere, her takvim ayı içinde tasdik ettikleri belgelere ilişkin olarak her mükellef için düzenleyecekleri ve bilgi formunu ertesi ayın sonuna kadar, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine, bağımsız vergi dairesi bulunmayan yerlerde ilgili mal müdürlüklerine gönderme zorunluluğu getirilmiştir²⁷⁸.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, VUK mükerrer 257. maddenin 4. fıkrası uyarınca, noterlerin bildirim yükümlülüğüne ilişkin usûl ve esasları 406 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği²⁷⁹ ile düzenlemiştir. Bu tebliğ ile 1512 Sayılı Noterlik Kanunu'nun 27. maddesinde yer alan hüküm uyarınca 1, 2 ve 3. sınıf noterliklere atanan ve sözü edilen noterliklerde görev yapan noterler veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanların, tasdik ettikleri belgelere ve defterlere ilişkin olarak Tebliğde yer alan bilgileri 01.04.2011

²⁷⁷ 01.01.2019 itibariyle uygulanan miktar.

²⁷⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 221.

²⁷⁹ 27862 sayılı ve 02.03.2011 tarihli Resmi Gazete.

tarihinden itibaren elektronik ortamda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na göndermeleri zorunlu hale getirilmiştir.

Kanun ve Tebliğler gereğince, bildirim zorunluluğu bulunan noterlerce bu zorunluluğa uyulmaması, bildirim yapılmakla birlikte bu bildirimin eksik ya da yanlış yapılması hallerinde özel usulsüzlük kabahati işlenmiş sayılacak ve ilgililer özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacaktır.

Burada uygulanacak ceza miktarı VUK mükerrer 355. maddede yer alan hükme göre belirlenecektir. Noterler niteliği itibarıyla, birinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler dışında kalan kişilerdir. Bu nedenle uygulanacak ceza miktarı 490 TL²⁸⁰, dir²⁸¹. Bu ceza bildirim formu verilmeyen belgeler bakımından ya da bildirim formu verilmekle birlikte formun içeriğinin eksik veya yanlış olması halinde bildirim formunun içeriği eksik veya yanlış olan belgeler bakımından ayrı ayrı uygulanacaktır. Madde metninde her hangi bir maktu üst sınır belirlenmemiştir.

c. Vergi kimlik numarası ile yapılan işlemlerin bildirilmemesi

Vergi kimlik numarasının kullanılmasının yaygınlaştırılması yolunda getirilmiş olan 04.04.1998 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4358 sayılı Kanun²⁸² ile bazı işlemlerin yapılması aşamasında vergi mükellefi olan muhataplardan vergi kimlik numarası istenmesi, yapılan bu işlemlerde vergi kimlik numaralarının yer alması ve yapılan bu işlemlerin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bildirilmesi düzenlenmiştir.

4358 sayılı Kanunun getiriliş amacına yine Kanunun amaç başlıklı 1. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, amaç, vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin yapılması sırasında gerçek ve tüzel kişilerden vergi kimlik numaralarının aranılması, düzenlenecek belge ve tutulacak

²⁸⁰ 01.01.2019 itibarıyla uygulanan miktar.

²⁸¹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 221.

²⁸² 23307 sayılı ve 04.04.1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Ve Noterlik Kanunu, İcra Ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi Ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu İle Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

kayıtlarda vergi kimlik numarasına yer verilmesi suretiyle vergi ziyaının önlenmesinin sağlanmasıdır²⁸³.

Yine 4358 sayılı Kanunun 2. maddesinde, vergi kimlik numarasının aranması, işlemlerde kullanılması ve bildirim zorunluluğuna ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Buna göre, kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında, bu işlemlere muhatap veya taraf olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi kimlik numarasını tespit etmek ve bu işlemlere ilişkin belge, hesap ve kayıtlarında vergi kimlik numaralarına da yer vermek zorunda tutulmuşlardır²⁸⁴.

Bu kanununda yer alan hükümleri tamamlayacak şekilde, VUK 353. maddesinin 9. fıkrasında, 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşların yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirme zorunluluğu ve bu zorunluluğa uyulmaması halinde uygulanacak cezai miktar düzenlenmiştir²⁸⁵.

Madde metninde, bildirim zorunluluğunun kurum ve kuruluşlar için olduğu ifade edilmektedir. Buna göre bildirim zorunluluğu olan kurum ve kuruluşlar bu bildirimleri hiç yapmadığında, Bakanlığın belirlediği standartlarda, araçlarla yapmadığında yahut da Bakanlığın belirlediği standartlara ve araçlara uygun olmakla birlikte Bakanlığın belirlediği zamanda yapmadığında özel usulsüzlük kabahati gerçekleşmiş olacaktır²⁸⁶.

Bununla birlikte VUK mükerrer 355. maddede, mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması özel usulsüzlük kabahati olarak sayılmış ve aynı maddede buna ilişkin uygulanacak özel usulsüzlük cezası miktarlarına yer verilmiştir. Her iki madde açısından kurum ve kuruluşların, vergi kimlik numarasının yer aldığı işlemlerini bildirme yükümlülüğü değerlendirildiğinde, bu zorunluluğa uyulmamasının her iki madde açısından da özel usulsüzlük kabahatine vücut verdiği görülmektedir. Sorun ise her iki maddede farklı cezalara hükmediliyor olmasından çıkmaktadır. Bu durumda hangi madde

²⁸³ A. Naci Arıkan, "Vergi Kimlik Numarası Kullanılması Mecburiyeti Ve Vergi Kanunlarımızda Bilgi Toplama Ve Verme İle İlgili Yer Alan Düzenlemeler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 241, 2001, s.101-102.

²⁸⁴ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 293.

²⁸⁵ Taşdelen, s. 148.

²⁸⁶ Bayraklı, s. 224.

esas alınarak cezai miktarın belirleneceği uygulamada ikileme yol açabileceği söylenebilecektir²⁸⁷.

Ancak her ne kadar bu zorunluluk ve bu zorunluluğa ilişkin esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı'na VUK mükerrer 257. maddede tanınan yetkiye binaen düzenlenen Tebliğ gibi idarenin düzenleyici işlemleri ile getirilmiş olsa da, bu zorunluluğa uyulmaması haline ilişkin VUK 353. maddenin 9. fıkrasında ayrı bir hükme yer verilmiştir. Nitekim 2 Sıra Nolu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliğinde²⁸⁸, yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usûl ve esaslara göre yerine getirmeyenler ile vergi kimlik numaralarını gizleyen veya bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan veya sahte ya da yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında 4358 sayılı Kanunun 5. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 7 ve 9 numaralı fıkraları uyarınca işlem yapılacağı açıkça ifade edilmiştir. Bu noktada artık bu zorunluluğa uyulmaması halinde hangi maddenin ve hangi cezai miktarın uygulanacağı yönünde ikileme kalınması durumunun ortadan kalktığı söylenebilecektir.

4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşların yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri hiç yapmamaları ya da Bakanlığın belirlediği usûl ve araçlarla zamanında yapmamaları halinde kesilecek özel usulsüzlük miktarı VUK 353. maddenin 9. fıkrasında 1.480 TL²⁸⁹ olarak belirlenmiştir. Madde metni devamında hakkında cezai işlem uygulanan kişilerin, ödedikleri cezalar için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilecekleri düzenlenmiştir²⁹⁰.

d. Bilgi form ve cetvellerin verilmemesi

Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK mükerrer 257. madde uyarınca bazı gerçek ya da tüzel kişileri, kamu müesseselerini, kurum ve kuruluşları bilgi verme yükümlülüğüne tabi tutma hak ve yetkisine sahiptir. Bakanlık bu yetkisini düzenleyici idari işlemler vasıtasıyla kullanmaktadır²⁹¹.

²⁸⁷ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.223.

²⁸⁸ 4437 sayılı ve 19.06.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁹ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanacak miktar.

²⁹⁰ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 293.

²⁹¹ Taşdelen, s. 147.

Bu doğrultuda, eczaneler bakımından ilaç satışları sırasında 01.06.1989 tarihinden itibaren özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimler tarafından düzenlenecek reçetelerle ilgili olarak bilgi formu düzenleme ve bu formu Bakanlığa gönderme zorunluluğu getirilmiştir²⁹². Aynı şekilde Tapu Sicil Müdürlüklerine Tapu Siciline kayıtlı gayrimenkullerin satışları ile ilgili bilgi formu düzenleme ve bu formu Bakanlığa gönderme zorunluluğu²⁹³, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere, belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımları için "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)", mal ve hizmet satışları için ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" düzenleme ve bu düzenlenen formları Bakanlığa bildirme zorunluluğu²⁹⁴ getirilmiştir²⁹⁵.

Yine aynı şekilde 272 Seri No lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ²⁹⁶ ve 25/05/1999 Tarih ve 1999/03 Sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi ile serbest muhasebecilere, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli Mali Müşavirlere tasdik ettikleri vergi levhalarını bağlı oldukları Vergi Dairelerine bildirme yükümlülüğü getirilmiştir.

Bu ve benzeri şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca düzenleyici idari işlemlerle getirilen bilgi verme ve bildirimde bulunma zorunluluğu hallerinde VUK mükerrer 355. maddesinin 2. fıkrasının son cümlesi gereği ilgililere ayrıca yazılı bildirimde bulunulmayacaktır. Bildirim zorunluluğu bulunan kişi, kurum ve kuruluşlar, bildirimlerini, Bakanlığa belirlediği usûl ve esaslara uygun olarak yine Bakanlığın belirlediği zaman dilimleri içerisinde yapmak zorundadırlar²⁹⁷.

²⁹² 10.05.1989 tarih ve 20161 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 192 Sıra Nolu VUK Tebliği

²⁹³ 10.05.1989 tarih ve 20161 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 193 Sıra Nolu VUK Tebliği

²⁹⁴ 04.02.2010 tarih ve 27483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 396 Sıra Nolu VUK Tebliği

²⁹⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.224.

²⁹⁶ 13.04.1999 tarih ve 23665 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu T.24.03.2006, E.2005/327, K. 2006/55 sayılı kararında "Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde, bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 inci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 inci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil) kişilere maddede belirtilen miktarlarda özel usulsüzlük cezası kesileceği, ikinci fıkrasında da bu hükmün uygulanabilmesi için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğunun belirtildiği, vergi levhalarını tasdik eden meslek mensuplarına, tasdike ilişkin bilgileri ilgili vergi dairelerine bir yazı ile bildirme yükümlülüğünü getiren ve buna uymayan meslek mensuplarına uygulanacak özel usulsüzlük cezasını belirten düzenleme Resmi Gazete'de yayımlanmış olduğundan, artık Tebliğde belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda yaptırımının ne olacağının meslek

Uygulanacak olan ceza miktarı kanun metninde bilgi verme zorunluluğuna uymayan şahsın özelliğine göre belirlenmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900²⁹⁸ TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980²⁹⁹ TL, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490³⁰⁰ TL özel usulsüzlük cezasına hükmedilecektir. Ancak kanun gereği verilmesi gereken bilgileri vermeyen kişilere bu zorunluluklarını yerine getirmeleri için tanınan ikinci sürede bu zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde madde metninde yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır.

e. Bilgi form ve cetvellerin elektronik ortamda gönderme yükümlülüğüne uyulmaması

Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK mükerrer 257. madde uyarınca bazı gerçek ya da tüzel kişileri, kamu müesseselerini, kurum ve kuruluşları bilgi verme yükümlülüğüne tabi tutma hak ve yetkisine sahip olduğu gibi, bu bilgi vermenin şeklini, esaslarını ve zamanını belirleme hak ve yetkisine de sahiptir. Bakanlık bu yetkisini düzenleyici idari işlemler vasıtasıyla kullanmakta olup bazı istisnai durumlar dışında gelişen teknolojinin bir sonucu ve gereği olarak bu bildirimlerin elektronik ortamda yapılması zorunlu tutmuştur. Elektronik bildirim, vergi idaresinin yapılan işlemlerden daha hızlı haberdar olmasını, bildirim konu verilerin korunması ve saklanmasını kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bildirimlerin çoğunun elektronik yolla yapılması esas kabul edilmektedir³⁰¹.

VUK 353. maddenin 8. fıkrasında anlaşmalı matbaaların bilgi formlarını kâğıt ortamında bildirmeme hali ve yaptırımı düzenlenmiştir. Bu hal istisnai olup esas olan anlaşmalı matbaaların basımını ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin doldurdıkları bilgi formlarını vergi dairesine ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı'na elektronik olarak

mensuplarına ayrıca bir yazı ile bildirilmesine gerek bulunmadığı, Genel Tebliğin 6. bölümünde de yeni bir ceza öngörülmediği, vergi levhasını tasdik ettikleri mükellefleri zamanında Vergi Dairesine bildirmeyen veya eksik bildiren meslek mensuplarının bu zorunluluğa uymamaları durumunda haklarında uygulanacak yasal müeyyidenin Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinde hükme bağlanan özel usulsüzlük cezası olduğunun belirtildiği açıktır.” ifadelerine yer verilmiştir.

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-121#>, ET: 19.04.2019

²⁹⁸ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

²⁹⁹ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁰⁰ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁰¹ Doğusoy, s. 63.

göndermeleridir. Buna ilişkin yönetmeliğin³⁰² 14. maddesi gereğince, anlaşmalı matbaacılar basım ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin olarak bilgi formunu düzenlemek ve Bakanlığın belirlediği esaslara uygun olarak elektronik ortamda internet üzerinden Bakanlığa göndermek zorundadırlar³⁰³.

Anlaşmalı matbaaca basımı yapılan bu belgeler, mükellefe veya vekiline bir tutanakla teslim edilmelidir. Basımı yapılan belgeye ilişkin olarak iki nüsha bilgi formu düzenlenerek belgeyi teslim alan ile birlikte imzalandıktan sonra, formun bir nüshası mükellefe veya vekiline verilip, diğer nüshası ise anlaşmalı matbaa tarafından muhafaza edilmelidir. Anlaşmalı matbaa işletmecisi bu bilgi formunu en geç düzenlendiği günü izleyen on beşinci günün sonuna kadar elektronik ortamda internet üzerinden Hazine ve Maliye Bakanlığı'na göndermek zorundadır³⁰⁴.

Yönetmeliğin 14. maddesinde yer alan bildirim süresine ilişkin ilk düzenleme “*en geç düzenlendiği günü izleyen günün sonuna kadar elektronik ortamda...*” şeklinde iken bu maddede yer alan düzenlemeye karşı açılan davada, Danıştay 4. Dairesinin 11.10.2010 tarih ve 2010/1664 esas sayılı kararı ile bu ibarenin yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir. Bu durumda uygulamada meydana gelen açıklık VUK 14. maddede yer alan “*kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla*” hükmü ile doldurulmuştur. Bu durum Bakanlıkça yayımlanan VUK 43 Nolu Sirküler ile de ifade edilmiştir. Danıştay kararlarında bu yöndedir³⁰⁵. Daha sonra 04.04.2014 tarih ve 28962 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmelik³⁰⁶ ile 14. maddede yer alan hüküm “*Matbaa işletmecisi bu bilgi formunu en geç düzenlendiği günü izleyen on beşinci günün sonuna kadar elektronik ortamda internet üzerinden Bakanlığa gönderir*” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁰² 18654 sayılı ve 02.02.1985 Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik.

³⁰³ Ahmet Somuncu, Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014, s. 62.

³⁰⁴ Somuncu, s.62.

³⁰⁵ Örneğin, Danıştay 4. Dairesi T.21.02.2013, E.2012/5126, K.2013/902 sayılı kararında, Danıştay 4. Dairesinin 11.10.2010 günlü ve E.2010/1664 sayılı kararıyla, bilgi formlarının verilme süresine ilişkin 347 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu’nun Genel Tebliği hükmünün yürütülmesinin durdurulmasına karar verildiği ve davalı idarece, formların verilmesi için 213 sayılı Kanunun 14. maddesinde belirlenen on beş günlük süreyle ilgili bir bildirimde bulunmadığı anlaşıldığından, on beş günlük süreden sonra da olsa belge basımıyla ilgili bildirim ödevini yerine getiren davacı adına ceza kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne karar veren vergi mahkemesinin kararını onamıştır. (Doğusoy, s. 143’den naklen alınma.)

³⁰⁶ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

VUK 162. maddede, tasfiye veya iflas hallerinde mükellefiyetin, vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince tasfiye ve iflas hallerinde de bilgi forma ve cetvellerinin elektronik ortamda gönderilmesi gibi yükümlülükler devam edecektir. Nitekim Danıştay içtihatları da bu yöndedir. Danıştay 4. Dairesi 2013 tarihli bir kararında³⁰⁷, VUK 162. madde uyarınca, mükellefiyetten kaynaklanan ödev ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi zorunluluğunun iflas halinde de devam edeceğini açıkça ifade etmiştir. Aynı nitelikte Danıştay kararları da mevcuttur³⁰⁸.

Uygulanacak olan ceza miktarı kanun metninde bildirim zorunluluğuna uymayan şahsın özelliğine göre belirlenmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900³⁰⁹TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980³¹⁰ TL, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490³¹¹ TL özel usulsüzlük cezasına hükmedilecektir. Ancak kanun gereği verilmesi gereken bilgileri vermeyen kişilere bu zorunluluklarını yerine getirmeleri için tanınan ikinci sürede bu zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde madde metninde yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır.

VUK mükerrer 355. madde 6. fıkrada yer verilen özel usulsüzlük cezalarının uygulanmayacağı veya indirimli uygulanacağı bazı durumlara yer verilmiştir. Buna göre, elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi zorunluluğuna uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların elektronik ortamda verilmesi için belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanacaktır. Burada uygulanacak cezada bir indirim söz konusudur³¹².

Madde metni devamında, elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük

³⁰⁷ T.26.11.2013, E. 2013/3399, K.2013/8714 sayılı kararı.

³⁰⁸ Danıştay 4. Dairesinin T.26.11.2013, E2013/7211, K.2013/8716 sayılı kararı.

³⁰⁹ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³¹⁰ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³¹¹ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³¹² Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 186.

cezası kesilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu hüküm, süresinde ancak eksik ya da hatalı olarak verilmiş olan bilgi form ve cetvellerin düzeltilmesi amacıyla verilen bildirim ve formlara ilişkin getirilmiş bir hükümdür. Cezanın uygulanmayacak olduğu bu durum bir nevi hukuka uygunluk hali olarak değerlendirmeyi mümkün kılmaktadır³¹³.

Düzeltilme amaçlı verilen bildirim ve formların, sürenin sonundan itibaren 10 gün geçtikten sonra takip eden 15 gün içinde, toplamda bildirim ve formların verilmesi için belirlenen sürenin sonundan itibaren 25 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanacaktır³¹⁴. Ancak öngörülen bu cezasızlık hali veya indirimli cezanın uygulanması hali verilen bildirim ve formlarının düzeltilme amaçlı olması şartına bağlıdır. Bahsi geçen sürelerde yeni bir bildirim ve form verilmesi halinde artık düzeltilme amacı taşımadığının kabulü ile öngörülen özel usulsüzlük cezaları tam olarak uygulanacaktır. Aynı şekilde toplamda 25 günlük süre geçtikten sonra düzeltilme amaçlı dahi olsa bildirim ve form verilmesi halinde özel usulsüzlük cezasında herhangi bir indirimle gidilmeyecek olup ceza tam olarak uygulanacaktır³¹⁵.

Maddenin 7. fıkrasında, elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, VUK 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Danıştay içtihatları da bu yöndedir³¹⁶.

Uygulamada Ba ve Bs formları başta olmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın düzenleyici işlemlerle elektronik ortamda düzenlenme ve verme zorunluluğu getirdiği belgeler bakımından, elektronik ortamda bildirim ve form verme mecburiyetine uyulmaması halinde cezai yaptırım uygulanabilmesi için öncesinde ilgili kişiye VUK mükerrer 355. maddenin 2. fıkrası gereğince söz konusu yükümlülüğü yerine getirmemesi halinde ceza kesileceği hususunun yazılı olarak bildirilmesi gerekip gerekmediği hususunda farklı kararlar mevcuttur.

³¹³ Taşdelen, s. 71.

³¹⁴ Taşdelen, s. 149.

³¹⁵ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 186.

³¹⁶ Danıştay 4. Dairesi T. 14.02.2012, E.2011/6648, K.2013/707 sayılı kararı.

Danıştay içtihatları ile konuya ilişkin cevaplar ortaya konmuştur. Buna ilişkin Danıştay 4. Daire bir kararında³¹⁷ özetle, VUK mükerrer 257. maddede tanınan yetkiye binaen Maliye ve Hazine Bakanlığı'nın düzenleyici işlemlerle mükellefler ve diğer vergi ödevlileri bakımından bir takım yükümlülükler getirilebileceğini, bu yükümlülüklerin düzenleyici işlemlerle duyurulması halinde VUK mükerrer 355. maddenin 2. fıkrasının son cümlesinde yer alan hüküm gereğince ilgililere ayrıca yazılı bildirimde bulunulmasına gerek olmadığını, aksi halde vergi idaresinin her bildirim dönemi için uygulama kapsamında yer alan her mükellefe ayrı ayrı bildirimlerin belirlenen süre sonuna kadar verilmesi aksi halde ceza kesilmesi yoluna gidileceği yönünde uyarıda bulunması gerekeceği, bu durumun uygulamaya ilişkin usûl ve esasları belirleyen idari düzenlemelerin amacı ile bağdaşmayacağını ifade etmiştir. Danıştay'ın aynı nitelikte birçok kararında³¹⁸ da benzer ifadelerle uyumsuzluk hakkında hüküm kurulmuştur.

Uygulamada bir diğer farklı kararların verildiği konu, Ba ve Bs formlarının elektronik ortamda düzenlenmesi ve verilmesi gibi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın düzenleyici işlemleriyle getirilen zorunluluklara uyulmamasının Vergi Usul Kanunu'na aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle, özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kanunilik ilkesine aykırı olup olmadığı konusudur. Danıştay 4. Dairesi konuya ilişkin bir kararında³¹⁹, VUK mükerrer 355. maddesinde, sadece Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklara uyulmaması değil, buna ek olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması da özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren eylemler arasında yer aldığını, Bakanlığın bu yetkisinin yasadan doğduğunu, düzenleme yetkisinin mükerrer 257. maddeye dayanması ve mükerrer 355. maddede açıkça bu yetki ile getirilen zorunluluğa uyulmamasının özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren eylemler arasına alınması nedeniyle, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Genel Tebliğlerle getirilen zorunluluklara uyulmaması halinde kesilecek özel usulsüzlük cezalarında kanuna aykırılık bulunmadığını ifade etmiştir. Danıştay'ın aynı nitelikte çeşitli kararları³²⁰ mevcuttur.

³¹⁷ T.13.12.2012, E.2011/9930, K.2012/8520, (Doğusoy, s. 99-105'den naklen alınma.)

³¹⁸ Danıştay 4. Dairesi'nin T. 13.12.2012, E.2012/7837, K.2012/8590 sayılı kararı ve T.10.12.2012, E.2010/3210, K. 2012/8092 sayılı kararı (Doğusoy, s. 105-118'den naklen alınma.)

³¹⁹ T.26.11.2013, E.2013/679, K.2013/8715 (Doğusoy, s.148-151'den naklen alınma.)

³²⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin T. 26.11.2013, E. 2013/679, K. 2013/8713 sayılı kararı.

Konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi bir kararında³²¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tebliği ile getirilen VUK'ta yer alan belge düzenine ilişkin bir düzenlemeyi vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bulmamıştır. Bu kararına gerekçe olarak ise belge düzenine yeni bir belge eklemenin vergi matrahına doğrudan bir müdahale niteliğinde olmadığını ifade etmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesinin gerekçesinin vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi yalnızca vergi matrahına ilişkin esasa dair hükümleri değil belge düzeni gibi şekle dair hükümleri de kapsamaktadır³²².

f. Ölüm ve intikallerin bildirilmemesi

Kanun ölüm ve ölüme bağlı intikallerin bildirilmesini bazı kişiler bakımından zorunlu kılmıştır. Zira ölüm ve ölüme bağlı intikaller vergilendirme süreci için önem arz eden durumlardır. Vergilendirme sürecinin doğru ve zamanında işleyebilmesi için idarenin bu durumlardan zamanında haberdar olması gerekmektedir³²³. Bu haberdar olma hali ile vergiyi doğuran olayın zamanı ve şekli hakkında vergi idaresi bilgi sahibi olacaktır. Örneğin ölüm halinin bildirilmesi veraset vergisinin doğduğu zamanın tespit edilmesi açısından önemlidir³²⁴. Bu nedenle bildirim önem arz etmektedir.

Bu doğrultuda VUK 150. madde ile bazı gerçek ve tüzel kişilere, her ay haberdar oldukları ölüm vakaları ve ölüme bağlı meydana gelen intikalleri, ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirme zorunluluğu getirilmiştir³²⁵. Bu zorunluluğun muhatabı olan kişiler şunlardır; sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (konsolosluğun bulunduğu yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirmeleri gerekmektedir), mahalle ve köy muhtarları (kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirmekle mükelleflerdir), banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin

³²¹ 05.02.1992 tarih ve 21133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³²² Gülşen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2014, s.148-149.

³²³ Mehmet Güneş, "Veraset ve İntikal Vergisi'nde Revizyon Gerekliği", International Journal of Public Finance, Cilt: 2, Sayı: 1, 2017, s. 130.

³²⁴ Ahmet Şahin, "Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar Ve Sonuçlar", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, 1982. (<http://www.Vergidunyasi.Com.Tr/Makaleler/207>)

³²⁵ Bayraklı, s. 228.

ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nevini ve miktarını bildirmek zorundadırlar)³²⁶.

Bu kişiler bakımından bilgi verme zorunluluğu doğrudan kanun ile getirilmiştir. Bu noktada VUK mükerrer madde 355’de yer alan *“bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usûl ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz”* hükmü burada evleviyetle uygulanacak olup kanun maddesinde sayılan gerçek ve tüzel kişilere ölüm ve intihalleri bildirmeleri hususunda ayrıca yazılı bildirim yapılmayacaktır.

Uygulanacak olan ceza miktarı kanun metninde bilgi verme zorunluluğuna uymayan şahsın özelliğine göre belirlendiği ifade edilmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900 TL³²⁷, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980 TL³²⁸, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490³²⁹ TL özel usulsüzlük cezasına hükmedilecektir. Ancak kanun gereği verilmesi gereken bilgileri vermeyen kişilere bu zorunluluklarını yerine getirmeleri için tanınan ikinci sürede bu zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde madde metninde yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır.

Bilgi istenilen kişinin tüzel kişi olması halinde, istenilen bilgiyi vermeye yetkili olan kişi, bilgi verme zorunluluğunun ve bu zorunluluğa uyulmaması halinde cezai yaptırımın muhatabı olacaktır.

C. İbraz Zorunluluğuna Aykırılık Oluşturan Fiiller Ve Uygulanacak Ceza Miktarları

Vergi hukukunda, vergilendirmenin doğru ve zamanında yapılabilmesi adına düzenlemesi zorunlu olan defter, belge ve vergilendirmeye etki edecek her türlü kaydın vergilendirme ve genel vergi düzeni açısından belirli bir süre saklanması zorunlu kılınmıştır. Bu zorunluluk VUK 253. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, Vergi Usul Kanunu’na göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterler ve yazılı vesikaları, ilgili

³²⁶ Doğusoy, s. 64.

³²⁷ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³²⁸ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³²⁹ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Muhafaza edilmiş olan bu tür defter, belge ve kayıtların kendilerinden yetkili kişilerce ibrazı istendiğinde bu yükümlülüğe de uyulması gerekmektedir.

Mükelleflerce tutulan defter, belge ve kayıtların ibraz zorunluluğu “Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti” başlıklı VUK 256. maddede düzenlenmiştir³³⁰. Buna göre gerçek ve tüzel kişiler ile VUK mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olan kişiler, kanunda öngörülen 5 yıllık muhafaza süresi içerisinde muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter³³¹, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır.

Kanuni düzenlemeye bakıldığında, ibraz zorunluluğu içerisinde mükellefçe düzenlenen neredeyse tüm belgelerin girdiği görülmektedir. Burada kâğıt ortamında ya da elektronik ortamda düzenlenmiş olması yönünde bir ayrıma da gidilmemiştir. İbraz zorunluluğu belgenin düzenleniş ortamına bakılmaksızın bu belgeleri kapsamaktadır.

İbraz zorunluluğu, ibraz isteminin yetkili kişilerce yapılması halinde geçerli olacaktır. Yetkili kişilerken kasıt vergi inceleme memurları ya da Bakanlıkça bu yönde ibraz talebinde bulunabilecek yetkilendirilmiş kişilerdir. Bu bakımdan bu yetkili kişi sıfatını haiz olmayan kişilerce ibraz talebinde bulunulması durumunda mükelleflerce ibraz edilmemesi kanuna aykırılık oluşturmayacaktır. İbraz zorunluluğu her zaman vergi incelemesi bağlamında düşünülmemelidir. Yetkili makam ya da memurlarca ibraz talebinde bulunulması ilk etapta akla vergi incelemesini getirecek olsa da başka işlemler içinde ibraz talebinde bulunulabilir.

Madde metni devamında ibraz talebinde bulunabilecek diğer bir grup kişi ve ibrazı istenecek belgelerin ne amaçla istenebileceği düzenlenmiştir. Buna göre, ibraz zorunluluğunun Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe

³³⁰ Taşdelen, s. 194.

³³¹ Danıştay 4. Dairesi T.11.12.1972, E.1971/8097, K.1972/7362 sayılı kararında, zamanaşımına uğramış olsa bile zararın ilgili olduğu yıl defterlerinin ibrazı gerektiği ifade edilmiştir.

ve 3568 sayılı Kanunun 8/A. maddesi³³² uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan taleplerde de geçerli olduğu düzenlenmiştir³³³.

Görüldüğü üzere, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin ibrazını talep edebilecekleri belgeler belirli sınırlara tabi tutulmuştur. Burada amaç ibrazı istenilen belgelerin değil, hali hazırda üzerinde inceleme yapılan ve rapor tanzim edilen başkaca belgelerin doğruluğunun tespitini sağlamaktır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na ilişkin yayımlanan Tebliğde³³⁴ ibraz talebinin usûl ve esasları düzenlenmiştir. Buna göre, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından, defter ve belgelerin ibrazı yazı ile talep edilmelidir³³⁵. Bu yazılı talepte ayrıca, defter ve belgelerin tetkik edilmesini gerektiren gerekçelere ve karşıt incelemenin kapsamına açık bir şekilde yer verilmelidir. Bu usûl ve esaslar defter ve belgelerin ibrazına ilişkin genel esaslarla örtüşmektedir. Zira genel olarak defter ve belgelerinin ibraz zorunluluğunun doğabilmesi için talep yazısı gönderilmesi, bu talep yazısında talep edilen defter ve belgelerin neler olduğunun açık ve ayrıntılı bir şekilde belirtilmesi, bu zorunluluğa uyulmaması halinde uygulanacak olan yaptırımın yer alması gerekmektedir³³⁶.

³³² Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu Kanun kapsamında yetki almış serbest muhasebeci mali müşavirlere, beyannamelerini imzaladıkları dönem ve mükelleflerle sınırlı olmak kaydıyla, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yapılacak iadeye dayanak teşkil edecek rapor düzenlettirmeye, bu kapsamda rapor düzenleyecek serbest muhasebeci mali müşavirlerde aranacak nitelik ve şartlar ile rapor düzenlenebilecek iade türlerini ve azami iade tutarlarını tespiti, rapor düzenleme yetkisini, belirleyeceği usul ve esaslara göre yapılan eğitimlere katılma ve başarılı olma şartına bağlamaya ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Serbest muhasebeci mali müşavirler, iadeye ilişkin düzenledikleri raporların doğru olmasından sorumludurlar. Düzenledikleri raporun doğru olmaması halinde, rapor kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

³³³ Bu husus ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 13.06.2005 tarihli özelgesinde de yer bulmuştur. (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) XIII. Cilt, s. 779.)

³³⁴ 27 Seri Nolu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

³³⁵ Somuncu, s. 239.

³³⁶ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 302.

İbraz zorunluluğunun muhatabı olan ilgililer ise defter ve belgelerin ibrazına ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getirmek zorundadır³³⁷. Ancak kendisinden usulüne uygun olarak defter ve belgelerinin ibrazı talep edilen ilgili kişinin bu ibraz yükümlülüğüne uymaması özel usulsüzlük kabahatine vücut verecek olup VUK mükerrer madde 355 gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır³³⁸.

Uygulanacak olan ceza miktarı ibraz zorunluluğuna uymayan şahsın niteliğine göre belirlenmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900 TL³³⁹, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980 TL³⁴⁰, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490 TL³⁴¹ özel usulsüzlük cezasına hükmedilecektir. Ancak kanun gereği ibraz edilmesi gereken belgeleri ibraz etmeyen kişilere bu zorunluluklarını yerine getirmeleri için tanınan ikinci sürede bu zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde madde metninde yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır.

İbraz talebinde bulunulan kişinin tüzel kişi olması halinde, istenilen belgeleri ibraz etmeye yetkili olan kişi, ibraz zorunluluğunun ve bu zorunluluğa uyulmaması halinde cezai yaptırımın muhatabı olacaktır.

D. Muhasebe Sistemine Aykırılık Oluşturan Fiiller Ve Uygulanacak Ceza Miktarları

Mükellefler, işletmelerine dair defter ve muhasebe kayıtlarını Kanunda yazan usûl ve esaslara uygun olmak kaydıyla istedikleri şekilde tanzim etme serbestisine sahiptir. Esas kural bu yönde serbestlik ilkesi olmakla beraber, bu serbestliğin kısıtlandığı alanlar

³³⁷ Defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının talep edildiği durumlarda inceleme kuralı olarak ilgili mükellefin iş yerinde yapılmalıdır. Ancak iş yerinin uygun olmaması veya ölüm, işin bırakılması gibi zaruri ve mücbir sebeplerle defter ve belgelerin iş yerinde incelenmesi fiilen imkânsız olması halinde ya da mükellefin istemesi halinde, defter ve belgelerin taraflarca belirlenecek bir yerde incelenmesi de mümkün olacaktır. Ayrıca defter ve belgeleri tetkik için talep eden yeminli mali müşavir, mükellefe kimliğini ibraz edip kendisini tanıtmakla da yükümlüdür. Mükellefler kimliklerini veya ibrazını istedikleri defter ve belgeleri tetkike yetkili olduklarını kanıtlayamayan yeminli mali müşavirlerin taleplerini yerine getirmekle yükümlü değildir. Bu durumda ilgililer ibraz zorunluluğuna aykırı hareket etmiş olmayacaklardır. Danıştay 4. Dairesi T.20.05.1998, E.1997/882, K.1998/1799 sayılı kararında, muhasebecinin defter ve belgelerle birlikte ortadan kaybolması halini mücbir sebep olarak değerlendirmeyerek, ibraz zorunluluğunun bu halde de devam ettiği yönünde karar vermiştir.

³³⁸ Taşdelen, s. 194.

³³⁹ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁴⁰ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁴¹ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

mevcuttur. Bu kısıtlamayı yapmaya yetkili olan ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır³⁴². VUK 175. maddede mükelleflerin, muhasebe usulünü seçmekte serbest oldukları ifade edildikten sonra, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usûl ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usûl ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu madde uyarınca mükellefler tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasında Bakanlıkça belirlenen usûl ve esaslara uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk ve bu zorunluluğa uyulmaması halinde uygulanacak olan özel usulsüzlük cezası³⁴³ VUK 353. maddenin 6. fıkrasında düzenlenmiştir³⁴⁴.

Muhasebe düzenine ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkilerden bir diğer de muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesi ve kullanılmasına ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi yetkisidir. VUK mükerrer madde 257 uyarınca Bakanlık muhasebenin tutulmasına ilişkin kullanılacak bilgisayar programlarını üretmeye ve bu programların kullanılmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bakanlığın bu yetkisine binaen üretilip geliştirdiği bilgisayar programlarından başka programların kullanılması, üretilmesi, yahut da Bakanlıkça belirlenen programların Bakanlığın belirlediği usûl ve esaslara aykırı kullanılması yine VUK 353. madde 6. fıkra uyarınca özel usulsüzlük kabahati olarak kabul edilmiştir³⁴⁵.

Uygulanacak ceza miktarı ise yine kanun maddesinde yer almakta olup getirilen zorunluluklara uyulmadığına yönelik her bir tespit ve kabahat fiili bakımından 7.000 TL³⁴⁶ olarak belirlenmiştir³⁴⁷. Uygulanacak özel usulsüzlük cezasına ilişkin madde metninde herhangi bir maktu ya da nispi üst sınır belirlenmemiştir.

³⁴² Taşdelen, s. 194.

³⁴³ Danıştay 4. Daire T.09.05.2001, E.2000/1530, K.2001/3575 sayılı kararında, bu yönde bir ceza kesilebilmesi için geçerli bir tespitin mevcut olması gerektiğini, tespit yapılmadan, sadece kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan ayrıntılı bilanço ve gelir tablosunun karşılaştırmalı olarak düzenlenmemesi gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceğini ifade etmiştir. (Ürel, s. 845.)

³⁴⁴ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 290.

³⁴⁵ Bayraklı, s. 222-223.

³⁴⁶ 01.01.2019 tarihi itibariyle uygulanacak miktar.

³⁴⁷ Doğusoy, s. 65.

E. Diğer Aykırılık Oluşturan Fiiller Ve Uygulanacak Ceza Miktarları

Kanun sistematîği bakımından özel usulsüzlük fiil ve cezaları bir bütünlük arz etmemekte olup farklı tarzda kabahatler zaman içerisinde madde metnine fıkralar halinde eklenmiştir. Bu bakımdan birbirinden ayrı mahiyette özel usulsüzlük fiil ve cezaları bulunmakta olup bu kabahatlerin kendi içerisinde ele alınması gerekmektedir.

1. Beyannamelerin elektronik ortamda verilmemesi

Gelişen teknoloji ile orantılı olarak birçok alanda belge düzeni elektronik ortama aktarılmakta ve elektronik ortamda düzenlenmeye başlanmıştır. Verilerin hızlı hazırlanması ve güvenli bir şekilde saklanması açısından elektronik ortam tercih edilmeye hatta zorunlu hale getirilmeye başlanmıştır. Bu doğrultuda belirleme yetkisi olan Hazine ve Maliye Bakanlığı da bazı beyannamelerin elektronik ortamda düzenlenmesi ve verilmesi zorunluluğunu getirmiştir³⁴⁸. Elektronik ortamda düzenlenmesi ve verilmesi zorunluluğu getirilen beyannameler bakımından mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir.

VUK mükerrer 355. maddede yer alan elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğü hükmüne binaen kesilen özel usulsüzlük cezalarının Anayasa'ya aykırı olduğu iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunulmuştur. Başvurunun gerekçesinde söz konusu hükmün Anayasa'nın 2., 10., 13., 38. ve 125. Maddelerine aykırılık teşkil etmesi gösterilmiştir³⁴⁹. Ancak Anayasa Mahkemesi ileri sürülen gerekçeleri inceleyerek başvurunun reddine karar vermiştir³⁵⁰.

Beyannamelerin elektronik ortamda düzenlenmesi ve verilmesi zorunluluğuna uyulmadığı gerekçesi ile özel usulsüzlük fiilinin meydana geldiğinin söylenebilmesi için vergi idaresince yapılması gereken tespitler vardır. Örneğin Danıştay 4. Dairesi bir kararında³⁵¹, seyyar satıcılık yapan davacının muhtasar beyanname verme zorunluluğu bulunduğunun davalı idarece ortaya konulmadan kesilen cezada yasal isabet görülmediği

³⁴⁸ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 310.

³⁴⁹ Nihal Saban, "Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma", Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Editör: Billur Yaltı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 136.

³⁵⁰ T.13.01.2011, E.2009/21, K.2011/16 sayılı kararı.

³⁵¹ T.24.12.2012, E.2010/7206, K.2012/9251 (Doğusoy, s. 87-88'den naklen alınma.)

gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren vergi mahkemesinin kararını onamıştır. Danıştay 4. Dairesi yine bir başka kararında³⁵², davacı dernek lokalinin iktisadi işletme niteliğinde faaliyet gösterdiğine ilişkin bir tespit bulunmadığından, kurumlar vergisi, kurumlar geçici vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerini elektronik ortamda süresinde vermemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren vergi mahkemesinin kararını onamıştır. Örnek kararlar bakımından değerlendirildiğinde, beyannameleri elektronik ortamda düzenlemediği ve vermediği gerekçesiyle kişiye özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle o kişinin ilgili beyannameyi verme yükümlülüğü altında olan bir kişi olup olmadığını tespitinin vergi idaresince yapılması gerekmektedir.

İlgilinin beyanname verme yükümlülüğü altında olmasına rağmen bazı hallerde bu yükümlülüğü iradesi dışında gerçekleştirememesi halinde artık özel usulsüzlük fiil ve cezasından bahsedilmesi mümkün olmayacaktır. Örneğin Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararda³⁵³ “... her ne kadar müflis şirket için elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğü devam etmekte ise de, yukarıda anılan Mahkeme kararı karşısında bu yükümlülüğün yerine getirilmesi hususunda hukuki imkânsızlık söz konusu olduğundan, bu konuda davacıya herhangi bir kusur yüklenmesi mümkün değildir” ifadeleri ile ilgilinin elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğünü mahkeme kararı gibi durumlar nedeniyle yerine getirememesi halinde artık ilgili bakımından özel usulsüzlük cezası uygulama yoluna gidilmesi mümkün kılınmamıştır.

Ancak elektronik ortamda beyanname verilmesi, elektrik, internet bağlantısı gibi belli şekillerde gerçekleşmektedir. Beyanname verilmesinin son gününde bu yönde teknik arızalar nedeniyle beyannamenin elektronik ortamda değil de fiziki olarak verilmesi halinde özel usulsüzlük kabahatinin gerçekleşmediği savunulabilecektir³⁵⁴.

Uygulanacak olan ceza miktarı elektronik beyanname verme zorunluluğuna uymayan şahsın niteliğine göre belirlenmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900 TL³⁵⁵, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit

³⁵² T.17.12.2012, E.2011/8035, K. 2012/8717 (Doğusoy, s. 88-89’dan naklen alınma.)

³⁵³ T. 24.05.2013, E.2011/9692, K.2013/3721 (Doğusoy, s. 175’den naklen alınma.)

³⁵⁴ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 236.

³⁵⁵ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

usulde tespit edilenler hakkında 980 TL³⁵⁶, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490 TL³⁵⁷ özel usulsüzlük cezasına hükmedilecektir.

Bununla birlikte maddenin 5. fıkrasında, elektronik ortamda beyanname verilmesi zorunluluğuna uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanacağı düzenlenmiştir. Buna göre maddede iki 30 günlük süre öngörülmüştür. Beyanname verilmesinin son gününden itibaren başlayan ilk 30 günlük sürede beyannamenin verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası madde metninde yazan cezanın 1/10 oranında uygulanacaktır³⁵⁸. İlk 30 günlük sürenin bitiminden itibaren başlayacak ikinci 30 günlük süre içerisinde beyannamenin verilmesi halinde madde metninde yer alan ceza 1/5 oranında uygulanacaktır³⁵⁹.

Maddenin 8. fıkrasında ise GVK 98/A. madde uyarınca verilmesi gereken muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile ilgili olarak bu maddeye göre özel usulsüzlük cezası veya 352. maddeye göre genel usulsüzlük ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve 352. madde uyarınca ayrıca ceza kesilmeyeceği düzenlenmiştir.

2. Vergi incelemesine elverişli ortam hazırlanmaması

VUK mükerrer madde 355’de, VUK 257. maddede yer alan zorunluluklara uyulmaması özel usulsüzlük cezasını gerektirir fiiller olarak kabul edilmiştir. VUK 257. madde ile mükelleflere bir takım uyması gereken ödevler getirilmiştir. Bunlar birisi de vergi incelemesi ve kontrollerinde yetkili memurların vergi incelemesi yapabilmesi için elverişli ortamın hazırlanmasıdır³⁶⁰.

³⁵⁶ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁵⁷ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁵⁸ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 312.

³⁵⁹ Taşdelen, s. 140.

³⁶⁰ Bayraklı, s. 232.

Madde metninde bu zorunluluk kapsamında, incelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak, inceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (bu mecburiyet hem mükellefe, hem de işletmede çalışan memurlara şamildir), incelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak, işletmede 134. madde 2. fıkra³⁶¹ gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin bitirilmesi için gerekli yardım ve kolaylığı göstermek halleri sayılmıştır³⁶².

Uygulanacak olan ceza miktarı vergi incelemesine elverişli ortam hazırlama zorunluluğuna uymayan şahsın niteliğine göre belirlenmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.900 TL³⁶³, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980 TL³⁶⁴, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 490 TL³⁶⁵ özel usulsüzlük cezasına hükmedilecektir. Uygun düştüğü oranda VUK mükerrer madde 355/2’de yer alan hükümler burada da uygulanacaktır.

3. Günlük tutulması gereken defterlere ilişkin aykırılıklar

Vergi usûl hukuku bakımından bazı defterler günü gününe tutulmak zorundadır. VUK 219. maddede, günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muamelelerin günü gününe kaydedileceği hüküm altına alınmıştır³⁶⁶. Bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı’na defter düzenine ilişkin usûl ve esasları belirleme yetkisi de tanındığından, Bakanlıkça defterlerin günü gününe tutulması zorunluluğu getirilebilecektir³⁶⁷.

Bu doğrultuda, VUK 353. madde 4. fıkarda günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca tutulma ve günü gününe kayıt

³⁶¹“ İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil edilebilir.”

³⁶² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 322-323.

³⁶³ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁶⁴ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁶⁵ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁶⁶ Bayraklı, s. 221.

³⁶⁷ Taşdelen, s. 190.

edilme mecburiyeti getirilen defterlerin³⁶⁸; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri birer özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir³⁶⁹. Bu zorunluluklara uyulmaması halinde ise yine madde metninde uygulanacak özel usulsüzlük cezasına yer verilmiştir.

Madde metninde birçok zorunluluk yer almaktadır. Günü gününe tutulması gereken defterlerin günü gününe tutulmaması, işyerinde bulundurulmaması, ibraz talebi halinde ibraz edilmemesi her biri ayrı birer fiildir. Bu fiillerden birisi tespit edildiğinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Bununla birlikte uygulanacak ceza miktarının belirlenmesinde tespit esas alınmıştır³⁷⁰. Tek tespitte bu fiillerden biri veya birkaçının bulunması tespitin tek olması bakımından ceza miktarını etkilemeyecektir. Ancak ayrı ayrı tespitlerde bu fiillerin bir veya birkaçının bir arada bulunması halinde her bir tespit bakımından ayrı ayrı ceza uygulanacaktır. Günü gününe tutulması gereken kayıtların, konu bakımından aynı olanların kesintisiz bir fiil oluşturacağı bu bakımdan da farklı zamanlarda birden fazla tespit işlemi yapılırsa da tek bir ceza verilmesi gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur³⁷¹. Madde metninde bir takvim yılına ilişkin kesilebilecek ceza miktarına dair maktu bir had belirlenmemiştir. Buna göre, mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 290 TL³⁷² özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

4. Levhalara ilişkin aykırılıklar

VUK 353. madde 4. fıkrada yer alan bir diğer zorunluluk hali olarak vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu düzenlenmiştir³⁷³. Kazancı basit usulde tespit edilenler de dâhil olmak üzere Gelir Vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar.

³⁶⁸ Uygulamada serbest meslek kazanç defterinin günü gününe tutulma ve ibraz mecburiyetinin Bakanlıkça getirilen bir zorunluluk olduğu yönünde bir algı mevcuttur. Ancak bu algının aksine serbest meslek kazanç defterinin günü gününe tutulması ve ibraz mecburiyeti VUK 210. madde ve 219. madde kapsamında doğrudan kanundan doğan bir mecburiyettir.(Bkz. İmdat Türkay, Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 17)

³⁶⁹ Doğusoy, s. 66.

³⁷⁰ Doğusoy, s.66.

³⁷¹ Mustafa Özen, Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınları, Ankara, 2018, s. 195.

³⁷² 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁷³ Taşdelen, s. 198.

Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya yetkili kılınmıştır³⁷⁴. Bununla birlikte 2011 tarihli 6111 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik neticesinde vergi levhası asma zorunluluğu yerini vergi levhası alma zorunluluğuna bırakmıştır³⁷⁵.

Levha ile ilk kastedilen vergi levhası olmakla birlikte matbaacılara ilişkin basım ve dağıtım yetkili levhası, ödeme kaydedici cihaz kullanan mükellefler bakımından ödeme kaydedici cihaz levhası gibi başkaca levhalarda bulunmaktadır. Yasal düzenlemelerle mükellefler levha bulundurma veya asma zorunluluğuna tabi tutulmuştur. Bu zorunluluğa uyulmaması özel usulsüzlük kabahati olarak kabul edilmiştir³⁷⁶.

Uygulanacak ceza miktarı, günü gününe tutulması gereken defterlerin günü gününe tutulmaması, işyerinde bulundurulmaması, ibraz talebi halinde ibraz edilmemesi zorunluluğunu da düzenleyen VUK 353. madde 4. fıkrada düzenlenmiştir. Madde metninde günü gününe tutulması gereken defterlerin günü gününe tutulmaması, işyerinde bulundurulmaması, ibraz talebi halinde ibraz edilmemesi ile levha bulundurma veya asma zorunluluğuna uyulmaması halleri özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir fiiller olarak sayılmıştır. Bununla birlikte uygulanacak ceza miktarının belirlenmesinde tespit esas alınmıştır³⁷⁷. Tek tespitte bu fiillerden biri veya birkaçının bulunması tespitin tek olması bakımından ceza miktarını etkilemeyecektir. Buna göre yapılan bir incelemede hem vergi levhası bulundurma zorunluluğuna uyulmaması hem de günü gününe tutulması gereken defterin usulüne uygun tutulmadığının tespiti halinde birden çok fiil olmakla birlikte bu fiiller tek bir tespit ile tespit edildiğinden tek bir ceza uygulanmasına gidilecektir.

³⁷⁴ Bakanlık bu yetkiye dayalı olarak e- vergi levhası sorgulama hizmeti uygulamasını getirmiştir. Ancak bu uygulamanın vergi mahremiyeti ilkesinin idari düzenleme ile getirilmiş bir istisnası olması nedeniyle hukuka aykırı olduğu yönünde görüşler vardır. Bkz. Leyla Ateş, “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Editör: Billur Yaltı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 184.

³⁷⁵ Leyla Ateş, “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Editör: Billur Yaltı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 183.

³⁷⁶ Doğusoy, s. 66-67.

³⁷⁷ Danıştay 9. Dairesi T.24.02.2001, E.1999/3573, K. 2001/659 sayılı kararında, “...iki levhanın bulundurulma zorunluluğunun sadece perakende satış yapan mükelleflere ait bulunduğu, olayda yükümlünün perakende satış yapan bir işyeri olduğu yolunda bir tespit bulunmadığı...” ifadelerine yer vererek tespit olmaksızın ceza, yaptırım uygulanamayacağını ortaya koymuştur. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6250#>, ET: 08.04.2019.

Ancak ayrı ayrı tespitlerde bu fiillerin bir veya birkaçının bir arada bulunması halinde her bir tespit bakımından ayrı ayrı ceza uygulanacaktır. Madde metninde bir takvim yılına ilişkin kesilebilecek ceza miktarına dair maktu bir had belirlenmemiştir. Buna göre, mükelleflerin, yapılan bir incelemede, bu zorunluluk ya da zorunluluklara uymamalarının tespiti halinde 290 TL³⁷⁸ özel usulsüzlük cezası kesilecektir³⁷⁹.

5. Vergi kimlik numarası aranmaksızın işlem yapılması

VUK 8. maddede Türkiye Cumhuriyeti'ne bağlı bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verileceği hükme bağlanmıştır. Gerçek kişiler bakımından vergi numaraları Türkiye Cumhuriyeti Kimlik numaralarıdır³⁸⁰. Aynı şekilde yabancı kişiler bakımından ise Türkiye'de yapacakları işlemlerde kullanmaları için kendilerine verilen yabancı kimlik numaraları vergi numaraları sayılmaktadır. Tüzel kişilere ise vergi kimlik numaraları, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca verilmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye yetkili kılınmıştır.

4358 sayılı Kanun'un 2. maddesinde, kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler bakımından, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında, bu işlemlere muhatap veya taraf olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi kimlik numarasını tespit etmek ve bu işlemlere ilişkin belge, hesap ve kayıtlarında vergi kimlik numaralarına da yer vermek zorunluluğu getirilmiştir. Belirlenecek işlemlere muhatap veya taraf olan kişiler, vergi kimlik numaraları olmadığı takdirde, işlemlerin tamamlanmasından önce vergi kimlik numarası almak zorundadırlar³⁸¹.

Bu bakımından işlemin muhataplarının işlem esnasında vergi kimlik numaralarının bulunmaması işlemi yapan kişi tarafından işlemde vergi kimlik numarasına yer verme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Ancak esas alınacak ve dikkat edilecek olan

³⁷⁸ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁷⁹ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 289.

³⁸⁰ Altar Ömer Arpacı, "Vergi Kimlik Numarası Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası İle Birleştirildi", <http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Kimlik%20Numaras%C4%B1.pdf>, ET: 24.04.2019.

³⁸¹ Taşdelen, s. 179.

nokta yapılan işlemin vergi kimlik numarasının yer almasının zorunlu olduğu bir işlem olup olmadığıdır. Vergi kimlik numarasının yer alması zorunlu olmayan işlemler bakımından vergi kimlik numarasını isteme ve işlemlerde yer verme zorunluluğu söz konusu olmayacaktır.

Madde devamında bu Kanuna göre vergi kimlik numarası tespit etme, belge, hesap ve kayıtlarında gösterme mecburiyeti kapsamına alınan kurum ve kuruluşların özel mevzuatlarında yer alan vergi kimlik numarasının kullanımını engelleyici veya kısıtlayıcı nitelikte olan hükümlerin uygulanmayacağı da hüküm altına alınmıştır.

VUK 353. maddenin 7. fıkrasında, VUK 8. maddesi uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapılması özel usulsüzlük kabahati olarak kabul edilmiştir. Buna müteakip bu zorunluluğa uyulmaksızın gerçekleştirilen her bir işlem için özel usulsüzlük cezası uygulanacağı düzenlenmiştir³⁸².

Vergi kimlik numarası istemeksizin ve işlemlerde yer vermeksizin işlem yapan kişilere her bir işlem için 350 TL³⁸³ özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Yapılan işlemin muhteviyatında birçok belge barındırması doğal olup vergi kimlik numarasına yer verilmeyen her bir belge bakımından özel usulsüzlük cezası kesme yoluna gidilmeyecektir. Esas alınan ölçüt belge sayısı olmayıp işlem sayısıdır. Cezanın muhataplarının işlem yapan kişiler olması nedeniyle işlem yaptıran kişilerin³⁸⁴ herhangi bir cezai sorumluluğu olmayacaktır³⁸⁵.

6. Aracın durdurulmaması

Vergi dairesi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yetkilendirilen memurlar, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek için yoklama yapma yetkisine sahiptir. Yoklamaya yetkili memurlar, nakil vasıtalarını,

³⁸² Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 291.

³⁸³ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁸⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 13.04.2005 tarihli Özeldesinde, Motorlu taşıt alım satımı işlerinde vergi kimlik numarasının bulunup bulunmadığı hususu aranmaksızın işlem tesis edilmesi ya da ibraz edilen belgelerde yer alan vergi kimlik numarasının yanlış yazılması halinde, özel usulsüzlük cezasının işlemi yapan notere kesilmesi gerekeceği, ancak vergi kimlik numarasının alıcı tarafından yanlış beyan edildiğinin tespit edilmesi durumunda ise bu cezanın alıcıya uygulanacağı ifade edilmiştir. (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özeldeler (Muktezalar) Cilt XIII, s. 900'den naklen alınma.)

³⁸⁵ Bayraklı, s. 223.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek yetkisini haizdirler³⁸⁶. Bu yetki vergiyi doğuran olayın doğru ve zamanında tespiti ile vergilendirme sürecinin doğru ve zamanında sürdürülmesini amaçlamaktadır. Bu bakımından bu yetkinin amacını aşar şekilde araçta arama yapılması mümkün olmayıp, arama yapılabilmesi için genel esaslar çerçevesinde mahkeme kararı gerekmektedir.

VUK 353. maddenin 10. fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durulmaması özel usulsüzlük kabahati olarak kabul edilmiştir. Bu kabahatin meydana gelmesi için durdurulan aracın özel ya da resmi plakalı araç olmasının önemi bulunmamaktadır. Nakil vasıtası niteliğinde olan her araç sürücüsü bakımından bu zorunluluğa uyulması mecburidir. Bununla birlikte dur ihtarında görevlinin özel işaretli olması ve dur ikazının ilgili tarafından görülmesi, algılanması gerekmektedir³⁸⁷. İlgilisi tarafından görülmeyen ya da algılanmayan dur ihtarına uyulmaması veya özel işaret taşımayan görevli tarafından dur ihtarında bulunulmasına rağmen durulmaması halinde kabahatin varlığından bahsedilmesi mümkün olmayacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durulmaması halinde aracın sahibi adına 1.100 TL³⁸⁸ özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır³⁸⁹. Burada her ne kadar dur ihtarına uymayan kişi aracın sürücüsü olsa da ceza uygulanacak kişi aracın sahibidir³⁹⁰. Araç sahibi ile sürücünün aynı kişi olmasında bir sorun çıkmayacak olmakla birlikte farklı kişiler olmasında araç sahibinin cezanın muhatabı olması bir nevi kusursuzluk hali olarak kabul edilmektedir. Zira her ne kadar araç sahibi, aracı süren sürücü olmasa da aracı sürecektir olan kişiyi seçen kişidir. Seçtiği sürücünün kanunlara uyup uymayacak bir kişi olup olmadığının tespiti noktasından dikkat ve özen göstermekle yükümlüdür³⁹¹. Ancak aracın çalınması gibi sahibinin iradesi dışında bir kişi tarafından

³⁸⁶ Taşdelen, s. 190.

³⁸⁷ Arslaner, s. 78-79.

³⁸⁸ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

³⁸⁹ Doğusoy, s. 67.

³⁹⁰ Danıştay 4. Daire T.12.06.2003, E.2003/1434, K.2003/1657 sayılı kararda, yoklama memurları tarafından yol denetimlerinde dur işaretine uyulmayan aracın sahibine özel usulsüzlük cezası kesilmesinin yerinde olduğuna yer verilmiştir.

³⁹¹ İstanbul 5. Vergi Mahkemesi tarafından bu yasal düzenlemenin Anayasa'nın 73. maddesine ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğu, "dur" ihtarına uymamak gibi bir sebepten dolayı mali idarece vergi cezası

sürülmesi esnasından dur ikazına uyulmaması halinde artık araç sahibine ceza kesilmesi yoluna gidilmemelidir. Zira artık araç sahibinin, araç sürücüsünü seçerken göstermesi gereken dikkat ve özenden bahsedilmesi mümkün olmayacaktır³⁹².

Dur ikazına uymayan aracın sahibinin tespitinde esas alınan unsur ise araç plakasıdır. Araç plakasının ait olduğu gerçek ya da tüzel kişi adına ceza uygulanması yoluna gidilecektir. Araç sahibinin kesilen ceza miktarı bakımından özel hükümler kapsamında araç sürücüsüne rücu hakkı mevcuttur³⁹³.

Özel işaretli memurun dur ikazı neticesinde duran araçta bulunması gereken belgeler bakımından yoklama faaliyeti yapılmaktadır. Bu yoklama faaliyeti neticesine de tutanak düzenlenmektedir. Ancak uygulamada çoğu zaman trafikte durdurulan araç içinde yapılan yoklama neticesinde tutulan tutanaklar VUK 131. madde kapsamında yasaya uygun tanzim edilmemektedir. Danıştay bu şekilde yasaya uygun tanzim edilmeyen tutanaklara istinaden kesilen özel usulsüzlük cezalarını hukuka aykırı bulmaktadır³⁹⁴.

7. Damga vergisi aranmaksızın işlem yapılması

Damga vergisine konu belgelerin damga vergisi ödenmeden noter huzurunda tasdik edilmesi, bu belgelerin örneklerinin çıkartılması mümkün değildir. Bu doğrultuda damga vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler bu fiilleri bakımından özel usulsüzlük

kapsamında bir ceza kesilmesi düşünülemeyeceği gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine iptal başvurusunda bulunulmuştur. Ancak Anayasa Mahkemesi T.06.01.2005, E. 2001/487, K. 2005/2 sayılı kararı ile bu başvuruyu reddetmiştir. Anayasa Mahkemesinin red kararının Anayasa'ya uygun olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. (Bkz. Yusuf Karakoç, Vergi Hukuku Uygulamaları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 66-68.

³⁹² Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.243-245.

³⁹³ Arslaner, s. 79.

³⁹⁴ Danıştay 4. Dairesinin T.03.05.2001, E. 2001/655, K.2001/1831 sayılı kararında “Davacı şirketin sevk irsaliyesi düzenlemediğinin tespitine ait tutanağın usulüne uygun olup olmadığının tespiti gerekmektedir. Tutanak, nezdinde yoklama yapılabilecek yani yükümlüye, tüzel kişilerde ise yasal temsilcilere, bunların bulunmaması durumunda ise yetkili adamına imzalatılmalıdır. Ancak bu usullere uyularak düzenlenen tutanaktan dolayı ceza kesilmesi mümkündür. Olayda ise tutanağı imzalayan kişi kargo şirketinin bir çalışanı olup davacı şirket adına hareket etme, karar alma yetkisinin bulunmadığı açıktır. “ ifadelerine yer verilmiştir. (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=1842#>, ET: 08.04.2019) Aynı şekilde Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun T.25.09.1998, E. 1997/179, K. 1998/225 sayılı kararında “Yükümlünün veya yetkili elemanın bulunmadığı sırada düzenlenen ve Vergi Usul Kanunu’nun 131. maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesinde açıklandığı şekilde polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine de imzalatılmadığı anlaşılan tutanak yükümlüyü bağlayıcı nitelik taşımadığından...” ifadelerine yer verilmiştir. (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=1842#>, ET: 08.04.2019)

kabahati işlemiş sayılmışlardır³⁹⁵. Bu özel usulsüzlük kabahati niteliği itibariyle yalnızca noterler tarafından işlenebilir bir kabahattir. Bu bakımdan özgü suç³⁹⁶ halinin noterler bakımından özgü kabahat şeklinde meydana geldiği yorumunda bulunulması yanlış olmayacaktır. Bir başka deyişle noterler bakımından özel faillik durumu söz konusu olmaktadır³⁹⁷.

Noterler bakımından düzenlenen bu özel usulsüzlük fiili doğduran kanundan doğan bir yükümlülüktür. Bununla birlikte noterler bakımından Bakanlık Tebliği ile getirilmiş bazı yükümlülükler ve yaptırımlar bulunmaktadır. Örneğin 48 No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile mükellefler için öngörülen vergi ziyaı cezasının sorumluluğu noterler bakımından genişletmiştir³⁹⁸. Ancak bu düzenleyici işleme karşı Danıştay'a başvurulmuş Danıştay'ca düzenlemenin iptaline karar verilmiştir³⁹⁹.

Uygulanacak ceza miktarı madde metni devamında hüküm altına alınmıştır. Buna göre, her kâğıt için 2 TL⁴⁰⁰ den az olmamak üzere, tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilecektir⁴⁰¹.

8. Elektronik tebligata ilişkin zorunluluklara uyulmaması

Gelişen teknolojinin vergi usûl hukuku bakımından getirdiği bir yenilik de elektronik tebligattır. Elektronik tebligat ile Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ edilecek belgeler mükelleflere elektronik yolla tebliğ edilmektedir⁴⁰². Buna ilişkin VUK 107/A. madde ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurma veya kurulmuş olanları kullanma, tebliğe elverişli elektronik adres

³⁹⁵ Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici, Mahmut İnan, "Vergi Suç Ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri Ve Cezaları", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 18, Sayı:1, 2010, s. 62.

³⁹⁶ Bazı suçların özel bir yükümlülük altında bulunana ve belli faillik vasfını taşıyan kişiler tarafından işlenmesini ifade eden suçlara özgü suç adı verilmektedir. (Bkz. Özgenç, s.191.)

³⁹⁷ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 428-429.

³⁹⁸ Altan Rençber, Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2017, s. 206-207.

³⁹⁹ Danıştay 7. Dairesinin T.27.01.2009, E.2007/2358, K.2009/499 sayılı kararı.

⁴⁰⁰ 01.01.2019 tarihi itibariyle uygulanan miktar.

⁴⁰¹ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 184.

⁴⁰² Osman Tunaoglu, Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s.22.

kullanma zorunluluğu getirme ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usûl ve esasları belirleme yetkisi tanınmıştır⁴⁰³. Bu doğrultuda VUK mükerrer 355. maddede VUK 107/A. madde kapsamında getirilen zorunluluklara uyulmaması özel usulsüzlük kabahati sayılmıştır.

Uygulanacak olan ceza miktarı kanun metninde elektronik tebligat kapsamında getirilen zorunluluklara uymayan şahsın özelliğine göre belirlenmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.200⁴⁰⁴ TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 600⁴⁰⁵ TL, madde metninde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 300⁴⁰⁶ TL özel usulsüzlük cezasına hükmedilecektir.

IV. Özel Usulsüzlük Fiil Ve Cezalarının Saptanma Yöntemleri

Ülkemizde vergilendirme sürecine ilişkin esas alınan sistem beyan sistemidir. Beyan sistemine geçiş İkinci Dünya Savaşı sonrası özellikle Avrupa başta olmak üzere dünya devletlerine sirayet eden modernleşme dönemi ile olmuştur⁴⁰⁷. Beyan sisteminde mükellefler vergilendirmeye tabi tutulacak olan işletmelerine dair işlemleri ilk etapta tek başlarına düzenleme ve beyan etme özgürlüğüne sahiptirler. Ancak bu özgürlükleri kanuni şekil ve usûl şartları ile çevrilmiş olup bu şartlara uygun olarak hareket etme zorunluluğu bulunmaktadır. Esas alınan sistemin beyan sistemi olması beraberinde beyan edilen hususların doğruluğunu araştırma, bu hususları tespit ve teyit etme zorunluluğunu getirmiştir⁴⁰⁸. Bu tespit işlemi idarece belli denetim şekilleri ile yapılmakta olup bu denetim işlemlerine ilişkin usûl ve esaslar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir⁴⁰⁹.

Beyan sisteminin bir gereği ve sonucu olarak idareye tanınan denetim yetkisi neticesinde gerçekleştirilen denetim faaliyetleriyle, vergilendirme sürecine vergi kaybı olarak etki

⁴⁰³ Kırbaş, s.118.

⁴⁰⁴ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

⁴⁰⁵ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

⁴⁰⁶ 01.01.2019 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

⁴⁰⁷ Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 101.

⁴⁰⁸ Funda Basaran Yavaslar, "Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri Ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, 2016, s. 114.

⁴⁰⁹ Danıştay 4. Dairesi T.26.02.1999, E.1997/489, K.1989/609 sayılı kararında, vergi kanunlarında öngörülen yoklama ve vergi incelemesi gibi usullere göre tespit yapılmadan, iş müfettişi raporuna göre gelir vergisi tarh edilemeyeceğini ifade etmiştir. (Ürel, s.173.)

etmemekle birlikte vergi kanunlarında getirilen usûl ve esaslara aykırı yapılmış işlemlerin tespiti de mümkün olmaktadır. Bu yönde bir tespit neticesinde idari yaptırımların uygulanması söz konusu olacaktır.

Özel usulsüzlük fiilleri kanunun öngördüğü usûl şartlarına uyulmaması halinde ortaya çıkan vergi kabahatlerinden olup cezalandırılmasında ki en büyük amaç, hileli vergi işlemleri ile vergi ziyana yol açılmasının engellenmesidir. Bu nedenle özel usulsüzlük fiillerinin tespitinin doğru ve zamanında yapılması vergilendirme sürecinin işlevselliği açısından büyük önem arz etmektedir.

Ancak ifade edildiği üzere, özel usulsüzlük cezası uygulanabilmesi için öncelikle bu cezayı gerektirir fiilin tespiti gerekmektedir. İdarece özel usulsüzlük cezası kesme aşamasına gelinmeden önce yapılması gereken bu tespit ve bu tespite bağlı diğer tüm işlemler bir nevi hazırlık işlemi niteliğini taşımaktadır⁴¹⁰. İşlemlerin idare tarafından gerçekleştiriliyor olması bu işlemlere idari işlem sıfatını kazandırmaktadır. Ancak bilindiği üzere hazırlık işlemleri asıl işlem öncesinde yapılması gereken işlemler olması nedeniyle tek başına icraîlik özelliğini haiz değildir⁴¹¹. Bu nedenle de hazırlık işlemleri ancak dayanak oluşturdukları asıl işlemle beraber önem ve anlam arz ederler⁴¹².

İdarenin hazırlık işlemlerini oluşturan, özel usulsüzlük fiillerinin tespit edilmesini sağlayacak işlemlerinin başında denetim yetkisine binaen yaptığı yoklama ve inceleme gelmektedir⁴¹³. Zorunluluk arz ettiği durumlarda istisnai bir yol olarak arama ile de özel usulsüzlük fiillerinin tespiti mümkündür⁴¹⁴. Bunun dışında idarenin denetim yetkisi içerisinde yer alan bilgi isteme halinde de özel usulsüzlük fiillerinin tespiti mümkün olabilecektir.

⁴¹⁰ Taşdelen, s. 85.

⁴¹¹ Metin Günday, İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s. 124.

⁴¹² Kemal Gözler, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, s. 281.

⁴¹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 101.

⁴¹⁴ Ahmet EROL, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul, 2010, s. 41-42.

A.Bir İdari İşlem Olarak Ceza Kesme İşlemi

1. Görev Unsuru

Özel usulsüzlük fiilleri, özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerdir. İlgili kişiye ceza uygulanabilmesi içince önce cezayı gerektiren olayın tespiti gerekmektedir⁴¹⁵. Bu gereklilik “cezayı gerektiren olayın tespiti” başlıklı VUK 364. maddede ifade edilmiştir. Aynı madde kapsamında cezaları gerektirecek olayların tespitinin kimler tarafından gerçekleştirileceğine de yer verilmiştir. Buna göre, cezayı gerektirecek olayın tespiti, vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacaktır⁴¹⁶.

Bu noktada görevli idarenin devletin merkezi teşkilatında yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı taşra teşkilatında yer alan vergi dairesi başta olmak üzere diğer birimler olduğu açıktır. Vergi daireleri, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir⁴¹⁷. Özel usulsüzlük fiillerinin tespitinde esas itibariyle görevli olan vergi daireleri bu tespit neticesinde ceza uygulamaya da görevlidir. Görev unsuru kamu düzenine ilişkin olup bu unsurdaki bir sakatlık işlemin yok hükmünde olması sonucunu doğuracaktır⁴¹⁸.

2. Yetki Unsuru

Özel usulsüzlük fiillerinin tespitini ve bu tespit neticesinde uygulanacak cezayı hangi vergi dairesinin yapacağı sorusunun cevabı yetkili vergi dairesidir. Vergi dairesince özel usulsüzlük fiilinin tespit edilmesi ve bu tespit neticesinde cezai yaptırım uygulanması bir idari işlem olduğu için bu idari işlemlerin hukuk dünyasında etki doğurabilmesi ve sıhhat bulabilmesi için yetkili vergi dairesince yapılması şarttır⁴¹⁹. İşlemi yapacak olan vergi

⁴¹⁵ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 316.

⁴¹⁶ Danıştay 3. Dairesi. E. 1997/2393, K.1998/2348 sayılı kararı, E.1996/4412, K.1998/695, sayılı kararı ve Danıştay 4. Dairesi E. 2000/38, K.2000/4203 sayılı kararı, Danıştay 9. Dairesi E.2000/5454, K.2002/2069 sayılı kararı cezayı gerektirecek olayın yetkisiz kişilerce tespiti halinde ceza kesme işleminin hukuka aykırı olduğu yönünde verilen örnek kararlardandır.

⁴¹⁷ VUK 4/1. madde.

⁴¹⁸ Bekir Baykara, “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 278, 2004, s. 12.

⁴¹⁹ Arslaner, s. 38.

dairesinin yetkili sayılabilmesi için kişi, konu, yer ve zaman bakımından yetkili olması gerekmektedir⁴²⁰. Bu unsurlardan birinin eksik olması halinde yetki ayağı sakat olan işlemler de sakat kabul edilerek iptal yaptırımına tabi olacaklardır. Zira yetkiye ilişkin unsurlardaki sakatlık sonradan tamamlanarak giderilebilecek sakatlıklardan değildir⁴²¹. Nitekim Danıştay'ın da bu yönde kararları mevcuttur⁴²². Aynı şekilde yorum yolu ile yetki genişletilememekte ve yaratılamamaktadır⁴²³. Ayrıca Danıştay'ın, yetkiye ilişkin esasların Maliye ve Hazine Bakanlığının İç Genelgesi ile belirlenmesini hukuka aykırı bulduğu kararları da mevcuttur⁴²⁴.

a. Kişi bakımından yetki

Kişi bakımından yetki ile kastedilen idare adına irade açıklamasından bulunmaya yetkili olan kişidir⁴²⁵. Yetkili kişiler idare adına irade açıklamasında bulunma yetkisini ise Anayasa'dan⁴²⁶ almaktadır⁴²⁷. Özel usulsüzlük fiillerini tespit etme ve tespiti yapılan bu fiiller için ceza uygulama yetkisine sahip olan yetkili vergi dairesi "ceza kesme yetkisi" başlıklı VUK 365. maddede, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi olarak belirlenmiştir⁴²⁸. Madde metni devamında, damga vergisine ve pul ile alınan diğer vergilere ilişkin olaylarda vergi cezasını kesecek vergi dairelerini Hazine ve Maliye Bakanlığı belirleyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yetkili vergi idaresine bağlı, yoklama veya inceleme yapma hususunda yetkilendirilen kişilerce yapılan yoklama veya incelemelerde özel usulsüzlük fiiline rastlanması halinde

⁴²⁰ Biyan, Vergi Hukuku, s.137

⁴²¹ Onur Karahanoğulları, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 327.

⁴²² Danıştay 6. Dairesinin T. , E. 1979/2529, K. 1981/1370 sayılı kararı, Danıştay 10. Dairesinin T. 14.01.1985, E.1984/492, K. 1985/10 sayılı kararı.

⁴²³ Danıştay 12. Dairesinin T.29.01.1974, E. 1973/1089, K. 1974/204 sayılı kararında " ... yasalarda hiçbir hüküm bulunmadığı halde kanunun gayesine aykırı bir yorumla memurlar ve sendikalar tarafından gösterilecek adaylarda, mahsup üyelerin haiz bulunması gereken niteliklerin aranmasında isabet yoktur." ifadelerine yer verilmiştir. (Karahanoğulları, s. 329'dan naklen alınma.)

⁴²⁴ Danıştay 4. Dairesi E. 19911/4093, K. 1993/1793 sayılı kararı.

⁴²⁵ Karahanoğulları, s. 335.

⁴²⁶ Anayasa 6. madde; "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz."

⁴²⁷ Hayrettin Yıldız "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XVII Sayı 3-4,2013, s 135.

⁴²⁸ Danıştay 4. Daire T.18.12.2006, E.2005/2411, K.2006/2788 sayılı kararında, vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilmesi gerektiği, aksi halde kesilen cezanın kaldırılması gerektiği ifade edilmiştir. (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt XIII, s.964'den naklen alınma.)

bu düzenlenecek olan raporlarda gösterilecektir. Delillerin kaybolması ihtimalinin bulunması halinde ise özel usulsüzlük fiillerinin tutanakla tespit edilmesi zorunlu tutulmuştur⁴²⁹.

Özel usulsüzlük fiilleri nitelik itibariyle kabahat olup öncelikle Vergi Usul Kanunu'na tabidir. Ancak VUK'da hüküm olmayan hallerde Kabahatler Kanunu'na tabi olacağı da açıktır. Kabahatler Kanunu'na göre ise kabahat dolayısıyla idarî yaptırım kararı vermeye ilgili kanunda açıkça gösterilen idari kurul, makam veya kamu görevlilerinin yetkili olup kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde ise ilgili kamu kurum ve kuruluşunun en üst amiri bu konuda yetkili kılınmıştır⁴³⁰. Buna göre, tespit edilen özel usulsüzlük fiilleri neticesinde ceza kesmeye yetkili olan kişi vergi dairesi adına cezayı kesecek olan kişi olup vergi dairesinin en üst amiri sıfatını haiz vergi dairesi müdürüdür⁴³¹.

b. Konu bakımından yetki

Konu bakımından yetki, idari makamın idari işlem tesis etme hususunda sınırlandırıldığı konularda idari işlem tesis etmesini ifade etmektedir⁴³². Özel usulsüzlük fiillerini tespit etme ve ceza kesme yetkisi olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Bu bakımdan olayların ilgili bulunduğu vergi türü vergi dairelerinin idari işlem tesis edebilecekleri konuları belirlemektedir⁴³³. Konu bakımından yetkinin tespitinde mükelleflerin hangi vergi türü açısından hangi vergi dairelerine bağlı olduğunun tespiti önem arz etmektedir⁴³⁴. Bu tespit ise vergi türünün düzenlendiği ilgili kanunlara bakılarak yapılabilecektir.

Vergi türleri bakımından ilgili vergi dairesinin belirlenmesinde, mükellefin ikametgahı, işyerinin bulunduğu yer gibi hususlar dikkate alınmaktadır. Bu noktada mükellefin ikametgâhının ya da işyerinin bulunduğu yerin esas alınması mali ikametgâh kavramını doğurmuştur⁴³⁵. Mali ikametgâh kavramı doğrultusunda belirlenmiş olan vergi dairesinin

⁴²⁹ VUK 364. madde son cümle.

⁴³⁰ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu Madde 22.

⁴³¹ Taşdelen, s. 81.

⁴³² Karahanoğulları, s. 330.

⁴³³ Baykara, s. 11.

⁴³⁴ Arslaner, s. 39.

⁴³⁵ Ege Berber, "Vergi Hukukunda Mali İkametgâh", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012, s. 2.

konusu dışında özel usulsüzlük cezası kesme işlemi, yetki bakımından sakat olacak olup iptal yaptırımına tabi olacaktır. Mükellefin sonradan ikametgâhının değişmesine bağlı olarak bağlı bulunduğu vergi dairesinin değişmesi halinde ise özel usulsüzlük fiilin işlendiği dönemde hangi vergi dairesine bağlı ise özel usulsüzlük fiilinin tespiti ve ceza uygulanması bakımından o vergi dairesinin yetkili olduğu kabul edilmiştir⁴³⁶. Konu bakımından yetkili olmayan bir idari makamca işlem yapılması yetki tecavüzü anlamına gelmekte olup⁴³⁷ işlemin iptali talep edilebilecektir⁴³⁸.

c. Yer bakımından yetki

İdari makamların idari işlemleri yapmada yetkisinin coğrafi açıdan belirlendiği hallerde yer bakımından yetkiden söz edilmektedir. Buna göre, mali ikametgâh kavramı burada önem arz etmektedir. Mükellefin ikametgâhına ya da işyeri adresine bağlı olarak yetkili vergi dairesinin belirlenmesi halinde artık o vergi dairesi yer bakımından yetkili kabul edilmektedir⁴³⁹. Vergi daireleri belirlenmiş coğrafi bölgeler bakımından o coğrafi bölgelerle sınırlı olarak işlem yapmaya yetkilidir. Aksi bir durum yapılan idari işlemin yetki yönünden sakat olmasına yol açacaktır⁴⁴⁰.

d. Zaman bakımından yetki

Zaman bakımından yetki bir idari işlemin gerçekleştirilebileceği zaman dilimi içerisinde tesis edilmesini ifade etmektedir. Bu bakımdan ölçüt ise zamanaşımı süresidir. Özel usulsüzlük fiillerini nedeniyle kesilecek cezalar kanunda öngörülen zamanaşımı süresi

⁴³⁶ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 80.

⁴³⁷ Biyan, Vergi Hukuku, s.138.

⁴³⁸ Danıştay 4. Dairesi. E. 1911/4093, K. 1993/1793 sayılı kararı, Danıştay 6. Daire T. 13.11.1984, E. 1984/195, K. 1984/3035 sayılı kararı ve T.28.09.1988, E. 1988/1811, K. 1988/1024 sayılı kararı konu bakımından yetkisiz işlemlerin yetki unsurundaki sakatlık nedeniyle hukuka aykırı olduğunun ifade edildiği örnek kararlardır. (Karahanoğulları, s. 331.)

⁴³⁹ Candan, Vergi Suçları Ve Cezaları, s. 356.

⁴⁴⁰ Danıştay 3. Daire T.25.11.1987, E.1986/2467, K.1987/2625 sayılı kararı (Erdem, Vergisel Kabahatler, 281. dipnot),

Danıştay 4. Daire T.08.02.1994, E.1993/2229, K.1994/602 sayılı kararı <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-1991#>, ET: 10.04.2019 , Danıştay 11. Daire T.22.12.1998, E. 1998/15, K.1998/4669 sayılı kararı <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-1991#>, ET: 10.04.1993, yer bakımından yetkisiz vergi dairesi tarafından yapılan işlemin yetki unsuru bakımından sakat olup iptali gerektiğine ilişkin örnek kararlardır.

içerisinde kesilmelidir⁴⁴¹. Aksi halde zaman bakımından yetkisizlik durumu söz konusu olacaktır.

3. Şekil Unsuru

Özel usulsüzlük cezası kesme işlemi bir idari işlem olması hasebiyle idari işlemlerin unsurlarından birisi olan şekil unsuruna uygun tesis edilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan ceza kesme işleminin yazılı bir şekilde tesis edilmesi şekil unsuru bakımından gereklilik arz eden bir husustur.

4. Sebep Unsuru

Özel usulsüzlük cezası kesme işleminin sebep unsurunu özel usulsüzlük fiilinin işlenmesi hali oluşturmaktadır. Bu bakımdan cezanın dayanak alındığı sebep VUK'ta yer alan özel usulsüzlük fiillerinden birinin meydana gelmesi halidir.

5. Konu Unsuru

İdari işlemlerde konu unsuru, idari işlemin kendisini ve dolayısıyla hukuk dünyasından meydana getirdiği sonucu ifade etmektedir⁴⁴². Bu bakımdan özel usulsüzlük cezalarının meydana getirdiği sonuçların meşru ve hukuka uygun olmasına ilişkin gereklilik konu unsuru bakımından hukuka uygunluğun bir gereğidir.

6. Amaç Unsuru

Tüm idari işlemler gibi özel usulsüzlük cezası kesme işleminin de amacı kamu yararı olup, bu amaç dışında tesis edilen işlemler amaç unsuru bakımından sakat olup iptali gerecektir.

⁴⁴¹ Arslaner, s. 39.

⁴⁴² Ahmet Emrah Akyazan, "Maddî Açıdan İdari İşlemler", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 85, 2009, s. 229.

B.Vergi Yoklaması

Özel usulsüzlük fiillerinin tespitine ilişkin yöntemlerden ilki yoklama işlemidir. Yoklama faaliyeti, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmayı ve tespit etmeyi amaçlamaktadır⁴⁴³. Yoklamadaki esas amaç mükelleflerin vergi kanunlarında usûl ve esaslara uygun hareket edip etmediğinin tespitidir. İlk anlam olarak olumsuz bir durumun varlığının tespiti gibi anlaşılabilir olmakla birlikte olumlu durumların da tespitini içermektedir. Bu bakımdan yoklama faaliyeti kapsamında mükelleflerin usûl ve esaslara aykırı hareket ettiği tespit edilebileceği gibi aksi yönde usûl ve esaslara uygun hareket ettikleri de tespit edilebilecektir. Bu itibarla yoklama faaliyeti vergi incelemesinden ayrılmaktadır. Nitekim Danıştay 9. Dairesi⁴⁴⁴, yoklama ile ancak vergi incelemesine konu olabilecek çeşitli tespitlerin yapılabilceğini, vergi inceleme raporu düzenlenmeden tutulan tutanak ile vergi incelemesi yerine geçebilecek işlemlerin yapılamayacağını ifade etmiştir.

Bir diğer açıdan yoklama, bir gözlem ve bilgi toplama faaliyetidir. Zira yoklama yapmaya yetkili memurlar bir yandan mükelleflerin vergi kanunları ile getirilen usûl ve esaslara uyup uymadığını gözlemlerken, diğer yandan mükellefler ve mükelleflere dair olaylar hakkında da bilgi toplanılmaktadır⁴⁴⁵. Toplanan bu bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanmaktadır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne şekilde faydalanabileceği Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmektedir⁴⁴⁶.

Burada amaç vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükelleflerin daha kolay bir şekilde tespit edilmesini ve bu suretle vergilendirme sürecinin doğru işlemlerini sağlamaktır⁴⁴⁷. Ancak istihbarat arşivine dayanılarak işlem yapılabilmesi ancak işlem yapılacak hususta ayrıca inceleme yapıp başkaca veriler elde edilmesine bağlıdır. Bu bakımdan yalnızca istihbarat arşivinden elde edilen verilere dayanılarak işlem yapılması mümkün değildir⁴⁴⁸.

⁴⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 101.

⁴⁴⁴ T. 20.03.2017, E. 2016/1795, K. 2017/2930 (Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş, Gizem Kapucu, Metin Kocatepe, Vergi Hukuku ve Uygulama, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.273'den naklen alınma.)

⁴⁴⁵ Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 101.

⁴⁴⁶ Kırbaş, s. 162-163.

⁴⁴⁷ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 318.

⁴⁴⁸ Danıştay 3. Daire, T. 19.11.1992, E. 1990/3231, K. 1992/3472, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-4348#>, ET: 26.02.2018

Yoklamaya yetkili kişilerce yoklama yetkisi kapsamında yapılacak işlemler VUK 127. maddede sayılmıştır⁴⁴⁹. Yoklama memurlarınca yapılan yoklama faaliyeti neticesinde tespit edilen hususlar tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" işlenecektir⁴⁵⁰. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yoklama olunanın yetkili kıldığı kişiye imzalatılmaktadır. İmza atacak kimse bulunmaması veya imzadan çekinilmesi halinde⁴⁵¹ durum fişe yazılıp yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmalıdır⁴⁵².

Danıştay'ın, mükellef nezdinde yapılmayan yoklama faaliyeti sonucu düzenlenen yoklama fişine istinaden özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği yönünde kararları mevcuttur⁴⁵³. Danıştay 3. Dairesi bir kararında⁴⁵⁴, mükellefin nezdinde yapılan bir yoklama olmaksızın, başka bir şahsın mükellefiyet durumu ile ilgili olarak düzenlenen yoklama tutanağına istinaden özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğini hüküm altına almıştır. Ayrıca Danıştay 4. Dairesinin bir kararında⁴⁵⁵, VUK 131. maddedeki esaslara göre yetkili kişilerce imzalanmayan yoklama fişlerine itibar edilemeyeceğini bu fişler esas alınarak işlem tesis edilemeyeceği ifade edilmiştir.

⁴⁴⁹ Danıştay 4. Dairesi T.12.06.1997, E.1996/1688, K.1997/1899 sayılı kararında, "...bir vergi incelemesiyle tespiti yerine eksik bilgilere dayalı bir yoklama tutanağı esas alınarak matrah takdir edilmesinde isabet bulunmadığı..." ifadeleri ile vergi incelemesiyle tespiti gereken hususların yoklama tutanağı ile tespit edilip, tarhiyat yapılmasını hukuka aykırı bulduğunu ifade etmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1996-1688.htm&kw='1996/1688'&fm,> ET:08.04.2019.

⁴⁵⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 102.

⁴⁵¹ Danıştay 9. Dairesi'nin T.09.03.1999, E.1998/495, K.1999/976 sayılı kararında, yoklama fişinde şirket yetkilisi olarak belirtilen kişinin kim olduğunun ve niçin imzadan imtina ettiğinin belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. (Ürel, s. 272.)

⁴⁵² Danıştay 4. Dairesi T.14.01.1999, E.1998/4026, K.1999/36 sayılı kararında "...yoklama tutanağının muhtara imzalatılmasıyla şekil şartı yerine getirilmiş ise de tutanağı imzalayan muhtarın olay yerinde hazır bulunduğuna ilişkin herhangi bir tespiti yer verilmediği gibi, ayrıca imzadan imtina eden kişinin kimliğinin açıkça belirlenmemesi karşısında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinde öngörülen unsurları taşımayan tutanak esas alınarak kesilen özel usulsüzlük cezasında ve bu cezaya karşı açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir." İfadelerine yer verilmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1998-4026.htm&kw=14.1.1999&fm,> ET:08.04.2019. Danıştay 4. Dairesi T.02.07.1999, E.1999/580, K.1999/2953 sayılı kararında, yol kontrolünde sevk irsaliyesi bulunmadığına ilişkin yoklama tutanağının nakliyeciyeye imzalatılması sonucunda taşımayı yaptıran mükellefe kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulmadığını, zira nakliyeciyeye imzalatılan yoklama fişinin geçersiz olduğunu, geçersiz yoklama fişine istinaden ceza kesme işleminin yapılamayacağını ifade etmiştir. (Ürel, s. 841.) Aynı şekilde Danıştay 4. Dairesi T.03.05.2001, E.2001/655, K.2001/1831 sayılı kararında kargo şirketinin elemanına imzalatılan yoklama fişinin geçersiz olduğunu ifade etmiştir.

⁴⁵³ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 359.

⁴⁵⁴ 27.04.1988 tarihli E.1987/2083, K.1988/1309, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=2482#> ET: 05.06.2018.

⁴⁵⁵ T.31.01.2013, E.2012/4179, K. 2013/251 (Doğusoy, s. 124-126' dan naklen alınma.)

Bununla birlikte Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, Vergi Usul Kanunu'nun kanıt değeri taşıdığı şirket ortağı nezdinde çekincesiz imzalanan ve belge düzenlenmeyen mükellef sayısı ile satış belgelerinin tespitini de içeren tutanağa dayanılarak kesilen cezada hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde kararı⁴⁵⁶ mevcuttur. Aynı şekilde Danıştay, nezdinde yoklama yapılan kişinin eşi ve çocukları tarafından imzalanan yoklama tutanak ve fişlerinin geçerli olduğunu ifade etmiştir⁴⁵⁷. Bununla birlikte Danıştay'ca⁴⁵⁸ mükellefin kardeşi tarafından verilen bilgiler doğrultusunda düzenlenen yoklama tutanağına dayalı işlem yapılamayacağı ifade edilmiştir⁴⁵⁹.

Ayrıca yoklama faaliyeti neticesinde düzenlenecek yoklama fişine istinaden ceza kesilebilmesi yahut da tarhiyat yapılabilmesi için, yoklama fişinde buna ilişkin tespitlerin açıkça yer alması gerekmektedir⁴⁶⁰. Danıştay'ın bir kararında⁴⁶¹, yoklama fişinde genel ifadeler varken, geçerli belge ve kayıtlar ile ayrıntılı deliller tespit edilmişse yoklama fişine değil bu bilgi ve belgelere itibar edilmesi gerektiğini ifade etmiştir⁴⁶².

C.Vergi İncelemesi

Özel usulsüzlük fiillerinin tespit yollarından bir diğeri de vergi incelemesidir. Beyana dayalı vergilendirme sistemlerinde mükellef ve sorumlularca bildirilen beyanların ilk etapta doğru olduğu kabul edilmektedir. İlk bakışta doğruluk karinesi adı verilen bu karine vergi incelemesi gibi denetimlerle aksi ispatlanabilir olduğundan adi bir karinedir⁴⁶³. Bu doğrultuda vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken vergilere ve uyulması gereken diğer kurallara dair beyanların doğruluğunu araştırmak ve tespit

⁴⁵⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu T. 28.09.2011, E.2010/579, K.2011/522 sayılı kararı (Doğusoy, s.78'den naklen alınma.)

⁴⁵⁷ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 140.

⁴⁵⁸ Danıştay 4. Dairesi T.15.11.1996, E.1995/4343, K.1996/4235 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1995-4343.htm&kw=15.11.1996#fm>, ET:02.05.2019

⁴⁵⁹ Ürel, s. 272.

⁴⁶⁰ Danıştay 4. Daire T: 24.06.1997, E: 1996/1705, K: 1997/2108 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1996-1705.htm&kw=`1996/1705`#fm>, ET:15.04.2019.

⁴⁶¹ Danıştay 4. Dairesi T.29.03.1985, E.1984/717, K.1985/527 sayılı kararı.

⁴⁶² Tekin, Çelikkaya, s. 139.

⁴⁶³ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi", Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XV, Sayı: 1-2, 2011, s. 1.

etmektir⁴⁶⁴. Vergi incelemesinin amacı yoklamaya nazaran daha belli ve somuttur. Aynı zamanda vergi incelemesi, yoklama ve diğer vergi denetim yollarına nazaran daha kapsamlı ve daha kolay kullanılabilir bir yoldur⁴⁶⁵.

Vergi denetimleri çağdaş bir ülkenin ekonomik dinamizmini koruması ve halkın devlete olan güvenini sağlamak açısından büyük önem arz etmektedir. Ayrıca vergi incelemeleri ile kişilerin gerçek mali gücü de tespit edilmektedir⁴⁶⁶. Bu nedenle vergi denetimi kapsamında gerçekleştirilen vergi incelemesi ve diğer faaliyetlerin birer korkutma ve tehdit unsuru olarak gösterilmemesi ve algılanmaması gerekmektedir⁴⁶⁷.

Uygulamada vergi incelemesi kavramı yerine “teftiş”, “revizyon”, “denetim” gibi çeşitli kavramlar kullanılmaktadır. Bu kavramlar birebir vergi incelemesi kavramı ile eş anlamlı olmamakla birlikte esas itibarıyla aynı olayı ifade etmektedirler⁴⁶⁸.

Vergi incelemesinde esas olan mükellefin yalnızca usulsüzlüklerini ve tabiri caizse “açıklarını” yakalamak değildir. Vergi incelemesi ile mükellefin usûl ve yasaya uygun olan işlemleri de tespit edilmekte, inceleme faaliyeti boyunca dikkate alınmalıdır. Mükellefin kanuna uygun olan bu işlemlerine vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek raporlarda da yer verilmelidir. Nitekim Danıştay içtihatları da bu yöndedir⁴⁶⁹.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler kanunda sayılmıştır⁴⁷⁰. Buna göre, vergi incelemesi, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru

⁴⁶⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 102.

⁴⁶⁵ Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, Editörler: Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010, s. 395.

⁴⁶⁶ Yavaşlar, “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”, s. 396.

⁴⁶⁷ Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, s. 21.

⁴⁶⁸ Tekin, Çelikkaya, s. 173-174.

⁴⁶⁹ Danıştay 4. Dairesi T.14.12.2006, E.2006/1506, K.2006/2661 sayılı kararında, Danıştay 9. Dairesi T.23.06.2009, E.2008/62, K.2009/2780 sayılı kararında, Danıştay 3. Dairesi T.19.06.1997, E.1996/177, K.1997/2593 sayılı kararında ve Danıştay’ın başkaca çeşitli kararlarında, vergi incelemesinde lehe ve aleyhe olan hususların inceleme elemanı tarafından birlikte dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.(Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler(Muktezalar) XIII. Cilt, s. 684.)

⁴⁷⁰ Danıştay 4. Dairesi T.20.10.1998, E.1997/3044, K.1998/3742 sayılı kararında iş müfettişinin, Danıştay 9. Dairesi T.23.12.1997, E.1996/5489, K.1997/4338 sayılı kararında adalet müfettişinin vergi incelemesi yetkisi olmadığını ifade etmiştir. Danıştay 7. Dairesi T.20.12.2000, E.1999/294, K.2000/4088 sayılı kararında bankalar yeminli murakıplarının düzenledikleri rapora dayalı vergi tarh edilmesinin mümkün olduğunu ifade etmişken, Danıştay 9. Dairesinin T.14.04.2004, E.2002/2885, K.2004/75 sayılı kararında aksi ifade edilerek, bankalar yeminli murakıplarının vergi incelemesi yapma yetkileri olmadığı için düzenledikleri rapora dayalı vergi tarh edilmesinin mümkün olmadığına yer verilmiştir. Aynı şekilde

veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılabilir. Bu kişilerin yanı sıra, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar⁴⁷¹ her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Uygulamada vergi incelemeleri vergi müfettişleri aracılığı ile yapılmakta olup vergi incelemesini yapacak olan müfettişlere ilgili yönetmelik⁴⁷² gereği bağlı olduğu birim tarafından yazı ile görevlendirme yapılır. Bu görevlendirme yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişiler ve konular hakkında bilgilere yer verilmektedir. Ayrıca, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara da yer verilmektedir⁴⁷³.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağından önceden haber verilme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu bakımdan neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman inceleme yapılabilir⁴⁷⁴. Vergi incelemesi yapılabilmesi için özel bir neden olması gerekmediği gibi, mükelleflerce de neden kendisinin vergi incelemesi yolu ile denetlendiği yönünde bir itiraz hakkı bulunmamaktadır⁴⁷⁵. Mükellefin önceden vergi incelemesi geçirmiş olması veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmemektedir⁴⁷⁶. Yer bakımından ise vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılmalıdır⁴⁷⁷.

Danıştay 3. Dairesinin T.14.11.2006, E.2006/1160, K.2006/2911 sayılı kararında iş müfettişi raporuna dayalı olarak vergi tarh edilemeyeceği söylenmiştir.

⁴⁷¹ Danıştay 11. Dairesi T.25.10.1996, E.1995/2828, K.1995/2794 sayılı kararında, vergi dairesi müdür yardımcılarının, müdür vekili olma durumunda vergi incelemeye yetkili olduklarını ifade etmiştir.

⁴⁷² Vergi inceleme görevi Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

⁴⁷³ Hakan Erkuş, Arslan Can Ünal, "Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler Ve İşleyişi", Akademik Yaklaşım Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 2014, S.97.

⁴⁷⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu T. 13.06.2003, E. 2002/592, K. 2003/333 sayılı kararında "İdare, her zaman, vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır." İfadelerine yer verilmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2002-592.htm&kw=E.2002/592`#fm>, ET: 30.04.2019.

⁴⁷⁵ Yavaşlar, "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi", s. 412.

⁴⁷⁶ Biyan, Vergi Hukuku, s. 231.

⁴⁷⁷ Danıştay 4. Dairesi T.21.11.2002, E.2001/4425, K.2002/3656 sayılı kararında, incelemenin iş yerinde yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Danıştay 9. Dairesi T.05.04.2001, E.2000/530, K.2001/1353 sayılı kararında, incelemenin işyerinde yapılmasının gerektiğinin mükellefçe önceden inceleme elemanına söylememesi halinde, incelemenin işyerinde yapılmamış olmasının tek başına tarhiyatı geçersiz kılmayacağını ifade etmiştir. (Ürel, s. 284.)

D. Arama

Vergi idaresinin denetim mekanizması içerisinde asli olarak yoklama ve inceleme yer almaktadır. Bununla birlikte sınırlı ve istisnai bir denetim yolu olarak arama yoluna da başvurulabilir. VUK 142. madde ve devamında aramaya ilişkin usûl ve esaslara yer verilmiştir⁴⁷⁸. Ancak niteliği itibariyle arama bir ceza usûl hukuku konusu olup VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanması yoluna gidilecektir⁴⁷⁹.

Arama denetim yolunu diğer denetim yollarından ayıran özellik arama öncesinde hâkim izni ve kararı gerekiyor olmasıdır⁴⁸⁰. Aramanın sınırlı ve istisnai bir yol olmasının nedeni öncelikle bu özelliğinden kaynaklanmaktadır. Diğer yandan arama yoluna, yoklama veya vergi incelemesi ile tespit edilmesi mümkün olmayan hususlar bakımından gidilebilecek olmasıdır. Bu bakımdan arama, bir takım şartlar bir araya geldikten sonra başvurulabilecek olan, keyfiliğe müsaade etmeyen bir yoldur⁴⁸¹.

Arama esas itibariyle vergi kaçakçılığının önlenmesi maksadıyla yapılan bir faaliyet olmakla birlikte arama esnasında el konulan defter ve belgelerin incelenmesi esnasında özel usulsüzlük fiillerinin tespiti mümkündür. Bu bakımdan aramanın özel usulsüzlük fiillerini tespit yollarından birisi olduğunu söylenebilecektir.

İhbar veya yapılan incelemeler sonucunda, bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu düzenleme ışığında arama yapılabilmesi için ilk şart, vergi kaçırıldığına dair bir ihbarın ya da emarelerin olmasıdır⁴⁸².

⁴⁷⁸ Danıştay 4. Dairesi T.20.10.2006, E.2006/451, K.2006/2009 sayılı kararında, usulüne uygun olarak yapılmayan aramalı incelemeye dayalı olarak vergi tarhiyatı yapılamayacağını ifade etmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2006-451.htm&kw=2006/451`#fm>, ET:08.04.2019.

⁴⁷⁹ Vergi Usul Kanunu 147. madde “Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır.”

⁴⁸⁰ Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, s. 41.

⁴⁸¹ Tekin, Çelikkaya, s. 228.

⁴⁸² Biyan, Vergi Hukuku, s. 235.

İnandırıcı ihbar veya kuvvetli emarelerin varlığından sonra aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yoluna neden başvurmaya lüzum gördüklerini gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcına sunmaları gerekmektedir⁴⁸³. Sulh yargıcının⁴⁸⁴ talebi hukuka uygun ve inandırıcı bulursa, istenilen yerlerde arama yapılmasına karar verecektir⁴⁸⁵. Verilmiş bir arama kararı olmaksızın arama faaliyeti yapılması hukuka aykırı olup aynı şekilde bu arama faaliyeti neticesinde ulaşılan bilgilere, belgelere binaen tesis edilecek olan işlemler de hukuka aykırı olacaktır⁴⁸⁶. Danıştay içtihatları da bu yöndedir⁴⁸⁷.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbarın asılsız olduğunun ortaya çıkması halinde nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilme hakkına sahip olup bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur⁴⁸⁸. İhbarın doğru çıkması halinde ise muhbirin adı gizli kalacak olup ayrıca muhbire kaçırıldığı tespit edilen vergi aslı miktarı oranınca da ihbar ikramiyesi⁴⁸⁹ ödenecektir⁴⁹⁰. Bu bakımdan tespit edilen özel usulsüzlük fiilleri neticesinde kesilecek özel usulsüzlük cezaları bakımından ikramiye hesaplanması mümkün olmayacaktır.

V. Özel Usulsüzlük Cezalarının Muhatapları

Anayasal düzen içerisinde devletin en önemli kaynaklarından birini oluşturan vergiler hususunda vergi kanunları ve sair kanunlarla şekil ve esas bakımından birçok kurallar getirilmiştir. Bütün bu vergisel kurallar vergi ödevi adı altında toplanmaktadır. Vergi ödevi yurttaşlara Anayasa'nın 73. maddesi ile getirilmiş bir ödev olup hukuk devleti ilkesinin de bir gereğini ifade etmektedir. Dayanağını Anayasa'dan alan vergi ödevi alt

⁴⁸³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 103.

⁴⁸⁴ Madde metninde geçen “sulh yargıcı” ifadesi ile kastedilenin “sulh ceza yargıcı” olduğu yönünde Danıştay 4. Dairesinin T.20.10.2006, E.2006/451, K.2006/2009 sayılı kararı mevcuttur. (Bilici, Vergi Hukuku Cilt I, 117. dipnottan naklen alınma.)

⁴⁸⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 330.

⁴⁸⁶ Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri Ve Hukuka Aykırı Deliller”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, 2014, s. 419.

⁴⁸⁷ Danıştay 4. Dairesi T.20.10.2006, E. 2006/451, K 2006/2009 sayılı kararında “Davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” ifadelerine yer verilmiştir. <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-4488#>, ET: 20.04.2019.

⁴⁸⁸ Kırbas, s. 160.

⁴⁸⁹ 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 1905 sayılı Menkul Ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının Ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun’da düzenlenmiştir. İkramiye miktarı bu Kanuna göre, 500 liraya kadar % 15, 5.000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için % 30, 15.000 liraya kadar, 5.000 liradan yukarı olan kısım için % 20, 15.000 liradan yukarı olan kısım için % 10 olarak belirlenmiştir.

⁴⁹⁰ Tekin, Çelikkaya, s. 232.

başlığı altında başta vergi mükellefleri olmak üzere tüm vatandaşların uyması gereken kurallar yer almaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi doğrultusunda bu kurallar yazılı kanunlarda açıkça yer almakta ve yine aynı ilke doğrultusunda bu kurallara uyulamaması halinde uygulanacak yaptırım ve cezalara kanunlarda yer verilmektedir.

Bu doğrultuda şekli kurallar niteliğinde olan ve uyulmaması halinde özel usulsüzlük fiillerine vücut veren kurallar da birer vergi ödevi niteliğindedir⁴⁹¹. Nitekim bu kurallara uyulmaması halinde ne tür yaptırımlar uygulanacağı, bu yaptırımların alt ve üst hadleri kanunla belirlenmiştir.

A. Vergi Ödevlisi

Ödev kelime anlamı doğrultusunda bir takım yükümlülükleri ihtiva etmektedir. Ödevli de bu ödevleri yerine getirmekle mükellef olan kişiyi ifade etmektedir. Bu bakımdan en yalın tabirle, vergi ödevlerini yerine getirme yükümlülüğü altında olan kişi vergi ödevlisi olarak adlandırılmaktadır⁴⁹². Vergi ödevinin konusuna göre vergi ödevlisinin kim olduğu saptanabilecek olup vergi ödevlisi kendi şahsında sonuçlar doğuracak olan bu ödevlere uymak zorunluluğu altındadır. Vergi ödevlisi esas olarak vergi mükellefi veya sorumlusu olmakla beraber, idarenin vergi ödevlerine uymasını istediği her kişi vergi ödevlisi olabilecektir⁴⁹³.

Vergi ödevlisinin uyması gerektiği yükümlülükler kadar sahip olduğu haklar da mevcuttur. Yerine getirmesi gereken bu vergi ödevlerini sahip olduğu haklar çerçevesinde yerine getirecektir. Uyulmaması halinde meydana özel usulsüzlük fiillerinin geldiği vergi ödevlerine uymayan failler, vergi ödevlisi konumundadır. Özel usulsüzlük fiilleri nezdinde ele alındığında, vergi ödevlisinin bazen vergi mükellefi, bazen vergi sorumlusu bazen de nihai tüketici konumunda olan vatandaşlar olduğu görülmektedir. Bazen de noterler gibi belirli bir meslek erbabı olduğu görülmektedir.

⁴⁹¹ Taş, s. 57.

⁴⁹² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 203.

⁴⁹³ Taşdelen, s. 7.

Niteliği itibariyle vergi ödevlisi kavramı üst ve geniş bir kavram olup bir vergi ödevinin muhatabı olması şartıyla herkes vergi ödevlisi sıfatını haiz olabilecektir⁴⁹⁴. Nitekim VUK 331. maddede cezaların uygulanacağı kişiler, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler olarak tanımlanmıştır. Kapsayıcı bir hüküm olan bu tanım ile vergi ödevlisinin herkes olabileceği vurgulanmıştır⁴⁹⁵.

1. Vergi mükellefleri

Vergi ödevlisi kavramı altında ilk akla gelen ve diğer vergi ödevlilerine nazaran daha fazla vergi ödevinin muhatabı olan kişiler vergi mükellefleridir. Kanuni tanımı VUK 8. madde 1. fıkrada, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden (düşen) gerçek veya tüzel kişi olarak yapılmıştır. Esas itibariyle vergi mükellefleri gerçek veya tüzel kişilerdir⁴⁹⁶. Ancak bununla birlikte herhangi bir tüzel kişiliğe sahip olmayan cemaatler, menkul kıymet yatırım fonları ile iş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi mükellefi sayılmıştır. Bu bakımdan kanuni tanımın eksik olduğu, vergi mükelleflerinin, gerçek ya da tüzel kişiliği olan veya olmayan, vergi kanunları ile kendisine bir vergi ödevi yansıtılan kişiler olduğu söylenebilecektir.

Vergi mükellefi olabilmek için kanunun aradığı şart vergi ehliyetine sahip olma şartıdır. Vergi ehliyeti, medeni hukuk bağlamında fiil ehliyeti kavramı ile aynı şeyi ifade etmemektedir⁴⁹⁷. Medeni hukuk bağlamında fiil ehliyeti, medeni haklardan istifade etme hakkını ifade eden hak ehliyetine sahip olan⁴⁹⁸ kişilerin kendi adlarına hareket etme, haklarını kullanma ve kendilerini borçlandırabilme ehliyetini ifade etmektedir⁴⁹⁹. Buna karşılık, vergi ehliyeti, vergiyi doğuran olay bünyesinde gerçekleşen ve vergi kanunlarıyla kendisine vergi borcu ödeme yükümlülüğü getirilen kişiyi ifade etmektedir. Burada vergi ehliyetine sahip olabilmek için kişinin ergin ve mümeyyiz olması şartı aranmamaktadır⁵⁰⁰. Bir akıl hastası kendisine yapılan bir ivazsız bağışlama işlemi

⁴⁹⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 73.

⁴⁹⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.63.

⁴⁹⁶ Taş, s. 58.

⁴⁹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 76.

⁴⁹⁸ Mustafa Dural, Tufan Ögüz, Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2010, s.37.

⁴⁹⁹ Jale G. Akipek, Türk Medeni Hukuku, İstiklal Matbaası, Ankara, 1960, s. 133.

⁵⁰⁰ Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 69.

karşısında intikal vergisi ödemekle yükümlü olacaktır. Aynı şekilde cenin, mirasçı sıfatına haiz olması ile birlikte veraset vergisi ödeme yükümlülüğü doğacaktır⁵⁰¹.

Verginin kanuniliği ilkesi vergi mükellefi kavramına da sirayet etmiş olup bu ilke doğrultusunda vergi mükelleflerinin kimler olduğu ilgili vergi kanunlarında açıkça ifade edilmelidir. Bu itibarla mükellefiyetin kaynağını kanun oluşturmaktadır⁵⁰². Bu da mükellefiyet halinin sözleşme ile kurulamayacağını ya da kaldırılamayacağını ifade etmektedir. Mükellefiyete ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesi nezdinde de sonuç doğurabilmesi için bu durumun da açıkça kanunda düzenlenmesi gerekmektedir⁵⁰³. Nitekim bu husus VUK 8. madde 3. fıkrada, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi mükellefinin mükellefiyet halinin başlamasında esas alınan ölçüt, vergiyi doğuran olay kavramıdır. Vergiyi doğuran olayın kanunda mükellef olarak belirlenen kişinin dünyasında gerçekleşmesi ile o kişi vergi mükellefi sıfatını haiz olacaktır. Vergiyi doğuran olayın her zaman yasal bir faaliyet olması gerekmemektedir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyet halini ortadan kaldırmayacaktır⁵⁰⁴. Bu bakımından yasa dışı gerçekleştirilen olay vergi kanunları nezdinde vergi borcunu doğuruyorsa, kişiler bu yasa dışı faaliyetleri bakımından vergi mükellefi sıfatını kazanarak ödemeleri gereken vergi borcunu ödeme zorunluluğu altına girerler. Bu durumun tipik örneğini uyuşturucu ticaretinden elde edilen kazançlar üzerinden alınan gelir vergisi oluşturmaktadır⁵⁰⁵. Bununla birlikte yasa dışı faaliyet vergi kanunlarında düzenlenmiş bir vergi türüne girmiyorsa bu durumda artık mükellefiyet sıfatından bahsedilmesi de mümkün olmayacaktır. Örneğin, kumar oynamak ve bu suretle para kazanmak gelir vergisi kanunu kapsamında bir gelir olarak düzenleme alanı bulmamıştır. Ancak kumarhane sahibi bir ticari işletme işleterek gelir elde ettiğinden artık gelir vergisi bakımından mükellef sıfatını kazanacaktır⁵⁰⁶.

⁵⁰¹ Şafak E. Çomaklı, Kürşad E. Yıldırım, “Ceninın Mirasçı Sıfatıyla Vergi Mükellefiyeti”, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 2013, s. 38.

⁵⁰² Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 75.

⁵⁰³ Şafak Çomaklı, Ahmet Ak, Zülküf Ayrangöl, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014, s. 97.

⁵⁰⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 76.

⁵⁰⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 207.

⁵⁰⁶ Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 69-70.

Yasa dışı ticari faaliyetler özel usulsüzlük fiil ve cezaları bakımından değerlendirildiğinde, esas itibariyle yasal olmayan bir faaliyetin şekil itibariyle yasaya uygunluğunu aramak da mümkün olmayacaktır. Nitekim Danıştay 4. Dairesi 2012 yılına ilişkin bir kararında⁵⁰⁷, yasaya aykırı bir şekilde yürütülen ikrazatçılık faaliyeti nedeniyle belge başvuru izni alınması ve fatura bastırılması mümkün olmadığından, bu yasak faaliyet nedeniyle fatura düzenlenmesi zorunluluğundan da bahsedilemeyeceği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesinin kararını onamıştır.

Mükellef sıfatını alması ile birlikte vergi dairesine karşı yerine getirmesi gereken vergi ödevleri de doğacaktır. Mükellefiyet kavramına müteakip esas uyulması gereken kural mükellefiyetin doğduğu vergi türü bakımından vergilerin zamanında ve tam olarak ödenmesidir. Bununla birlikte mükellefin uyması gereken şekli bir takım kurallar da mevcuttur⁵⁰⁸. Bu şekli vergi ödevlerine uyulmaması, eksik uyulması ya da zamanında uyulmaması halinde ortaya kabahat ya da suç filleri çıkmaktadır. Özel usulsüzlük fiillerini oluşturan şekli kurallara uymayan mükellefler bakımından da özel usulsüzlük cezaları uygulama alanı bulacaktır.

Ancak bu noktada vergi idaresi tarafından mükellefiyetin başladığı tarihin tespiti ile mükellefin fiilen işe başladığı tarih arasındaki zaman diliminde uymadığı şekil şartlarından dolayı özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılıp cezalandırılmayacağı yönünde uygulamada farklı kararlar mevcuttur. Danıştay 4. Dairesi konuya ilişkin 2012 tarihli bir kararında⁵⁰⁹, mükellefiyetin, mükellefin işe başladığı tespit edilen tarih esas alınarak, geçmiş dönemleri de kapsayacak şekilde tesis edilmesi halinde işe başlama tarihi ile mükellefiyetin tesis edildiği tarih arasındaki dönemlere elektronik ortamda beyanname verilmesi hukuken ve fiilen mümkün olmadığından bu dönemler için elektronik ortamda beyanname vermeme fiili nedeniyle ceza kesilmesine de olanak bulunmadığını ifade etmiştir. Danıştay'ın benzer nitelikte başkaca kararları da mevcuttur⁵¹⁰.

Özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için her zaman failin bizzat mükellef olması şart değildir. Mükellefin çalışanı konumundaki bir kişinin özel usulsüzlük fiiline sebebiyet

⁵⁰⁷ T.13.03.2012, E.2009/7197, K. 2012/813. (Doğusoy, s. 74'den naklen alınma.)

⁵⁰⁸ Taş, s. 57.

⁵⁰⁹ T. 24.12.2012, E.2012/6660, K.2012/9263. (Doğusoy, s.118-120'den naklen alınma.)

⁵¹⁰ Danıştay 4. Dairesinin T.07.02.2013, E.2012/6286, 2013/462 K sayılı kararı.

veren davranışı neticesinde özel usulsüzlük cezası mükellefe kesilecektir. Burada önemli olan fiilin mükellefin şahsında gerçekleşmesidir⁵¹¹. Ancak mükellefin özel hükümler çerçevesinde kusurlu kişiye karşı rücu hakkı saklıdır.

Mükellefiyetin son ermesi⁵¹² ya da vergi idaresi tarafından re'sen terkin işlemi yapılması hallerinde artık mükellefin uyması zorunlu kılınan şekil kurallarından bahsedilmesi, dolayısıyla da özel usulsüzlük fiil ve cezalarından bahsedilmesi mümkün olmayacaktır. Bu doğrultuda Danıştay 4. Dairesi 2012 tarihli bir kararında⁵¹³, mükellefiyetin re'sen kapatılması üzerine elektronik ortamda beyanname verememesinde davacıya atfedilecek bir kusur bulunmadığı, davacının fiili imkânsızlık nedeniyle süresi içerisinde elektronik ortamda beyanname veremediği açık olduğundan, kesilen cezalarda bu yönde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren vergi mahkemesinin kararının onanmasına karar vermiştir. Benzer şekilde Danıştay 4. Dairesi 2013 tarihli bir kararında⁵¹⁴, 16.12.2004 tarihinde tasfiyeye giren ve mükellefiyeti 31.08.2007 tarihi itibarıyla idarece kapatılan davacı şirket adına ticaret sicili memurluğunun davacının tasfiyeye giren şirketler arasında olduğuna dair 04.12.2009 tarih ve 14450 sayılı yazısı üzerine geçmişe dönük mükellefiyet tesis edilerek beyanname vermemesi nedeniyle ceza kesildiği, davacının mükellefiyeti kapandıktan sonraki dönemlerde beyanname vermesi hukukun mümkün olmadığından kesilen cezalarda hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren vergi mahkemesinin kararını onamıştır. Danıştay'ın bu yönde başkaca benzer kararları da mevcuttur⁵¹⁵.

Aynı şekilde mükellefiyete bağlı yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğine ilişkin tespit işleminden önce ortada bir mükellefiyet durumu olup olmadığının vergi idaresince tespiti gerekmektedir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin 2013 tarihli kararında⁵¹⁶ “... ancak olayda, davacı dernek lokalinde düzenlenen (...) ve (...) tarihli yoklama tutanaklarında lokalde dernek üyelerinin bizzat hizmet verdiği ve üye harici müşteri bulunmadığı tespit edilmiş olup lokalin iktisadi işletme niteliğinde faaliyet

⁵¹¹ Doğusoy, s. 57.

⁵¹² Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 02.07.1996 tarihli Özelgesi'nde, vatani görevini yapan dış hekiminin aksi kanıtlanmadığı sürece askerlik görevi sırasında da mükellefiyetinin devam edeceği ifade edilmiştir.(Ürel, s.311.)

⁵¹³ T.10.12.2012, E.2011/9349, K. 2012/8077 (Doğusoy, s.82'den naklen alınma.)

⁵¹⁴ T.14.03.2013, E.2011/7187, K.2013/1292

⁵¹⁵ Bkz. Danıştay 4. Daire T.09.12.2013, E.2012/2838, K. 2013/9572 sayılı kararı ve T.09.12.2013, E.2013/504, K.2013/9583 sayılı kararı.

⁵¹⁶ T.26.11.2013, E.2013/679, K.2013/8713 (Doğusoy, s. 156'dan naklen alınma.)

gösterdiğine dair herhangi bir tespit bulunmaması karşısında, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için getirilen bildirim yükümlülüğüne uyulmaması nedeniyle kesilen cezalarda yasal isabet görülmemiştir” ifadelerine yer verilmiştir.

2. Vergi sorumluları

Vergi ödevlerini yerine getirme yükümlülüğü altında olan bir diğer kişiler vergi sorumlularıdır. Vergi sorumlusu, VUK 8. maddenin 2. fıkrasında, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Bu bakımdan vergi sorumlusu vergi mükellefinden ayrılmaktadır. Vergi mükellefi, vergi ödevi/borcu şahsında doğan kişi iken vergi sorumlusu başkasının şahsında doğan ödevi/borcu vergi dairesine karşı yerine getirmekle sorumlu olan kişidir⁵¹⁷.

Asıl olan her vergi mükellefinin kendi şahsında doğan vergi ödevini kendisinin yerine getirmesidir⁵¹⁸. Ancak bazı durumlarda bu ödevin vergi sorumlusu olarak adlandırılan kişilerce yerine getirilmesi öngörülmüştür⁵¹⁹. Burada amaç, vergilerin hızlı, pratik ve daha az maliyetle toplanması, vergi ödevlerinin vergilendirme sürecini aksatmayacak şekilde yerine getirilmesini sağlamaktır⁵²⁰. Sorumluluk, vergi ödevinin yerine getirilmesi ile birlikte ortadan kalmaktadır⁵²¹.

Vergi sorumluluğu da vergi mükellefligi gibi kanunilik ilkesi gereği kanundan doğmaktadır. Bu nedenle sözleşme ile tesis edilemeyecek ya da ortadan kaldırılamayacaktır⁵²². Vergi kanunları ile çeşitli vergi sorumlulukları düzenlenmiştir.

Mirasçılık hali vergi sorumlusu sıfatının kazanıldığı bir haldir⁵²³. Vergi kanunları ile ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin son bulacağı düzenlenmiştir. Ancak mükellefin

⁵¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.77-79.

⁵¹⁸ Biyan, Vergi Hukuku, s. 93.

⁵¹⁹ Taş, s. 59-60.

⁵²⁰ Mutluer, Dayanç, s. 60-61.

⁵²¹ Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 72.

⁵²² Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı Ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:46, Sayı:1, s.186.

⁵²³ Danıştay 11. Dairesi T.07.01.1997, E.1995/5104, K.1997/4 sayılı kararında, mirası reddetmemiş mirasçıların her birinin, ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olduğunu, vergi ihbarnamesinin varisler adına ayrı ayrı düzenlenmesi gerekirken, muris adına düzenlenmesinde yasal isabet olmadığını ifade etmiştir. Aynı şekilde Danıştay 3. Dairesinin T.06.03.1996, E.1995/4820, K.1996/630 ve

ödevinin son bulması ile bu ödevler, mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılarına geçecek olup bu durumda mirasçılar bu ödevlerden sorumlu hale geleceklerdir⁵²⁴. Ancak bu sorumluluk, mirası reddetmemiş⁵²⁵ mirasçılarının miras hisseleri ile sınırlandırılmıştır⁵²⁶.

Vergi sorumluluğu halinin doğduğu bir başka durum kanuni temsil halidir. Bir başkasına adına ve hesabına hareket etme ve işlem yapma yetkisine kanunen haiz olan kişi kanuni temsilci olarak adlandırılmaktadır⁵²⁷. Burada yetki kanundan doğmakta olup sözleşme ile tesis edilmesi yahut da kaldırılması mümkün değildir⁵²⁸. Sözleşme ile tesis edilen yetki ile hareket eden kişi kanuni temsilci değil, iradi temsilci sıfatına sahip olacaktır. Kanuni temsilin medeni hukukta görünüş şekilleri, kan bağı ile oluşan velayet, mahkeme kararı ile oluşan vesayet, şirketlere ilişkin ortak olunması hasebiyle oluşan yönetim kurulu üyeliği halleridir. Tüzel kişiliğin olmadığı kuruluşlarda o kuruluşu temsile ve yönetime kim kanunen yetkili kılınmışsa kanuni temsilci de o kişi kabul edilmektedir⁵²⁹.

3. Ceza muhatapları

Özel usulsüzlük fiillerinin failleri vergi mükellefleri veya sorumluları olabileceği gibi, nihai tüketici konumundaki kişilerde olabilmektedir. Nitekim vergi kanunlarında nihai tüketici konumundaki vatandaşlar için de vergi ödevleri öngörülmüştür⁵³⁰. Bu vergi ödevlerinin muhatabı olan nihai tüketiciler bu ödevlere uymadıkları takdirde vergi kabahatinin yahut da vergi suçunun faili olabileceklerdir. Örneğin, özel usulsüzlük yaptırımlarına vücut veren belge almama fiili nihai tüketici konumundaki kişileri de kapsayan bir şekli vergi ödevi olup bu ödevi aykırı davranılması özel usulsüzlük fiili sayılmıştır.

T.03.04.1996,E.1995/4839, K.1996/1154 sayılı kararlarında da mirasçılara ayrı ayrı vergi ceza ihbarnamesi düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. (Ürel, s.127'den naklen alınma.)

⁵²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 84.

⁵²⁵ Danıştay 4. Dairesi T. 21.10.2004, E. 2004/1522, K. 2004/2048 sayılı kararında, mirası reddeden mirasçıdan, mirasın vergi borcu aranmayacağı ifade edilmiştir. (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt XIII, s. 550.)

⁵²⁶ Danıştay 3. Dairesi T.11.11.1997, E. 1996/3630, K. 1997/3884 sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-1996-3630.htm&kw=11.11.1997#fm>, ET:08.04.2019.

⁵²⁷ İbrahim Kaplan, Borçlar Hukuku Dersleri, İmaj Yayınevi, Ankara, 2009, s.104.

⁵²⁸ Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.431.

⁵²⁹ Turgut Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 7-8.

⁵³⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 63.

Aynı şekilde, vergi kanunları ile vergi mükellefleri, sorumluları ya da nihai tüketiciler dışında belirli meslek gruplarındaki kişi ve kişilere yönelik vergi ödevleri getirilmiştir. Bu kişilerce bu vergi ödevlerine aykırı davranılması yaptırım sonucunu doğurmaktadır. Nitekim noterler, matbaa işletmecileri gibi belirli meslek grupları bakımından getirilmiş vergi ödevlerine uyulmaması halinde ortaya özel usulsüzlük kabahatleri ve yaptırımları çıkmaktadır.

B. Ceza Ehliyeti

Evrensel bir kural olarak ceza kanunları, kanunlarla getirilmiş kurallara uyulmaması halinde kişilerin cezalandırılabilmesi için kurallara uymayan kişi bakımından ceza ehliyetinin varlığını aramaktadır⁵³¹. Bu bakımdan ceza ehliyeti, kanuna aykırı fiili neticesinde kişinin cezalandırılıp cezalandırılmayacağının tespitinde rol oynamaktadır⁵³². Bu durum vergi ceza hukukuna da sirayet etmiş olup vergi kanunlarına aykırı eylemlerinden dolayı bir kişinin cezalandırılabilmesi, yaptırımlara tabi tutulabilmesi için o kişinin ceza ehliyetine sahip olduğunu tespiti gerekmektedir⁵³³.

Özel usulsüzlük fiilleri niteliği itibarıyla birer kabahattir. Kabahatlere ilişkin ceza ehliyeti hususunda ayrıca yasal bir düzenleme mevcut olmayıp, Kabahatler Kanunu'nun 12. maddesinde yer alan *“Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.”* hükmü uyarınca Türk Ceza Kanunu'nun ceza ehliyetine ilişkin hükümleri özel usulsüzlük fiillerini işleyen failer bakımından uygulama alanı bulacaktır.

Türk Ceza Kanunu'na göre ceza ehliyetinin var olup olmadığının tespitinde esas alınan ana ölçütler, yaş küçüklüğü⁵³⁴ ve akıl hastalığıdır⁵³⁵. Bu hususlar vergi hukukunda kişinin mükellef olmasına bir engel taşımamakla birlikte bu kişiler adına vergi ödevlerini kanuni temsilcilerinin yerine getireceği, bu kanuni temsilcilerin vergi kanunlarında kabahat veya

⁵³¹ Hakan Hakeri, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 320-321.

⁵³² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 221.

⁵³³ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 35.

⁵³⁴ TCK madde 31.

⁵³⁵ TCK madde 32.

suç sayılan fiillerinden dolayı şahsen cezalandırılacağı açıktır⁵³⁶. Bu noktada kanuni temsilciler bakımından TCK’da yer alan kusurluluğu ortadan kaldıran ya da azaltan hallerin uygun düştüğü oranda uygulanabileceğinin savunulması mümkündür. Zira TCK’da öngörölmüş bazı hallerin mevcudiyeti durumunda failin ya da fiilin durumuna göre cezalandırmama ya da daha az ceza uygulanma yoluna gidilebilecektir⁵³⁷. Şartları uygun düştüğü oranda bu hallerin kabahatler ve bu kabahatleri işleyen failer nezdinde de uygulanması mümkündür.

VI. Özel Usulsüzlük Kabahatlerinin Özel Halleri

A. İçtima

Kelime manası olarak içtima bir araya getirmek, birleştirmek anlamına gelmekte olup ceza hukukunda, tek bir fiil ile birden fazla suç işlenmesi halinde uygulanacak olan cezanın belirlenmesinde önem arz etmektedir. TCK kapsamında 44. maddede “*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır*” hükmüne yer verilmiştir. Fikri içtima olarak adlandırılan ve hükümde de yer verilen bu husus, tek bir fiilin birden fazla farklı suça vücut vermesi halinde failin bu suçlardan cezası en ağır olan ile cezalandırılmasını ifade etmektedir.

Bununla birlikte özel usulsüzlük fiilleri niteliği itibariyle bir suç değil kabahattir. Bu bağlamda dikkate alınması gereken kanun Türk Ceza Kanunu’na nazaran Kabahatler Kanunu olup Kabahatler Kanunu’nun ilgili maddesinde, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin öngörülen yaptırımın idari para cezası olması halinde, faile en ağır idarî para cezasını ödeme yaptırımı uygulanacağı düzenlenmiştir⁵³⁸. Madde metni devamında, bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması halinde, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği, ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabileceği hüküm altına

⁵³⁶ Mehmet Altundiş, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 1, 2007, s. 170.

⁵³⁷ M. Reşat Koparan, “TCK Genel Hükümler Ceza Sorumluluğunu Kaldıran Ve Azaltan Sebepler”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 64, 2006, s. 337.

⁵³⁸ Erdem, Vergisel Kabahatler, s. 430.

alınmıştır. Görüldüğü üzere Kabahatler Kanunu'nda da TCK'da olduğu gibi fikri içtima esas alınmıştır⁵³⁹.

Bununla birlikte her ne kadar özel usulsüzlük fiilleri niteliği itibariyle kabahat olsa da, genel nitelikte olan Kabahatler Kanunu'na nazaran özel kanun niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kabahatleri bakımından özel kanun niteliğinde olan VUK hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Bu doğrultuda içtimaya ilişkin VUK'ta yer alan hükümlere bakılması gerekmektedir. VUK 336. maddede⁵⁴⁰, genel usulsüzlük fiillerinin işlenmesi sonucunda, aynı zamanda vergi ziyaının meydana gelmesi halinde, mükellef ya da sorumluya, usulsüzlük fiili ile vergi ziyayı fiili neticesinde kesilecek cezalardan en ağır olanın ödetileceği düzenlenmiştir⁵⁴¹.

Bununla birlikte özel usulsüzlük fiillerinin düzenlendiği VUK 353. maddede “*Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca özel usulsüzlük kabahatleri bakımından VUK 336. madde uygulanmayacaktır. Bu durumda, özel usulsüzlük fiilleri sonucunda vergi ziyaının da meydana gelmesi halinde, vergi ziyaının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilerek, hem özel usulsüzlük fiiline ilişkin cezanın hem de vergi ziyaya ilişkin cezanın fail tarafından ödenmesi gerekecektir. Görüldüğü üzere özel usulsüzlük kabahati ile vergi ziyayı kabahatinin tek fiille meydana gelmesi halinde fikri içtima uygulanmayacak olup her fiil kabahat bakımından ayrı ayrı cezalandırma yoluna gidilecektir.

⁵³⁹ Erdener Yurtcan, Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu Ve Yorumu, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Nisan 2016, s. 99-102.

⁵⁴⁰ Vergi Usul Kanunu 336. madde “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaya da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.”

⁵⁴¹ Mutluer, Dayanç, s. 176.

Ancak her ne kadar kanunda teorik olarak bu şekilde öngörülmüş olsa da pratikte de bu durumun gerçekleşmesi mümkün olmadığı söylenebilir. Zira Danıştay'ın içtihatları⁵⁴² doğrultusunda, hesap dönemi kapandıktan sonra özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir durumun tespit edilmesi halinde, özel usulsüzlük cezası kesilmesi uygun bulunmamaktadır.

Nitekim fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usûl hükümlerine uyulmamasının yaptırıma bağlandığı 353. maddede, bu yaptırımın uygulanmasını gerektiren eylemin, yapıldığı vergilendirme döneminden sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır.

Her ne kadar maddenin sonndan bir önceki fıkrasında, takvim yılı kapanmadan önce, maddede yazılı özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiğinde, bu kaybın gerektirdiği vergi cezalarının ayrıca kesileceği düzenlenmişse de, tersine durumlarda ve özellikle takvim yılının kapanmasından sonra belirlenen ve vergi kaybı bulunan her olayda ilgililere ayrıca özel usulsüzlük cezası da kesileceği yolunda bir düzenleme yapılmamıştır. Danıştay'da kanunda açıkça yer alan bir düzenleme olmadığından, hesap dönemi kapandıktan sonra özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir durumun tespit edilmesi halinde, özel usulsüzlük cezası kesilmesinin uygun olmadığı yönünde içtihatlar ortaya koymuştur. Ancak aksi yönde Danıştay kararı da mevcuttur⁵⁴³.

Bununla birlikte hesap dönemi kapanmadan vergi ziyayı kabahatinin işlenmiş sayılması ise mümkün değildir. Vergi ziyasının varlığına ilişkin tespit ancak hesap dönemi kapandıktan sonra vergi müfettişlerinde yapılan inceleme ile yapılabilmektedir. Bu nedenle, aynı anda özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezası kesilmesi fiilen mümkün olmadığı ifade edilmektedir.

⁵⁴² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 2009/271 K.2010/218 ve 07.05.2010 tarihli kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk2009271.htm&kw=07.05.2010+2010/2018>. ET 21.11.2018.

⁵⁴³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 2013/745 K. 2014/204 ve 26.03.2014 tarihli kararında, hesap dönemi kapandıktan sonra tespit edilen özel usulsüzlük fiilleri bakımından özel usulsüzlük cezası kesilmesinin hukuka uygun olduğu yönünde ısrar kararı veren yerel mahkemenin ısrar kararını kanuna aykırı bulmamıştır. (Doğusoy, s.189-194'dan naklen alınma.)

Bu sonuca ulaşmada dayanak alınan bir diğer husus ise özel usulsüzlük kabahatlerinin getirilme gerekçeleridir. Zira özel usulsüzlük kabahatlerinin yaptırıma tabi tutulmasındaki en önemli amaç, geleceğe yönelik olası bir vergi kaybının önlenmesidir. Bu itibarla, özel usulsüzlük kabahatlerinin, vergi ziyayı kabahatinden bir adım öncesi yani teşebbüs hali olarak isimlendirilmesi mümkündür⁵⁴⁴.

Vergi ziyayı kabahatinin teşebbüs aşamasını oluşturan özel usulsüzlük kabahatleri hesap döneminde tespit edilemediğinden özel usulsüzlük cezası kesilemediği durumlarda, hesap dönemi kapandıktan sonra vergi ziyayı meydana gelmiş olduğundan, artık bir teşebbüs halinden değil tamamlanmış vergi ziyayı kabahatinden bahsedilecektir. Tamamlanmış olan bir suç ya da kabahatin yanı sıra failin ayrıca o suç ya da kabahatin teşebbüs halinden de sorumlu tutulamayacağı genel ceza hukuku ilkelerince kabul görmüş bir kuraldır⁵⁴⁵.

Bununla birlikte VUK'ta özel usulsüzlük kabahatleri ile vergi ziyayı kabahatinin birleşmeyeceği, cezaların ayrı ayrı uygulanacağı açıkça ifade edilmektedir. Bu bakımdan Danıştay içtihatları ile getirilen bir uygulamanın kanunun işlerliğini ortadan kaldırması durumu mevcut olup bu durumun kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği söylenebilecektir. Açık yasa hükmünün Danıştay içtihatları ve yorum teknikleri ile yok sayılması Anayasal bir ilke olan kanunilik ilkesine uygun düşmediği ileri sürülebilecektir.

Tek bir fiilin hem özel usulsüzlük kabahatini meydana getirmesi hem de bir suça vücut vermesi halinde VUK 340. madde uygulama alanı bulacaktır⁵⁴⁶. Suçlarda birleşme başlıklı 340. maddede, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezaların ıttima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Madde metni devamında, vergi cezası ile cezalandırılan fiillerin, aynı zamanda 359. maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçuna vücut vermesi halinde, vergi cezası kesilmesinin, vergi kaçakçılığı suçu bakımından ayrıca takibat yapılmasına engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir⁵⁴⁷.

⁵⁴⁴ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.184.

⁵⁴⁵ Kayıhan İçel, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.523-524.

⁵⁴⁶ Biyan, Vergi Hukuku, s. 291.

⁵⁴⁷ Fatura düzenlememe fiili VUK 353. maddenin 1. fıkrası doğrultusunda özel usulsüzlük fiiline vücut vermektedir. Bununla birlikte hesap dönemi içerisinde en az dört fatura tanzim edilmediği anda bu durumun vergi kaçakçılığı suçunun teşebbüsü haline geldiğini ifade eden görüş mevcuttur. (Bkz. Ahmet Gündel, Vergi Suçları ve Cezaları, Adil Yayınevi, Ankara, 1996, s. 49.)

VUK 337. maddede, ayrı ayrı işlenen vergi ziyayı veya usulsüzlük fiillerinden dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, ayrı ayrı fiillerden meydana gelen özel usulsüzlük kabahatleri bakımından ayrı ayrı ceza kesilmesi yoluna gidilecektir. Burada ise cezanın madde metninde ceza üst sınırının belirlenmiş olup olmadığı önem arz edecek olup her bir fiil için kesilecek ceza miktarı madde metninde yer alan ceza üst sınırını aşamayacaktır.

B. Tekerrür

Tekerrür kelime manası olarak tekrarlama anlamına gelmekte olup suçlar ve kabahatler bakımından suç ya da kabahat niteliğinde olan bir fiilin fail tarafından zaman içerisinde tekrarlanması halinde verilecek cezanın ya da uygulanacak yaptırımın tespitinde önem arz etmektedir. Failin işlemiş olduğu bir kabahati ilerleyen zaman içerisinde tekrar işlemesi halinde artık tekerrür durumunda bahsedilebilecektir⁵⁴⁸. İşlediği kabahat nedeniyle yaptırma tabi tutulan failin bu yaptırım nedeniyle, yaptırımların ıslah ediciliği ilkesi doğrultusunda ıslah olması beklenmekte iken failin aynı fiili bir daha işlemesi yaptırımın arttırılarak uygulanmasını sonucunu doğurmaktadır. Tekerrürün bu nedenle önem arz etmektedir⁵⁴⁹.

Tekerrür başlıklı VUK 339. maddede “*Vergi ziyaına sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiğı tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*” hükmüne yer verilmiştir.

Madde metninin lafzına bakıldığında, tekerrür hali neticesinde cezaların arttırılması yoluna, işlenen kabahatin vergi ziyayı kabahati ya da genel usulsüzlük kabahati olması halinde gidileceği görülmektedir. Kanunda özel usulsüzlük kabahatlerinin düzenlenişı bakımından kanun koyucunun özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin hükümlerde “özel

⁵⁴⁸ Danıştay 4. Dairesi T.23.06.2011, E.2010/8825, K.2011/5756 sayılı kararında, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, sonraki kabahat ya da suç teşkil eden eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yılbaşından sonra gerçekleşmiş olması gerektiğini ifade etmiştir.

⁵⁴⁹ Memduh Aslan, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliğı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 48.

usulsüzlük” lafzını açıkça zikrettiği görülmektedir. Bu nedenle kanunun “usulsüzlük” dediği noktalarda anlaşılması gereken ve kastedilenin genel usulsüzlükler olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu bakımdan VUK 399. madde ele alındığında, madde metninde ayrıca ve açıkça “özel usulsüzlük” lafzı geçmediğinden, özel usulsüzlük kabahatleri bakımından VUK’da tekerrür halinin düzenlenmediği sonucuna varılması yanlış olmayacaktır⁵⁵⁰. Bu noktada, VUK mükerrer madde 355’te yer alan, özel usulsüzlük fiillerini işleyen kişilere, özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra cezaya konu ödevleri yerine yetirmeleri için tanınan ek sürede ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda kesilen özel usulsüzlük cezalarının bir kat arttırılarak uygulanacağı hükmü tekerrür haline benzetilebilmektedir. Ancak VUK 339. madde bağlamında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ortada kesilmiş ve kesinleşmiş bir ceza olması, cezanın kesildiği fiilden ayrıca başkaca bir fiil ile aynı kabahatin devam eden zaman içerisinde işlenmesi gerekmektedir⁵⁵¹. Bu şartları sağlamaması bakımından VUK mükerrer 355. maddede düzenlenen maddenin özel usulsüzlük kabahatleri bakımından bir tekerrür hükmü olduğunun ileri sürülmesi mümkün gözükmemektedir⁵⁵². Ancak aksi yönde görüş de mevcuttur⁵⁵³. Bu görüşe göre, VUK mükerrer 355. maddede yer alan hükmün, bilgi verme ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin özel usulsüzlük fiilleri bakımından özel bir tekerrür hali oluşturduğunu söylemek mümkündür.

C. İştirak

Kelime manası olarak iştirak, ortak olma, katılma anlamlarına gelmekte olup suçlar ve kabahatler bakımından, suç ya da kabahat teşkil eden bir fiilin birden çok kişi ile birlikte işlenmesi halinde önem arz etmektedir.

Kabahatler Kanunu’nun 14. maddesinde yer alan “*kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir*” hükmü ile kabahatlerde iştirak halinde uygulanacak ceza şekli düzenlenmiştir. İştirak, bir fiilin işlenmesine asıl failin yanında katılmayı ifade etmekte olduğundan bu katılma hali yardım etme, azmettirme ya da müşterek faillik şeklinde

⁵⁵⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 226-227.

⁵⁵¹ Biyan, Vergi Hukuku, s. 295.

⁵⁵² Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 112.

⁵⁵³ Bkz. Erdem, Vergisel Kabahatler, s.254, Taşdelen, s. 57.

gerçekleşebilmektedir. Ancak madde lafzına bakıldığında bu yönde ayrımlara gidilmeksizin hepsi iştirak kabul edilerek düzenleme yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nda vergi kabahatleri bakımından iştirak halinin düzenlendiği ayrıca bir madde bulunmamaktadır. Bununla birlikte vergi ziyai kabahatinin düzenleme alanı bulunduğu VUK 344. maddenin 2. fıkrasında “*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm yalnızca vergi ziyai kabahati bakımından uygulama alanı bulacağından, özel usulsüzlük kabahatleri bakımından da uygulanacak ayrıca bir hüküm bulunmadığından, özel usulsüzlük kabahatleri bakımından iştirak halinin düzenlenmediğini söylemek yanlış olmayacaktır⁵⁵⁴.

D. Teşebbüs

Teşebbüs kelime manası olarak bir şeyi yapmaya kalkışma, bir işe girişme anlamlarına gelmektedir. Kabahatler bakımından da teşebbüs, kabahat kabul edilen bir fiili işlemeye kalkışma halini ifade etmektedir. Kabahatler Kanunu 13. maddede “*Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır*” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, kabahatlerde teşebbüsün cezalandırılmamasının kural olduğu açıktır. İlgili kanunda teşebbüsün cezalandırılmasına ilişkin bir hüküm olması hali ise istisnai bir durum olarak kabul edilmiştir. Bu tür istisnai durumlarda ilgili kanunda detaylı hüküm bulunmaması halinde TCK’nın teşebbüs ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda ise teşebbüse ilişkin ayrıca bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle özel usulsüzlük kabahatleri bakımından teşebbüs hali ve buna bağlı olarak teşebbüs halinde uygulanacak ceza miktarı bulunmamaktadır⁵⁵⁵.

⁵⁵⁴ Biyan, Vergi Hukuku, s.293.

⁵⁵⁵ Taşdelen, s. 56.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YARGI YOLU

VII. Özel Usulsüzlük Cezasının Kesilmesi

Vergi dairesi tarafından cezanın kesilmesini gerektirecek fiilin tespiti ile ilgilere özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ceza kesme işlemi bir idari işlem olup herhangi bir mahkeme kararına gerek duyulmadan tesis edilmektedir⁵⁵⁶. İdari işlem olması nedeniyle ceza kesme işlemin, idari işlemlerin hukuk dünyasında etki ve sonuç doğurabilmesi için gerekli olan unsurlara sahip olması gerekmektedir⁵⁵⁷. Bu doğrultuda ceza kesme işleminin nasıl yapılacağı, kesilen cezanın ilgililere tebliğinden önce düzenlenmesi gereken ihbarnamenin hangi şekil ve esas şartlarını taşıması gerektiği kanunda belirlenmiştir. Belirlenmeyen kısımlar bakımından genel kanun niteliğindeki İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun uygulama alanı bulacaktır.

A. Ceza İhbarnamesi

Vergi dairesi tarafından vergi cezasını gerektirir fiilin tespiti halinde, kesilecek olan ceza, ceza ihbarnamesi ile düzenlenmektedir. Ceza kesilmesini gerektiren olay veya fiilin tespit edilme yöntemleri VUK 364. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edilmektedir. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburi kılınmıştır.

Bu doğrultuda yapılan yoklama ve incelemeler neticesinde tespit edilecek olan özel usulsüzlük fiilleri bakımından kanunda öngörülen cezalar ceza ihbarnamesine bağlanır. VUK 353. maddenin 3. fıkrasında yer alan belge almama, istememe fiilini işleyen nihai tüketiciler bakımından düzenlenen tespit tutanaklarının nihai tüketiciye verilen örneği nihai tüketici bakımından ceza ihbarnamesi yerine geçmektedir⁵⁵⁸.

⁵⁵⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 493.

⁵⁵⁷ Erdem, Vergisel Kabahatler, s.319-320.

⁵⁵⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 82.

Ceza kesme işlemi bir idari işlem olup idari işlemlerin taşınması gereken yetki, şekil, sebep, konu, amaç gibi unsurlar bakımından hukuka uygun olmak zorundadır Bununla birlikte ceza ihbarnameleri de VUK 366. maddede yer alan unsurları da muhteviyatında içermek zorundadır⁵⁵⁹. VUK 366. maddede ceza ihbarnamesinde bulunması zorunlu olan unsurlar tahdidi olarak sayılmıştır. Buna göre, VUK 365. maddede yer alan “*vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir*” hükmü gereğince belirlenecek yetkili vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan ceza ihbarnamesinde;

- İhbarnamenin sıra numarası,
- Tanzim tarihi,
- İlgililerin soyadı, adı ve unvanı,
- Varsa mükellef numarası (Mükellef hesap numarası),
- İlgilinin açık adresi,
- Olayın izahı (Kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle),
- Olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi,
- Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası,
- Varsa tekerrür ve ictima durumu,
- Vergi cezasının hesabı ve miktarı,
- Vergi mahkemesinde dava açma süresi yer almak zorundadır.

Ayrıca cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ceza ihbarnamesine ek yapılmalıdır. Aksi durumda ise özellikle ceza ihbarnamesine, cezanın dayanak yapıldığı vergi inceleme raporunun eklenmemesi halinde, idari işlem niteliğindeki ihbarname sakat bir işlem olması nedeniyle hükümsüz sayılacaktır. Danıştay içtihatları da bu yöndedir⁵⁶⁰. Aynı şekilde ceza ihbarnamesine ek

⁵⁵⁹ Danıştay 9. Dairesi’nin T.30.09.1986, E.1986/2124, K.1986/2595 sayılı kararında, “VUK’un 34. Ve 35. maddelerinde yazılı şekilde düzenlenmeyen belgeler ihbarname sayılmaz” ifadelerine yer verilmiştir. Aynı şekilde, T. 07.03.1995, E.1994/3753, K.1995/472 ve T.11.02.1999, E.1998/237, K.1999/569 sayılı kararlarında, vergi ceza ihbarnamelerinin Vergi Usul Kanununda belirtilen şekilde düzenlenmemiş olduğundan yapılan tarhiyatın iptali gerekeceği ifade edilmiştir. (Ürel, s. 186.)

⁵⁶⁰ Danıştay 9. Daire 05.11.2009, E.2008/3530, K.2009/3998 sayılı kararında “tarhiyatın dayanağı inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu, bu durumun esasa etkili ve ihbarnamayı hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olduğu sonucuna varıldığından...” ifadelerine yer verilmiştir. (Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş, Gizem Kapucu, Metin Kocatepe, Vergi Hukuku ve Uygulama, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.265’den naklen alınma.) Aynı şekilde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 1986/18 K. 1986/20 ve 24.11.1986 tarihli kararında “inceleme raporunun eklenmemesinin ihbarnamayı hükümsüz kılması sebebiyle, inceleme raporu eklenerek tebliğ olunan ikinci ihbarnamenin idari dava açılmasına esas alınması zorunlu olduğu, bu nedenle

olarak vergi inceleme raporu yanında vergi inceleme raporuna dayanak oluşturan vergi tekniği raporunun da ilgiliye tebliğ edilmesi gerekmektedir⁵⁶¹. Vergi inceleme raporlarının ve vergi tekniği raporlarının, ceza ihbarnamesi ile birlikte gönderilmemesi aynı zamanda savunma hakkını da kısıtlamaktadır. İdareye karşı hali hazırda etkin bir gücü olmayan ilgilinin vergi inceleme raporuna ulaşamaması silahların eşitliği ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Ancak ceza ihbarnamesine karşı yargı yoluna başvurulması halinde, yargılamayı yapacak olan vergi mahkemesinde hâkim olan re'sen araştırma ilkesi doğrultusunda mahkeme ilgili vergi inceleme raporlarına re'sen ulaşabilecektir. Bu durum taraflar bakımından silahların mahkeme kanalıyla eşitlenmesini sağlayacaktır⁵⁶².

Vergi inceleme raporları ise niteliği itibarıyla bir hazırlık işlemi olup asıl işlem olan ceza kesme işlemine dayanak oluşturmaktadır. Bu nedenle tek başına icrailik özelliğini haiz olmayıp, ceza ihbarnamesi ile birlikte hukuk dünyasında etki ve sonuç doğurabilmektedir. Bunun sonucu olarak da vergi inceleme raporları tek başında dava konusu edilememektedir⁵⁶³. Danıştay içtihatları da bu yöndedir⁵⁶⁴.

davayı süre aşımı sebebiyle reddeden vergi mahkemesi kararında isabet bulunmadığı” ifade edilmiştir. (Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, 335.dipnottan naklen alınma.) Danıştay 3. Dairesi T.25.11.1998, E.1997/1645, K.1998/4160 sayılı kararında, vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin, ihbarnamenin geçerli olmasının önkoşulu olduğunu ifade etmiştir. Aynı şekilde T.01.03.1995, E.1994/499, K.1995/736 sayılı kararında, vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin zorunlu olduğunu ifade etmiştir. Ancak aksi yönde Danıştay 7. Dairesi'nin T.02.03.2004, E.2001/1844, K.2004/555 sayılı kararı mevcuttur. Bu kararda, ihbarname ekinde vergi inceleme raporunun tebliğ edilmesinin şart olmadığı ifade edilmiştir. (Ürel, s. 185.)

⁵⁶¹ Danıştay 3. Dairesi T. 05.07.2001, E.2000/1150, K.2001/2696 sayılı kararında, “...her ne kadar 35'inci maddede vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi öngörülmemiş ise de, sözü edilen maddedeki kuralın amacı, ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. İhbarnameye yalnızca davacıyı, adına yapılan tarhiyat hakkında yeteri kadar bilgilendirmeyen vergi inceleme raporunun eklenmesi, bu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirmez. Bu nedenle, tarhiyatın yasal ve maddi dayanağı olan vergi tekniği raporunun davacıya duyurulmaması, Vergi Usul Kanununun 108'inci maddesinde yapılmış düzenleme karşısında esasa müessir bir şekil hatası olup ihbarnamayı hükümsüz kılacağından...” ifadeleri ile ihbarname ekinde vergi incelemesi raporunun eki olan vergi tekniği raporunun da tebliğinin zorunlu olduğunu ifade etmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2000-1150.htm&kw=`2000/1150`#fm>, ET:02.05.2019.

⁵⁶² Mehmet Şimşek, Vergi Kabahat ve Yaptırımları, Adalet Yayınları, Ankara, 2016, s. 105.

⁵⁶³ Şükrü Kızılot, Zuhul Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 331.

⁵⁶⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun T.22.05.1998, E. 1996/371, K. 1998/91 sayılı kararında “Dava konusu işlem, yükümlünün ilgili dönem defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda tespit edilen hususları içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak, anılan tespitleri yükümlüye bildiren, bilgilendirici nitelikte bir işlemdir. Bu işlemin davacının hukukuna etkisi, adına söz konusu rapor doğrultusunda yapılacak bir tarhiyatla ortaya çıkacağından, işlemin bu aşamada yükümlünün hukukunu etkilediğinden söz edilemez” ifadelerine yer verilmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-1996-371.htm&kw=`1996/371`#fm>, ET: 30.04.2019.

Ceza ihbarnamelerinin hukuki niteliği bakımından tartışmalar gündeme gelmiştir. Tartışmanın çıktığı nokta, ceza ihbarnamesinin, ceza kesme işleminin şekli unsuru mu yoksa yalnızca bir tebliğ aracı olduğu mu hususudur. Ceza ihbarnamesinin ceza kesme işleminin şekli unsuru olduğunun kabulü halinde, ceza ihbarnamesinde bulunması zorunlu olan unsurlardaki eksikliler yalnızca ceza ihbarnamesini değil ceza kesme işlemi de sakatlayacak ve iptaline sebebiyet verecektir. Buna karşılık ceza ihbarnamesinin ceza kesme işleminin bir şekli unsuru olmayıp yalnızca tebliğ aracı olduğunun kabulü halinde, ceza ihbarnamesindeki sakatlık ceza kesme işlemi sakatlamayacak olup iptaline neden olmayacaktır⁵⁶⁵.

Konuya ilişkin Danıştay kararlarında da farklılıklar mevcuttur. Danıştay bazı kararlarında ceza ihbarnamesindeki unsurların eksikliği halinde ihbarname ile birlikte ceza kesme işleminin de sakatlandığı yönünde kararlar verirken⁵⁶⁶ bazı kararlarında ceza ihbarnamesinin yalnızca tebliğ unsuru olduğunu ifade etmiştir⁵⁶⁷. Güncel uygulamada ise ceza ihbarnamesinde yer alması zorunlu olan unsurlardaki eksiklikler halinde ceza kesme işlemi değil ceza ihbarnamesi sakatlanmış kabul edilmektedir.

VUK 108. maddede yer alan hükümde, “*Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.*” ifadelerine yer verilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda ceza ihbarnamesinde muhakkak bulunması zorunlu olan ve yokluğunda ceza ihbarnamesini hükümsüz kılan unsurlar, mükellefin adı, verginin

⁵⁶⁵ Candan, Vergi Suçları Ve Cezaları, s.364-367.

⁵⁶⁶ Danıştay 3. Dairesinin 15.01.1991 tarih, E. 1998/2359, K. 1991/8 sayılı kararında “tarhiyatın dayanağı olan takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmemesi veya ayrıca mükellefe tebliğ olunmaması, ihbarnameyi hükümsüz kılacağından, bu gerekçeye dayanılarak, tarhiyatı terkin eden Vergi Mahkemesi kararında isabetsizlik olmadığı” ifade edilmiştir. (Candan, Vergi Suçları Ve Cezaları, 337. dipnottan naklen alınma.)

⁵⁶⁷ Danıştay 9. Dairesinin 21.11.1991 tarih, E. 1991/1096, K. 1991/3345 sayılı kararında “ Vergi Usul Kanununda tahakkuk ettirilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tahakkuk fişi veya ihbarname düzenlenerek tebliğ edileceği hükmü bağlanmış ise de, bu bildirimin tahakkuk fişi veya ihbarname yerine bazı hallerde bir yazı ile duyurulmuş olması halinde de geçerli olduğunun kabulü gerektiği, ancak bu belgelerin yerine geçecek yazıların esasa müessir noksanlıklar taşımaması gerektiği, her iki halde de, esas olanın, yükümlüklerin, tahakkuk ettirilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden haberdar olmuş bulunduğu” Candan, Vergi Suçları Ve Cezaları, 336. dipnottan naklen alınma.)

türü veya miktarı, vergi mahkemesinde dava açma süresidir. Bu unsurların yokluğu halinde ceza ihbarnamesi hükümsüz sayılacaktır. Aynı şekilde, ceza ihbarnamesini görevli makam dışında başka bir makamın düzenlemesi halinde ceza ihbarnamesinin hükümsüz kılınacağı madde metninde ifade edilmiştir. Ancak böyle bir durumda ceza ihbarnamesi hâlihazırda yok hükmünde olacağı için hükümsüzlük değil yokluk yaptırımına tabi olmalıdır.

B. Ceza İhbarnamesinin Tebliği

Kesilen vergi cezalarının ilgili bakımından bağlayıcı olması için ve ilgilinin dünyasında etki doğurabilmesi için ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmesi gerekmektedir. Nitekim VUK 366. madde de “*kesilen vergi cezaları ilgililere (ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur*” hükmü ile bu husus ifade edilmiştir. Bu tebliğ işlemi öncelikle 7201 sayılı Tebligat Kanunu’na göre özel nitelikte olan VUK’ta yer alan hükümlere göre yapılacaktır⁵⁶⁸. VUK’ta yer almayan hükümler bakımından ise genel kanun olan Tebligat Kanununa göre işlem yapılacaktır.

VUK’a göre yapılacak olan tebliğin usûl ve esaslarına 93. madde ve devamında yer verilmiştir. Buna göre, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden tüm belgeler ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla⁵⁶⁹, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edilecektir. Bir diğer yol olarak ise ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin vergi dairesinde veya komisyonda yapılması da mümkün kılınmıştır.

Kanunda öngörülen yollar ile tebliği mükelleflere, kanuni ve iradi temsilcilerine veya vergi cezası kesilenlere yapılabilir. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ⁵⁷⁰, bunların başkan,

⁵⁶⁸ Danıştay 4. Dairesi T.27.12.1996, E.1995/1945, K. 1995/5872 sayılı kararında, takibe konu vergi ve cezanın VUK’un tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmemesi halinde, kesinleşmesinden söz edilemeyeceği ifade edilmiştir. (Ürel, s.209.)

⁵⁶⁹ Danıştay 4. Dairesi T.15.01.2008, E.2006/4228, K. 2008/24 sayılı kararında, normal posta yolu ile yapılan tebligatın geçersiz olduğunu, tebligatın ilmühaberli taahhütlü posta ile yapılması gerektiğini ifade etmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2006-4228.htm&kw=`2006/4228`#fm,ET:08.04.2019>.

⁵⁷⁰ Danıştay 4. Dairesi T.02.06.1998, E.1997/4159, K.1998/2365 sayılı kararında tüzel kişilere yapılacak tebliğin yetkili kişilere yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

müdür veya kanuni temsilcilerine⁵⁷¹, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılabilir⁵⁷².

Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan⁵⁷³ veya işyerlerinde çalışanlardan birine yapılabilir. Ancak Kabahatler Kanunu 22. maddesi uyarınca, muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir⁵⁷⁴. Mükellef yerine tebliğ yapılabilecek veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlularının birden fazla olması halinde, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Ancak tebliğin konusu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise tebliğ bunlara yapılmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ yöntemleri, posta yoluyla tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, dairede tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ olarak düzenlenmiştir.

⁵⁷¹ Danıştay 9. Dairesi T.17.10.2006, E.2003/856, K.2006/3972 sayılı kararında, şirket yönetim kurulu üyesinin özel vekâletname ile kendisinin vekil tayin ettiği kişiye yapılan tebligatın geçersiz olduğunu ifade etmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2003-856.htm&kw=`2003/856`#fm>, ET:03.05.2019.

⁵⁷² Danıştay 11. Daire T.05.10.1999, E.1998/2797, K.1999/3365 sayılı kararında, tüzel kişilere yönelik tebliğlerde işyerindeki memur ve müstahdemlere tebliğ yapılabilmesi için, yetkili kişilerin bulunmadığının alındı belgesine yazılmasına gerek olmadığını ifade etmiştir. Aksi yönde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun T.05.06.1992, E.1991/181, K.1992/2801 sayılı kararında, “tüzel kişilerde tebliğ bunların memur ve müstahdemlerine, tebliğ alındısına bu konuya ilişkin şerh düşülmesi kaydıyla yapılabilir” ifadelerine yer verilmiştir. Danıştay 4. Dairesi T.16.02.1989, E.1988/4355, K.1989/703 sayılı kararında, şirket temsilcisinin bulunmadığına ilişkin herhangi bir tespit olmadan fabrika bekçisine yapılan tebliğin geçersiz olduğunu ifade etmiştir.

⁵⁷³ Danıştay 4. Dairesi T.05.11.2007, E.2006/4303, K.2007/3365 sayılı kararında, muhatapın bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan birine tebligat yapılmasının yeterli olduğunu, adreste bulunanların o adreste ikamet etmelerinin şart olmadığını ifade etmiştir. Ancak aksi yönde Danıştay 4. Dairesi T.25.09.2002, E.2001/2226, K.2002/2990 sayılı kararında, aynı adreste oturmayan yakın akrabaya yapılan tebligatın geçersiz olduğunu ifade etmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2001-2226.htm&kw=`2001/2226`#fm>, ET:02.05.2019.

⁵⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi T.09.01.1985, E. 1984/2990, K. 1985/1107 sayılı kararında mükellefin 17 yaşında olup 18 yaşında gibi gösteren oğluna yapılan tebligatı geçerli sayarken Danıştay 3. Dairesi T.02.12.1987, E. 1987/1275, K.1985/2725 sayılı kararında, 15 yaşında olup 18 yaşında gösterdiği iddiası ile tebligat yapılan kişinin tebliğ yapılmaya ehil olmadığı yönünde karar vermiştir. (Candan, Vergi Suç ve Cezaları, s. 371'den naklen alınma.) Ancak Danıştay 9. Dairesinin T.09.11.1981, E.1980/4739, K.1981/4998 sayılı kararında, tebligat yapacak kişinin kimlik kontrol yetkisi olmadığı ifade edilmiştir. Aynı şekilde Danıştay 11. Daire T.08.03.2000, E.1998/4479, K.2000/933 sayılı kararında, tebligat yapılacak kişinin kimliğinin araştırılmasına ve yaşının sorulmasına gerek olmadığını ifade etmiştir. Bu bakımdan Danıştay'ın görünüşe göre 18 yaşından büyük gösteren kişilere yapılan tebligatın geçerli olduğu yönündeki kararlarının daha doğru olduğu yorumu yapılabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tebliğ yöntemlerinden ilki posta yoluyla tebliğdir. Tebliğin yapılacağı adresin belirlenmesi hususunda VUK'ta "bilinen adres" kavramına yer verilmiştir. VUK'a gör bilinen adresler, mükellef tarafından i e ba lamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri⁵⁷⁵, yoklama fi inde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri ya da adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresidir.

Mükellefe ait bilinen işyeri adreslerinden, tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır⁵⁷⁶. I yeri adresinde tebliğ yapılacak olanların⁵⁷⁷, bu adresinde bulunamaması, için bırakılması veya için bırakılmış sayıldığı hallerde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların ba kan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin⁵⁷⁸, tüzel kişiliği olmayan te ekk llerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. I yeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta memurunca muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak⁵⁷⁹ suretiyle

⁵⁷⁵ Danıştay 3. Dairesi T.09.05.2002, E.2001/1929, K.2002/1771 sayılı kararında, bilinen i  veya ikamet adreslerini değiştiren mükelleflerin bu adreslerini vergi dairesine bildirmelerinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Karar devamında bu zorunluluğun yerine getirilmemesi nedeniyle ilanen tebliğ edilerek kesinleşen ödeme emrinde kanuna aykırılık bulunmadığı ifade edilmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2001-1929.htm&kw=`2001/1929`#fm>, ET:03.05.2019.

⁵⁷⁶ Danıştay 4. Dairesi T.07.06.2001, E.2000/2432, K.2001/2525 ve T.13.05.1997, E.1996/5126, K.1997/1560 sayılı kararında, Danıştay 7. Dairesi T.11.12.2001, E.2000/6378, K.2001/3888 sayılı kararında, Danıştay 9. Dairesi T.06.10.2005, E.2004/2020, K.2005/2674 sayılı kararında, bilinen en son adrese tebliğ yapılması gerektiğini, aksi halde ilanen tebligat yapılmasının hukuka uygun olmayacağını ifade etmiştir.

⁵⁷⁷ Danıştay 9. Dairesi T.02.11.2010, E.2009/859, K.2010/5595 sayılı kararında, işyerinde fiilen çalışan işçinin sigorta kaydı bulunmasa bile bu işçiye yapılan tebligatın geçerli olduğunu ifade etmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2009-859.htm&kw=`2009/859`#fm>, ET:02.05.2019. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 24.03.1998 sayılı  zelgesi ile müvekkilin işyeri olarak bildirdiği adreste muhasebecisine yapılan tebligatın geçerli olduğu belirtilmiştir. ( rel, s.210.) Danıştay 11. Dairesi T.12.01.2000, E.1998/1890, K.2000/29 sayılı kararında, işyerinde çalışmayan kişilere yapılan tebligatların geçersiz olduğunu ifade etmiştir.

⁵⁷⁸ Danıştay 9. Dairesi T.09.05.1996, E.1996/427, K.1996/1685 sayılı kararında, şirketin işyeri adresinde bulunamaması üzerine, yönetim kurulu üyesinin ikametgâh adresinde aynı soyadı taşıyan aile fertlerinden birine yapılan tebligatın geçerli olduğu ifade edilmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-1996-427.htm&kw=`1996/427`#fm>, ET:03.05.2019.

⁵⁷⁹ Danıştay 9. Dairesi T.27.04.2007, E.2005/1656, K.2006/1622 sayılı kararda, tebliğ evrakında mükellefin imzasının bulunmaması durumunda, yapılan tebligatın geçersiz olduğunu ifade etmiştir.

tespit olunur⁵⁸⁰. Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir. Madde hükmü gereğince tebliğ alındısına tarih ve imzanın yazılması yeterli kabul edilmiştir. Ancak bu imzadan tebliğ alanın tam olarak kimliğinin tespit edilememesi halinde tebligatın geçerli sayılıp sayılmayacağı yönünde Danıştay'ın birbirinden farklı kararları mevcuttur. Danıştay kimi kararlarında⁵⁸¹, tebliğ alındısındaki imzadan tebliğ alanın kimliğinin belirlenemiyor oluşunu tebliğin usulsüzlüğü olarak kabul etmemişken kimi kararlarında⁵⁸² da etmiştir⁵⁸³.

Kanunda tebliğ yöntemi olarak düzenlenen bir diğer tebliğ çeşidi ilan yoluyla tebliğdir. Kanunda sayılan bazı hallerde ilan yolu ile tebliğ yapılması mümkün olmaktadır. Buna göre, muhatabın VUK 101. madde kapsamında bilinen bir adresi yoksa muhatabın bilinen işyeri adresine tebliğ yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde (MERNİS) kayıtlı bir adresi bulunamazsa, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunamazsa veya başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkân bulunamazsa ilan yoluyla tebliğ yapılabilir⁵⁸⁴. İlanın hangi usûl ve esaslarla yapılacağı da yine kanunda düzenlenmiştir⁵⁸⁵.

⁵⁸⁰ Danıştay 4. Dairesi T.06.06.1995, E.1994/3830, K.1995/2735 sayılı kararında, muhatap dışındaki kimselerin önüne tebliğ evrakının bırakılması ile tebligat yapılmasının mümkün olmadığını ifade etmiştir.

⁵⁸¹ Danıştay 9. Daire 01.07.1986, E. 1985/191, K. 1986/2418 (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, 346. dipnot)

⁵⁸² Danıştay 4. Daire 18.06.1985, E. 1984/2432, K. 1985/1846 (Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, 347. dipnot)

⁵⁸³ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 369-370.

⁵⁸⁴ Danıştay 4. Dairesi T.06.03.2000, E.1999/2343, K.2000/826 sayılı kararında, ilgili döneme ait beyanname üzerinde yazılı adres ile ödeme emrinin tebliğ edildiği adrese tebligat yoluna gidilmeden ilan tebligat yapılamayacağı, Danıştay 4. Dairesi T.19.01.2000, E.1998/2600, K.2000/62 sayılı kararında, mükellefin bilinen adresine ve bizzat kendisine ödeme emri tebliğ edilmesi halinde, vergi ve ceza ihbarnamelerinin de tebliği mümkün olduğundan ilan tebligat yapılamayacağı, Danıştay 4. Dairesi T.12.01.1998, E.1997/3229, K.1998/5 sayılı kararında, işi terk dilekçesinde bildirilen adrese hiç tebligat yapılmadan doğrudan ilan tebligat yapılamayacağı ifade edilmiştir. Bununla birlikte Danıştay 7. Dairesi T.16.09.2002, E.2000/4020, K.2002/2791 sayılı kararında, ödeme emrinin mükellefe normal şekilde tebliğ edilmiş olmasının, daha önce yapılan vergi ve ceza ihbarnamelerinin ilan tebliği uygulamasını geçersiz kılmayacağını ifade etmiştir. (Ürel, s.208-213.)

⁵⁸⁵ Danıştay 9. Dairesi T.17.03.1998, E.1997/4664, K.1998/1221 sayılı kararında, ilan tebligatının usulüne uygun olarak yapılmaması halinde, kesinleşmiş bir vergi borcundan bahsedilemeyeceği ifade edilmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-1997-4664.htm&kw=`1997/4664`#fm,> ET:03.05.2019.

VIII. Özel Usulsüzlük Cezalarında Zamanaşımı

A. Ceza Kesme Zamanaşımı

Vergi idaresi tarafından tespit edilen özel usulsüzlük fiillerine ilişkin kesilecek cezalar kanunen belirli bir zamana tabi tutulmuştur. Vergi idaresi tarafından ceza kesme işlemine ilişkin zamanaşımı VUK 374. maddede düzenlenmiştir. Kanun metni lafzî olarak ele alındığında, ceza kesme işleminin belirli bir zaman geçtikten sonra yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bakımdan vergi idaresi tarafından belirli bir zaman geçtikten sonra tesis edilecek ceza kesme işlemi zaman bakımından sakat olup hukuk dünyasında bir etki ve sonuç doğuramayacaktır.

Özel usulsüzlük cezalarına ilişkin ceza kesme zamanaşımını düzenleyen VUK 374. maddeye göre, VUK 353. ve mükerrer 355. maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Madde metni devamında, genel usulsüzlüklerde, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemeyeceği düzenlenmiştir. Kanunda belirlenen bu süreler kesin olup bu süreler geçtikten sonra özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir. Zira bu durumda vergi idaresinin işlemi zaman bakımından yetkisiz olduğundan hukuken sakat bir işlem olacaktır⁵⁸⁶.

Yasal düzenlemeye göre özel usulsüzlük fiillerinden yalnızca VUK 353. maddede ve mükerrer 355. maddede yer alan fiiller bakımından ceza kesme zamanaşımı, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır. Bu maddeler dışında kalan diğer özel usulsüzlük fiilleri bakımından ceza kesme zamanaşımının usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl olduğu sonucuna varılmaktadır.

VUK 374. maddede yer alan “114. maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir” atfı ile VUK 114. maddenin ikinci fıkrası uygulama alanı bulacaktır. Vergi tarh zamanaşımına ilişkin düzenlemenin yer aldığı VUK 114. maddenin ikinci fıkrasında, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının, zamanaşımını

⁵⁸⁶ Övül Çölgezen Batun, Vergi Hukukunda Süreler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.130.

durduracağı, duran zamanaşımının, komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, ancak işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi tarh zamanaşımına ilişkin olan bu hüküm vergi cezaları bakımından da uygulama alanı bulacaktır. VUK 114. maddede zamanaşımının durması halinden söz edilmişken VUK 374. maddenin son fıkrasında, zamanaşımının kesileceği hal düzenlenmiştir. Buna göre, zamanaşımı süresi içerisinde ilgiliye kesilmiş olan vergi cezası ceza ihbarnamesi aracılığı ile tebliğ edilirse zamanaşımı kesilecektir. Bu aşamadan sonra tahsil zamanaşımı işlemeye başlayacaktır⁵⁸⁷.

B. Ceza Tahsil Zamanaşımı

Vergi idaresi ilgilinin işlemiş olduğu özel usulsüzlük fiiline karşılık keseceği ceza ile alacaklı konumunda olup özel usulsüzlük fiilini işleyen ilgili ise borçlu konumundadır. Genel hukuk kuralı gereği, mevcut bir borç zamanaşımına uğraması ile hukuk dünyasından silinmez, ancak borçluya karşı alacaklısı tarafından devlet gücü ile ileri sürülemez ve tahsil edilemez⁵⁸⁸. Bu hale gelmiş olan borca eksik borç adı verilmektedir⁵⁸⁹. Eksik borç söz konusu olduğunda artık borçlu zamanaşımı def'inde bulunarak bu borcun kendisinden talep edilemeyeceğini ileri sürerek borçtan kurtulabilir. Aksi şekilde borçlu dilerse zamanaşımına uğramış bu eksik borcu ifa edebilir⁵⁹⁰. Borçlu tarafından zamanaşımına uğramış eksik bir borcun ifası hukuken geçerli bir ifa olup borcu tamamen ortadan kaldırır⁵⁹¹.

Bir vergi cezası olan özel usulsüzlük cezalarının tahsil zamanaşımı VUK'ta yer alan bir hükümle düzenlenmemiştir. Bu nedenle niteliği itibariyle bir kamu alacağı olan özel usulsüzlük cezaları bakımından genel kanun niteliğindeki 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unun ilgili 102. maddesi uygulama alanı bulmaktadır. AATUHK'nın 102. maddesinde kamu alacaklarının tahsil zamanaşımı düzenlenmiştir. Buna göre, kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır.

⁵⁸⁷ Mehmet Arslan, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.187.

⁵⁸⁸ Ahmet M. Kılıçoğlu, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.32-33

⁵⁸⁹ Safa Reisoğlu, Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 422-423

⁵⁹⁰ Eren, s.88.

⁵⁹¹ Halûk N. Nomer, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 309-310.

Burada zamanaşımının hesabında esas alınan ölçüt kesilen ve ilgiliye tebliğ edilen vergi cezasının vadesidir. Cezanın vadesi ödenmesi gereken zamanı ifade etmekte olup buna ilişkin hüküm vergi cezalarının ödenme zamanı başlıklı VUK 368. maddede yer almaktadır. Buna göre vergi cezaları, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten, cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmelidir. Tahsil zamanaşımına ilişkin beş yıllık süre ise bahsi geçen bir aylık sürelerin isabet ettiği yılı takip eden yılın başından itibaren başlayacaktır.

Kamu alacakları bakımından ayrıma gidilmeksizin hepsi bakımından getirilmiş bu hüküm genel bir hüküm olup özellikle para cezalarına dair ilgili bulunduğu husustaki özel nitelikteki kanunların uygulanacağı yine madde devamında hüküm altına alınmıştır. AATUHK'nın 102. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur*” hükmü ile eksik borç kurumuna ilişkin genel kurallar uygun düştüğü ölçüde burada da uygulama alanı bulacaktır.

Bir kamu alacağı olan özel usulsüzlük cezalarına ilişkin cezaların tahsil zamanaşımını durduran ve kesen haller de AATUHK'da düzenlenmiştir⁵⁹². Buna göre, borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân olmaması halleri zamanaşımını durdurmaktadır⁵⁹³. Bununla birlikte ödeme, haciz takibi, cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilât, ödeme emri tebliği, mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, bahsi geçen bu muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması, ihtilaflı amme alacaklarında mahkemece bozma kararı verilmesi, amme alacağının teminata bağlanması, mahkemece icranın tehirine karar verilmesi, iki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi, amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması halleri zamanaşımını kesen haller olarak kanunda düzenlenmiştir⁵⁹⁴.

⁵⁹² Erol, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, s. 220.

⁵⁹³ AATUHK 104. madde.

⁵⁹⁴ AATUHK 103. madde.

IX. Özel Usulsüzlük Cezalarına Karşı Yargı Yolu

Vergi idaresi tarafından hakkında özel usulsüzlük fiili işlediği tespit ve iddiası ile özel usulsüzlük cezası kesilen ilgilinin, bu cezaya ilişkin ihbarnameyi tebliğ aldıktan sonra, bu cezaya karşı gidebileceği çeşitli yollar, ilgiliyi bu cezadan kurtarabilecek çeşitli ihtimaller kanunda öngörülmüştür. İlgili dilerse ceza ihbarnamesini tebliğ aldıktan sonra, süresi içerisinde bu cezayı ödeyerek cezadan kurtulabilir. Bu bakımdan ödeme cezadan kurtulmanın ilk ve en doğrudan yoludur. Ayrıca, ilgili dilerse, yargı yoluna başvurma hakkından feragat ederek cezalardan indirim müessesesinden yararlanarak cezaların indirilmiş kısmı bakımından ceza ödemekten kurtulabilir⁵⁹⁵. Aynı şekilde ilgili, özel usulsüzlük cezasına karşı tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna da başvurabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında vergi idaresi ile uzlaşmaya varılması hali özel usulsüzlük cezalarından kurtulma yollarından birisidir⁵⁹⁶.

İlgilinin iradesi ile cezadan kurtulma halleri dışında ilgilinin iradesi dışında gerçekleşen, ölüm, terkin, yanılma, hata, af ve mücbir sebepler gibi hallerde de ilgilinin özel usulsüzlük cezalarından kurtulma ihtimallerine kanunda yer verilmiştir. Ancak bunların dışında kendisine ceza ihbarnamesi tebliğ edilen ilgili bu cezanın tamamen veya kısmen haksız ve kanuna aykırı olduğu iddiasıyla idari yargıda dava açma yoluna gidebilme hakkına sahiptir⁵⁹⁷. Yargı yoluna başvuru neticesinde açılacak dava ile ilgilinin haklılığı hüküm altına alınır ise ilgili, hakkında vergi idaresi tarafından tesis edilen özel usulsüzlük cezasını kısmen veya tamamen ödemekten kurtulabilir. Bu haliyle yargı yoluna başvuru da özel usulsüzlük cezalarından kurtulma yollarından birisidir.

Özel usulsüzlük cezalarından kurtulma yollarından birisi olan yargı yolunda, ilgili, ceza ihbarnamesini tebliğ aldıktan sonra yasal süre içerisinde ilgili mahkemede, tesis edilen özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğu iddiası ile dava açmaktadır. Mahkeme açılan bu dava ile vergi idaresi tarafından tesis edilen ceza kesme işleminin hukuka uygun olup olmadığı yönünde bir değerlendirme ve tespit yapmaktadır. Bu şekilde idare, kendi

⁵⁹⁵ Kızılot, Kızılot, s. 166.

⁵⁹⁶ Tahir Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 398.

⁵⁹⁷ Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.174.

eylemlerinin hukuka uygunluğunu denetleyerek, idare karşısında konum itibariyle güçsüz olan, hakkında idari işlem tesis edilen kişinin hakkını aramasını sağlamaktadır⁵⁹⁸.

İlgilinin idari yargı yolu içerisinde dava açma hakkı idarenin eylem ve işlemlerine karşı dava açma yolunun açık olduğunu düzenleyen Anayasa'nın 125. maddesine, vatandaşların hak arama hürriyetini düzenleyen Anayasa 36. maddesine ve diğer Anayasal haklara dayanmakta olup aynı zaman hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir⁵⁹⁹. Bununla birlikte daha önce ifade edildiği üzere idarenin takdir yetkisinin olduğu alanlarda yargısal denetim yapılması mümkün olmamaktadır.

Vergiye ilişkin uyuşmazlıklar özel ve uzmanlaşma gerektiren uyuşmazlıklar olması nedeniyle idari yargı yolu içerisinde bu tür uyuşmazlıklara bakılması için idare mahkemelerinden ayrı olarak vergi mahkemeleri kurulmuştur. Ancak uyuşmazlık konusu en nihayetinde idare tarafından tesis edilen işlem ve eylemlerden doğduğu için uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasında esas itibariyle uygulama alanı bulacak olan kanun 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur.

A. Görevli ve Yetkili Mahkeme

Görevli mahkeme, uyuşmazlığın konusu bakımından uyuşmazlığı çözüme kavuşturma konusunda kanunen görevli kılınmış mahkemeyi ifade etmektedir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un "vergi mahkemelerinin görevleri" başlıklı 6. maddesinde, vergi mahkemelerinin, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, bu konulara dair AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümleye görevli olduğu düzenlenmiştir.

Özel usulsüzlük cezaları, yalnızca muhatap nezdinde sübjektif bir etki ve sonuç doğurması bakımından niteliği itibariyle vergi hukukuna ilişkin bireysel işlem konumundadır. Özel usulsüzlük cezalarının hem bireysel işlem olması hem de 2576 sayılı

⁵⁹⁸ Jülide Gül Erdem, "İptal Davasında Menfaat İhlali Koşulu", Memleket Siyaset Yönetim (MSY), Cilt 12, Sayı 27, Haziran 2017, s.98-99.

⁵⁹⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.825.

kanunun ilgili maddesi uyarınca vergi mahkemelerinin görev alanına giren bir konu olması nedeniyle, bu işleme karşı gidilecek yargı yolu idari yargı yolu içerisinde ilk derece mahkemesi olarak yer alan vergi mahkemeleridir. Bu bakımdan görevli mahkeme vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri idari yargı içerisinde uzmanlık arz eden vergisel uyuşmazlıkları çözüme ulaştırması bakımından özel görevli mahkeme olarak adlandırılmaktadır⁶⁰⁰.

Yetkili mahkeme ise görevli mahkemelerden dava konusu yapılan uyuşmazlığa coğrafi açıdan bakmaya kanunen yetkili kılınmış mahkemeyi ifade etmektedir. Bu bakımdan yetkili mahkemenin belirlenmesinde cevaplanacak soru, hangi yerde bulunan görevli mahkeme uyuşmazlığa bakacaktır sorudur⁶⁰¹. Özel usulsüzlük cezaları bakımından bu sorunun cevabı İYUK 37. maddede verilmiştir. Buna göre, yetkili mahkeme özel usulsüzlük cezasını kesen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Görev ve yetki kanunla belirlenmekte olup dava açılırken görevli ve yetkili mahkemenin tespiti dava açana düşmektedir. Aksi halde davanın görevsiz mahkemede açılması halinde mahkeme görevsizlik kararı verecektir. Davanın yetkisiz yerde açılması halinde mahkemece verilecek karar ise yetkisizlik kararı olacaktır. Ancak vergi mahkemeleri, idari yargının görev alanına giren bir davada görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle davanın reddine karar vermeleri halinde, dosyayı Danıştay'a veya görevli ve yetkili idare veya vergi mahkemesine kendiliğinden göndermektedirler⁶⁰².

B. Davanın Türü Ve Tarafları

İdari yargı yolu içerisinde açılan davalar iki tür olup bunlar iptal ve tam yargı davalarıdır. İptal davaları, idare tarafından tesis edilen icra edilebilirlik özelliğine sahip işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ya da birkaçı bakımından hukuka aykırı olması nedeniyle açılan, tesis edilen idari işlemin iptalinin talep edildiği davalardır. İptal davaları idarenin tesis ettiği idari işlem nedeniyle menfaati ihlal edilen kişi veya kişilerce açılmaktadır. Burada iptal davasının davacısının belirlenmesinde kanunca belirlenen ölçütün “menfaat ihlali” olması potansiyel davacıları arttırmaktadır. İdarenin

⁶⁰⁰ Mehmet Yüce, Vergi Dava Rehberi, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2014, s.398.

⁶⁰¹ Yüce, s.400.

⁶⁰² 2577 sayılı İYUK 43. madde, 15. madde.

tesis ettiği işlem nedeniyle herhangi meşru bir menfaati ihlal edilen kişi veya kişiler, bu menfaatlerinin ihlal edildiğine ilişkin inandırıcı deliller ile iptal davası açabileceklerdir. Bu bakımdan iptal davasında davacı olmanın objektif bir ölçütü bulunmamakta olup bir davada davacı sıfatını haiz olmayı ifade eden dava ehliyeti, iptal davası bakımından sübjektif durum ve nedenlere dayanmaktadır⁶⁰³.

Özel usulsüzlük cezalarına karşı, cezayı kesen vergi dairesinin bulunduğu yetkili vergi mahkemesinde açılan davanın türü de iptal davasıdır. Zira özel usulsüzlük cezasının kesilmesi vergi dairesi tarafından tesis edilen bir idari işlemdir. Hakkında hukuka aykırı bir şekilde özel usulsüzlük cezası kesilen kişinin başta mülkiyet hakkı olmak üzere hakları ve menfaatleri ihlal edilmektedir. Hakkında hukuka aykırı bir şekilde özel usulsüzlük cezası kesilerek menfaati ihlal edilen kişinin vergi mahkemeleri nezdinde hukuka aykırı olarak tesis edilen özel usulsüzlük cezası kesme işleminin iptali talebiyle açacağı dava iptal davası olacaktır. Açılacak bu iptal davasının davalısı ise hukuka aykırı şekilde özel usulsüzlük cezası kesme işlemini yapan vergi idaresidir.

C. Dava Açma Süresi Ve Şekli

Hakkında özel usulsüzlük cezası kesilen kişi, bu cezanın hukuka aykırı olduğu iddiası ile vergi mahkemesinde dava açma hakkını kanunda belirtilen süre içerisinde kullanması gerekmektedir. Dava açma süresi denilen bu süre içerisinde dava açılmaması halinde kişi artık dava açma hakkına sahip olamayacak olup dava açma hakkı düşecektir. Bu nedenle dava açma süresi hak düşürücü bir süre olup bu hak kaybı yaşanmaması adına bu süreye riayet edilmesi gereklidir.

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi İYUK'un 7. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gündür. Bu süre genel dava açma süresi olup özel kanunlarla getirilmiş özel dava açma süresi bulunmadığı müddetçe esas alınması gereken süre genel dava açma süresidir⁶⁰⁴. Otuz günlük dava açma süresi, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın, tebliğ yapılan hallerde

⁶⁰³ Ahmet Bağrıaçık, "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:7, Sayı:2, 2016, s.41.

⁶⁰⁴ Uğur Yiğit, Vergi Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2019, s. 317.

veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden başlamaktadır⁶⁰⁵. Burada sürenin başlangıcında esas alınan unsur İYUK 125. maddenin 3. fıkrasında da zikredilen yazılı bildirim halidir⁶⁰⁶. Tatil günleri süreler dâhil olup sürenin son gününün tatil gününe rastlaması durumunda, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzamaktadır. Sürenin son gününün adli tatil gibi çalışmaya ara verme zamanlarına rastlaması durumunda ise süre, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır⁶⁰⁷. Sürelere ilişkin VUK'ta yer alan hükümler uygun düştüğü oranda uygulama alanı bulacaktır⁶⁰⁸.

Dava açma süresi içerisinde vergi mahkemelerinde açılması gereken davanın adli yargı yoluna bağlı bir mahkemede açılması halinde ise mahkemenin görevsizlik kararının kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içerisinde görevli vergi mahkemesinde dava açma hakkı İYUK 9. madde ile tanınmıştır. Bu durumda, görevsiz yargı merciine başvurma tarihi, vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilecektir.

İYUK 11. madde ile dava açılmadan önce ihtiyari olarak, dava konusu yapılacak olan işlemi tesis eden idarenin üst merciine başvuru hali düzenlenmiştir. Bu durumda dava açma süresinin duracağı da hüküm altına alınmıştır. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılacak olup isteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde ise dava açma süresi yeniden işlemeye başlayacaktır. İşleyen bu süreye üst mercie başvurma tarihine kadar geçmiş olan süre de katılacaktır. Bu noktada İYUK 11. madde dava açma yolundan önce ihtiyari olarak başvurulması öngörölmüş bir yol

⁶⁰⁵ Danıştay 11. Dairesi T.08.04.1996, E.1996/484, K.1996/1513 sayılı kararda, usulsüz tebligatta, muhatabın tebliğe muttali olduğunu bildirdiği tarih tebliğ tarihi olarak dikkate alınacağı, dava açma süresinin bu tarihe göre belirleneceğini ifade etmektedir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11d-1996-484.htm&kw=`1996/484`#fm>, ET:02.05.2019.

⁶⁰⁶ Batun, s.70.

⁶⁰⁷ Danıştay 4. Dairesinin T. 27.01.1997, E.1996/1275, K. 1997/1233 sayılı kararında dava açma süresinin son gününün Başbakanlık Genelgesi uyarınca idari izin gününe rastlaması halinde, bugünün de tatil olarak yorumlanacağı ve dava açma süresinin uzayacağını ifade etmiştir. Danıştay 4. Dairesinin T.15.11.1993, E.1993/754, K. 1993/754 sayılı kararı da aynı niteliktedir. (Ürel, s. 143-144.)

⁶⁰⁸ Danıştay 3 Dairesi T. 05.10.2006, E.2006/1488, K.2006/2447 sayılı kararında, 7. Dairesi 19.11.1985, E.1984/4171, K.1985/2695 sayılı kararında ve 11. Dairesi T. 01.07.1999, E.1998/4152, K.1999/2772 sayılı kararında, mücbir sebep halinin, vergi mahkemesinde dava açma süresini etkilemeyeceğini ifade etmiş olmasına karşılık, Danıştay 4. Dairesi T. 20.06.1996, E.1995/6183, K. 1996/2698 sayılı kararında, mücbir sebep halinin dava açma süresini uzatacağının kabulü gerektiğini ifade etmiştir. (Ürel, s. 144.) Aynı şekilde Danıştay 4. Dairesi T.20.06.1996, E.1995/6183, K.1996/2698 sayılı kararında da dava açma süresi bakımından mücbir sebeplerin dikkate alınabileceği ifade edilmiştir. (Kızılot, Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s. 387.) Konuya ilişkin ayrıca bkz. Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava Ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu", Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, 2012, s. 49-55.

olduğundan, kişilerce üst mercie başvuru yapıldıktan sonra başvurunun cevabını beklenmeden doğrudan dava açma yoluna da gidebilecekleri yönünde Danıştay kararları mevcuttur⁶⁰⁹. Bununla birlikte, vergi resim harçlarla benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsilinde ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda İYUK 11. maddenin uygulanamayacağı yönünde Danıştay kararı da mevcuttur⁶¹⁰.

Davacı vergi mahkemesinde süresi içerisinde açacağı davasını bizzat açabileceği gibi vekil vasıtasıyla da açabilir. Davacının kendisini vekil ile temsil ettirmesi durumunda vekilin 1136 sayılı Avukatlık Kanunu gereğince avukat olması zorunludur⁶¹¹. Davacının küçük, kısıtlı veya tüzel kişi olması halinde dava bunlar adına kanuni temsilcileri tarafından açılmalıdır.

Dava, vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılmaktadır. Hazırlanan dava dilekçesinde, tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, uyuşmazlık konusu miktar, davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası yer almalıdır⁶¹². Bu hususlara yer vererek hazırlanan dava dilekçeleri, ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere başka ilde bulunan idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

⁶⁰⁹ Danıştay 9. Dairesi, 16.02.2012 tarih, E.2009/4653, K. 2012/764 sayılı kararında “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yer alan başvuru yolu zorunlu değil ihtiyari bir başvuru yoludur. İlgililer dava açma süresi içinde doğrudan dava açabilecekleri gibi dava açmadan önce, tesis edilen işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan isteyebilirler. Öngörülen bu usulün ihtiyari bir usul olması nedeniyle de ilgililer bu yola başvursalar dahi, dava açma süresi içinde olmak şartıyla, idari dava da açabilirler. Zira getirilen bu düzenlemeyle ilgililere bir yükümlülük değil, bir hak tanınmaktadır. Hal böyle olunca, kanun kapsamında bir başvuru da bulunmuş olması ve bu başvurunun henüz sonuçlanmamış olması ilgililer tarafından idari dava açma süresi içinde dava açılmasını engellemez.” ifadelerine yer vermiştir. (<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-9362#>, ET: 20.03.2019)

⁶¹⁰ Danıştay 4. Dairesi T.03.02.2005, E.2004/1655, K.2005/146 sayılı karar (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt XIII, s. 1013.)

⁶¹¹ Kızılot, Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s. 352.

⁶¹² Özkan Aykar, Kemal Çağlar, Özkan Ertekin, Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 112-117.

X. Yargısal Süreç

Özel usulsüzlük cezalarından kurtulma yollarından birisi olan yargı yoluna başvurma kapsamından vergi mahkemesinde iptal davasının açılması ile yargısal süreç başlar. Yargısal sürecin ilk ayağını idari yargı içerisinde ilk derece mahkemesi olarak görev alan vergi mahkemeleri oluşturur.

Özel usulsüzlük cezasına karşı vergi mahkemesinde dava açılması, dava konusu edilen ceza bakımından tahsil işlemlerini yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç duymaksızın kendiliğinden durdurur⁶¹³. Ancak dava konusu yapılan özel usulsüzlük cezası tahsil aşamasındaki bir özel usulsüzlük cezası ise davanın açılması tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurmayacak olup ayrıca dava açılırken yürütmenin durdurulması mahkemeden talep edilmelidir.

A. Vergi Mahkemesince Yapılacak Yargılama Ve Verilecek Kararlar

Vergi idaresi tarafından kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı ilk derece mahkemesi olarak bakan vergi mahkemesi önüne gelen uyuşmazlık bakımından uyuşmazlığın esasına girilmeksizin öncelikli olarak ilk inceleme faaliyeti yapacaktır.

1. İlk inceleme ve neticesinde verilecek kararlar

İlk inceleme, dayanağını İYUK'un aynı başlıklı 14. maddesinden alan, vergi mahkemelerince dava konusu uyuşmazlığın esasına girip yargılama faaliyetine başlanmadan önce, şekli ve usulî olarak mahkemeye sunulan dava dilekçesi üzerinden yapılan inceleme işlemini ifade etmektedir.

Bununla birlikte her ne kadar, İYUK madde 14'de ilk inceleme faaliyeti dava konusu uyuşmazlığın esasına girilmeksizin yapılan usulî bir inceleme olarak öngörülmüş ve düzenlenmiş olsa da, esasında doktrinde ilk inceleme konularının, dava konusu uyuşmazlığın esasına girilmeden tespit edilemeyeceği, dolayısıyla da bu incelemenin bir

⁶¹³ Aykar, Çağlar, Ertekin, s. 254.

tür “ön yargılama” olduğu kabul edilmektedir⁶¹⁴. İYUK madde 14’de ilk inceleme faaliyeti kapsamında incelenecek unsurlar tahdidi olarak 3. fıkranın alt bentlerinde sayılmıştır. Bu yönde ilk inceleme görevini kimlerin yerine getireceği de aynı şekilde maddede belirtilmiştir. Vergi mahkemeleri açısından ilk inceleme görevini mahkeme başkanı kendisi yapabileceği gibi görevlendireceği bir üye tarafından da yapılmasını sağlayabilmektedir.

Danıştay Vergi Dava Dairesi Kurulu 2008 tarihli kararında⁶¹⁵, İYUK 14. maddeye göre ilk inceleme faaliyeti kapsamında değerlendirilecek olan hususların madde metnin sırasıyla yer aldığını, ilk inceleme faaliyetinin de bu sıralama gözetilerek yapılması gerektiğini, bu bakımdan öncelikle dava açma ehliyeti yönünden inceleme yapılması gerekirken bu yönde bir inceleme yapılmadan davanın süresinde açılmadığı gerekçesi ile reddini hukuka aykırı bulmuştur⁶¹⁶.

a. Görev ve yetki

Vergi Mahkemelerince dava konusu özel usulsüzlük cezasına ilişkin uyuşmazlığa geçilmeden önce dava dilekçesi üzerinden yapılacak ilk inceleme faaliyetinin ilk unsurunu görev ve yetki oluşturmaktadır⁶¹⁷. Uyuşmazlık konusunun esasına girilmeden önce o uyuşmazlığa bakmakla görevli ve yetkili olunup olunmadığının tayinin yapılması elzemdir. Aksi halde yargılama faaliyeti baştan sakatlanmış olacaktır.

Bu itibarla, vergi mahkemeleri, önüne gelen uyuşmazlığa bakmakla görevli yargı yeri ve yetkili mahkeme olup olmadığının tespitini yapacaktır. İYUK madde 15/1/a bendinde vergi mahkemelerinin, şayet önlerine gelen uyuşmazlığın idari yargı yolu içerisinde yer alan vergi mahkemelerinde görülmesi yerine, adli veya askeri yargı yolunda görülmesi kanaatine ulaşması halinde verecekleri karar düzenlenmiştir. Bu halde vergi mahkemeleri davanın reddine karar vereceklerdir. Ancak yargı yolu olarak idari yargının görevli olduğu ancak görevli veya yetkili mahkemede açılmayan davalarda ise vergi mahkemeleri

⁶¹⁴Ramazan Çağlayan, İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001, s.59.

⁶¹⁵ T.11.07.2008, E.2008/239, K.2008/600 sayılı kararı.

⁶¹⁶ Mehmet Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s.203.

⁶¹⁷ Osman Sarıaslan, Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2014, s.105.

önlere gelen uyuşmazlığı görev veya yetki yönünden reddederek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar vereceklerdir.

b. İdari merci tecavüzü

Vergi Mahkemeleri önlere gelen dava konusu uyuşmazlığa ilişkin usulî ilk incelemesinde görevli ve yetkili mahkeme olduğuna kanaat getirirse, diğer şekli unsurların varlığının incelenmesine geçer. Bu incelemede de idari merci tecavüzünün bulunup bulunmadığı saptanır.

Şayet dava konusu yapılmış olan işleme ilişkin ilgili yasal mevzuatta idari yargıda dava yolundan önce idari mercilere başvuru zorunluluğu öngörülmüş ise ve söz konusu işleme karşı idari mercilere başvuru yapılmaksızın dava yoluna gidilmişse ortada bir idari merci tecavüzü bulunmaktadır⁶¹⁸. Bu durumda incelemeyi yapan veri mahkemesi İYUK madde 15/1/e bendi uyarınca dava dilekçesini görevli idari mercie gönderme kararı alacaktır. Bu halde yargı yerine başvuru tarihi, idari mercie başvuru tarihi olarak kabul edilecektir⁶¹⁹.

İdari merci tecavüzünün varlığından söz edilebilmesi için dava konusu yapılmış olan idari işleme ilişkin yasal mevzuatta dava yolundan önce idareye başvuru yapılmasının zorunlu kılınması gerekmektedir. Yasal mevzuatta, söz konusu işleme karşı dava yolundan önce idari mercie tercihen başvuru yolu sunulmuşsa ve bu yol uygulanmadan idari yargıda dava yoluna gidilmişse bu durumda idari merci tecavüzünden bahsedilemeyecektir⁶²⁰. Nitekim Danıştay'ın da görüşü bu yöndedir⁶²¹.

⁶¹⁸ Sarıaslan, s. 131.

⁶¹⁹ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, İdare Hukuku Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 1097.

⁶²⁰ Çağlayan, İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, s.63-64.

⁶²¹ Danıştay 6. Dairesi 14.11.1994, E.1994/ 2182, K. 1994/4194 sayılı kararında “Yukarıda yer alan yasa kurallarına göre belediye meclisinin 1580 sayılı Yasanın 71. ve 72. maddelerinde belirtilen kararları dışında almış olduğu diğer kararların kesin olduğu, ancak bu kararlara karşı belediye başkanının ve ilgililerin istekleri halinde 10 gün içerisinde valiliğe veya İçişleri Bakanlığı'na itiraz edebilecekleri, bu itirazların İl İdare Kurulunca ya da Danıştay'ca karara bağlanacağı belirtilmiş olup bu maddenin içeriğinden valiliğe veya Bakanlığa başvuru için bir zorunluluk bulunmadığı, belediye meclisi kararlarının kesin olduğu ve ilgililerin bu kesin karara karşı doğrudan yargı yoluna başvurabilecekleri gibi dilerlerse itiraz yolunu kullanabilecekleri açıktır” ifadelerine yer vermiştir. (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, ET: 13.05.2018)

c.Ehliyet

Dava konusu uyuşmazlığın esasına ilişkin incelemeye geçilmeden önce vergi mahkemesince yapılan ilk inceleme faaliyeti kapsamında incelenecek ve varlığı aranacak diğer bir unsur ehliyettir. Kelime manası itibari ile de ehliyet, bir işlemi bir fiili yapmaya ehil olmak, uygun ve muktedir olmayı ifade etmektedir.

Bu itibarla, vergi mahkemelerinde dava açabilmek ya da açılmış bir davada taraf olabilmek için dava veya taraf ehliyetine sahip olunması gerekmektedir. Dava ya da taraf ehliyetinin medeni hukukta karşılığı “fiil ehliyeti” olup bu fiil ehliyetine sahip, reşit, temyiz kudretine sahip ve kısıtlı olmayan birey veya tüzel kişiler idari yargı içerisindeki vergi mahkemelerinde dava açabilir veya açılmış bir dava da taraf olarak yer alabilirler. Davacının küçük, kısıtlı veya tüzel kişi olması halinde kendilerini davada kanuni temsilcileri temsil edecektir.

Bununla birlikte idari yargıda “ehliyet” dava veya taraf ehliyetinin yanında “menfaat” kavramını da ifade etmektedir. Nitekim kişilerin idari yargıda davacı ya da davalı olarak yer alabilmeleri için meşru, güncel ve kişisel bir menfaatinin bulunması gerekmektedir. Menfaat, davacı ile dava konusu arasında yakın ve doğrudan bir ilişkinin varlığını ifade etmektedir. Bu itibarla idari yargıda dava ikame edebilmek için menfaat ihlali yeterli olup doğrudan hak ihlalinin varlığı aranmamaktadır⁶²². Menfaatin belirlenmesinin soyut bir ölçütü olmadığı için her olayın kendi içerisinde incelemesinin yapılması gerekmektedir. Bu durumda her somut olay kendi içerisinde irdelenirken yol gösterici olması bakımından Danıştay’ın kararlarına bakılmaktadır⁶²³. Nitekim Danıştay, vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına ilişkin davalarda menfaati olup olmadığına ilişkin içtihatlar ortaya

⁶²² Gözler, s.833.

⁶²³ Vergi kesenlerin dava ehliyetinin bulunup bulunmadığı noktasında Danıştay’ın çeşitli kararları mevcuttur. Örneğin Danıştay 3. Dairesi T. 11.03.2010, E.2008/2797, K. 2010/713 sayılı kararında “Vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar, Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinde belirtilmiştir. Dava konusu olayda Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasının 3’üncü bendi uyarınca sorumlu sıfatı bulunan davacı şirket Nisan-Mayıs 2007 döneminde, yıllara sari hidroelektrik santral inşaatı nedeniyle makine, teçhizat ve malzeme ithali için kanuni merkezi İspanya’da bulunan şirkete yaptığı ödmeden kestiği vergi ihtirazi kayıtla beyan etmiştir. İleride cezaya muhatap olmamak için beyannamesini ihtirazi kayıtla veren davacı şirket adına yapılan tahakkuka karşı dava açılabileceğinden davanın esasının incelenip karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir” şeklinde karar vermiştir. Ancak aksi yönde kararlar da mevcuttur. Örneğin Danıştay 3. Dairesi T.25.12.1984, E.1984/4075, K.1984/3527 sayılı kararında aksi yönde görüş belirtmiştir.(Levent Yaralı, “Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:71, Sayı:2, 2013, s.546-547’den naklen alınma.)

koymaktadır⁶²⁴. Somut olayın incelenmesinde bu kararların ışığından yararlanılması gerektiği aşîkârdır.

Vergi mahkemesi ehliyet yönünden yaptığı ilk inceleme neticesinde, davanın dava veya taraf ehliyeti olmayan kişi veya kişilerce açıldığını tespit etmesi üzerine İYUK 15. maddenin 1. fıkrası b bendi uyarınca davanın reddine karar verecektir.

d. Kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin varlığı

Vergi mahkemesi ilk inceleme kapsamında önüne gelen ve dava konusu yapılmış olan işlemin icrailik özelliğini haiz olup olmadığını inceleyecektir. Ortada icra edilebilirlik özelliğinden yoksun, kesin ve yürütülmesi mümkün olmayan bir idari işlemin varlığı halinde hakkında yargılama yapılabilecek bir işlem de yok demektir. Zira vergi idaresinin işlemlerinin dava edilebilir olması için öncelikle icra edilebilirlik özelliğine sahip olması gerekmektedir. Bu bakımdan vergi idaresi tarafından tesis edilecek olan kesin ve yürütülmesi mümkün olan işlem öncesinde yapılan hazırlık işlemi mahiyetindeki işlemlere karşı vergi mahkemesinde dava yoluna gidilmesi mümkün değildir. Aksi halde vergi mahkemesince İYUK 15. maddenin 1. fıkrası b bendi gereğince davanın reddine karar verilecektir⁶²⁵.

Uygulamada vergi para cezalarına ilişkin sıklıkla yapılan hatalardan birisi, ceza kesme işleminin değil de bu işleme dayanak oluşturan nitelik itibarıyla bir hazırlık işlemi olan vergi inceleme raporlarının ve vergi tekniği raporunun iptalinin talep edilmesidir. Bu durumda ortada kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığından davanın reddi sonucu ile karşılaşılması muhtemeldir⁶²⁶.

⁶²⁴ Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.175.

⁶²⁵ Turgut Tan, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 1104.

⁶²⁶ Danıştay 4. Dairesi T.02.03.2004, E. 2003/1163, K.2004/358 sayılı kararında, vergi inceleme raporlarının idarenin iç işleyişine ilişkin olduğunu, ortada bir tarhiyat olmaksızın vergi inceleme raporunun dava konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2003-1163.htm&kw=`2003/1163`#fmx> ,ET: 03.05.2019. Danıştay 9. Dairesi T.12.10.2004, E.2002/59, K.2004/ sayılı kararı ve Danıştay'ın başkaca benzer yönde kararı mevcuttur. Aynı şekilde Danıştay 3. Dairesi T.20.01.2006, E.2005/2587, K.2006/50 sayılı kararında, vergi tekniği raporunun salınacak vergi ve kesilecek cezaya karşı açılacak davadan incelenebileceğini tek başına davaya konu edilemeyeceğini ifade etmiştir.

e. Süre aşımı

Vergi mahkemesi ilk inceleme kapsamında nezdinde açılmış olan davanın süresinde açılmış olup olmadığını inceleyecektir. Vergi mahkemelerinde özel usulsüzlük cezasına karşı açılacak davalarda dava açma süresinin otuz gün olduğu kanunda belirtilmiştir. Davanın kanunda sürelerle ilişkin yer alan hükümlere riayet edilerek açılması gerekmektedir. Bununla birlikte hem Anayasası'nın 125. maddesinde hem de İYUK'ta idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirim tarihinden başlayacağı hükmüm altına alınmıştır. Yine Anayasa'nın 40. maddesi ve kanun gereğince bu yazılı bildirimde, tesis edilen idari işleme karşı gidilebilecek yargı yolları, başvurulacak merciiler ve bunlara ilişkin sürülerin yer alması zorunludur⁶²⁷. Aksi halde Danıştay içtihatlarına göre usulüne uygun bir tebliğ olmadığı için dava açma süresi başlamayacaktır⁶²⁸. İlk inceleme kapsamında eldeki davanın süresinde açılmadığı yönünde tespitte bulunan vergi mahkemesi İYUK 15. maddenin 1. fıkra b bendi gereğince davanın reddine karar verilecektir.

f. Husumet

Vergi mahkemesi ilk inceleme kapsamında son olarak husumet yönünden inceleme yapacaktır. Husumet, uyuşmazlık konusu davanın ilgili karşı tarafa yöneltilmesini ifade etmektedir. Özel usulsüzlük cezaları bakımından davacı hakkında özel usulsüzlük cezası kesilen ilgili kişi olmakla beraber davanın yönelildiği davalı taraf ise özel usulsüzlük cezasını kesen vergi dairesidir. Davanın ilgili vergi dairesi dışında başka bir vergi dairesine yahut da başka bir idari makama yöneltilmesi ve yahut da hiç kimseye yöneltilmemesi halinde ortada bir husumet yokluğu hali mevcut olacaktır. Bunun üzerine vergi mahkemesi İYUK 15. maddenin 1. fıkra c bendi gereğince, davanın hasım

⁶²⁷ Alper Aydın, "Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme", Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi, C. 1, S. 1, 2018, s. 161.

⁶²⁸ Danıştay 13. Dairesi T. 09.02.2018, E. 2015/50, K. 2018/357 sayılı kararında "Dava açma süresini başlatacak olan Anayasa'nın amir hükmü gereğince başvuru mercii ve süresini de gösteren yazılı bildirimdir. Bunun dışındaki yazılı bildirimler, Anayasa'nın 40. maddesinin amir hükmüne uygun olmadığından, dava açma süresi işlemeye başlamaz. Bu itibarla, Anayasa'nın 40. maddesinin ikinci fıkrası gereğince, başvuru süresi yanlış bildirilen işlemlerin ilgisine tebliği dava açma süresini başlatmayacağından, bu tür davalarda dava açma süresinin geçmesinden sonra açılan davalar süre yönünden reddedilmeyip işin esasının incelenmesi gerekmektedir." ifadelerine yer vermiştir. (<https://www.memurlar.net/haber/742422/idari-isleme-karsi-basvuru-yollari-ve-suresi-gosterilmedigi-takdirde-dava-acma-suresi-islemez.html>), ET: 20.03.2019

gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine karar verecektir.

2. Esasa ilişkin inceleme ve neticesinde verilecek kararlar

Vergi mahkemesi nezdinde açılan özel usulsüzlük cezasına karşı davada, dava dilekçesi üzerinde ilk inceleme faaliyeti tamamladıktan sonra işin esasına girerek, esasa ilişkin inceleme işlemine başlar. Bunun için öncelikli olarak, dava dilekçesi, husumetin yöneltildiği davalı idareye tebliğ edilerek, otuz gün içerisinde savunma dilekçesi vermek üzere süre tanınır. Davalının süresince vermiş olduğu savunma dilekçesi davacıya tebliğ edilerek otuz günlük savunmaya cevap süresi tanınır. Davacının savunmaya cevap dilekçesini süresinde mahkemeye sunması üzerine de bu savunmaya cevap dilekçesi davalı idareye tebliğ edilerek otuz gün içerisinde ikinci savunma dilekçesini vermesi istenir. Dilekçeler teatisinin bitmesi ile birlikte taraflar açısından iddianın ve savunmanın genişletilmesi yasağı başlar.

Dava konusu yapılmış olan özel usulsüzlük cezasının miktarına göre dava tek hâkimle yahut da heyet halinde incelenecektir. Bunu belirleyecek olan kanunda yer alan ve her yıl belirlenen parasal sınırlardır⁶²⁹. Davanın açıldığı yıl yürürlükte olan parasal sınıra göre dava tek hâkim veya heyet ile incelenerek karara bağlanacaktır. Özel usulsüzlük cezaları bakımından parasal sınır dikkate alındığında, VUK 353. madde 1. fıkrada yer alan belge düzenine aykırılık oluşturan fiillerden birinin nihai tüketiciler dışındaki kişilerce işlenmesi halinde her bir belge için 290 TL'den az olmamak üzere belgede yazılması gereken miktarın %10 oranında para cezası uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu %10 oranındaki cezanın 44.000 TL⁶³⁰,yi aşmaması halinde vergi mahkemesince yapılacak olan yargılama tek hâkim marifetiyle yapılacaktır.

Aynı şekilde, VUK 353. madde 2. fıkrada yer alan belge düzenine aykırılık oluşturan fiillere ilişkin yapılan tespitlerin 44.000 TL⁶³¹,yi geçmemesi halinde, VUK 353. maddenin 3. fıkrasında yer alan nihai tüketiciler bakımından uygulanacak beşte birlik cezalar bakımından, VUK 353. madde 4. fıkrada yer alan günü gününe tutulması gereken

⁶²⁹ 2576 sayılı kanunun 7. maddesinde yer alan parasal sınırın 2019 yılı için belirlenen tutarı 44.000 TL'dir. Bu miktar ve altında kalan dava konusu değerler bakımından uyuşmazlık tek hakimle neticelendirilecektir.

⁶³⁰ 2019 yılı için belirlenen tutar.

⁶³¹ 2019 yılı için belirlenen tutar.

defter ve kayıtların günü gününe tutulmaması, yoklama ve incelemeye yetkili olanların talebi üzerine ibraz edilmemesi, levha asma veya bulundurma yükümlülüğüne uyulmaması fiillerinin tespit sayısının 44.000 TL⁶³²,yi geçmemesi halinde, muhasebe sistemlerine aykırı davranılması halinde kesilecek cezalar bakımından, vergi kimlik numarası aranmaksızın işlem yapılması halinde tespit edilen her bir işlemin toplam 44.000 TL⁶³³,yi geçmemesi halinde, bastıkları belgeler bakımından bildirim ödevini yerine getirmeyen matbaalar bakımından kesilen cezanın 44.000 TL⁶³⁴,yi geçmemesi halinde, vergi kimlik numarası ile yapılan işlemlerin bildirilmemesi halinde kesilecek cezalar bakımından, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin dur ikazına uyulmaması halinde kesilecek cezalar bakımından, damga vergisi aranmaksızın yapılan işlemler bakımından kesilecek cezanın 44.000 TL⁶³⁵,yi geçmemesi halinde, VUK mükerrer 355. maddenin 1. fıkrası gereğince yerine getirilmesi gereken zorunluluklara uyulmaması neticesinde kesilecek cezaların 44.000 TL⁶³⁶,yi geçmemesi halinde ve diğer özel usulsüzlük fiilleri neticesinde kesilen cezanın 44.000 TL⁶³⁷,yi aşmaması halinde yapılacak yargılama tek hâkim marifetiyle sürdürülecektir. Kesilen özel usulsüzlük cezasının miktarının 44.000 TL⁶³⁸,yi aşması halinde ise yapılacak yargılama heyet marifetiyle sürdürülecektir.

Vergi mahkemesince yapılacak olan yargılamaya hâkim olan araştırma ilkesi re'sen araştırma ilkesi olup bu ilke gereğince hâkim dava konusu uyuşmazlığı neticelendirebilmek adına ilgili bulduğu husus ve delilleri re'sen araştırma hak ve yetkisine sahiptir⁶³⁹. Mahkemenin bu yetkisi tarafların davaya ilişkin talep ettikleri bilgi ve belgelerin toplanması, ilgili yerlerden istenmesi durumunu da kapsamaktadır⁶⁴⁰. Bu aynı zamanda vergi yargılamasında hakim olan delil serbestisi ilkesinin de bir gereğidir. Delil serbestisi ilkesi, VUK 3. maddede yer bulan ekonomik yaklaşım ilkesinin bir

⁶³² 2019 yılı için belirlenen tutar.

⁶³³ 2019 yılı için belirlenen tutar.

⁶³⁴ 2019 yılı için belirlenen tutar.

⁶³⁵ 2019 yılı için belirlenen tutar.

⁶³⁶ 2019 yılı için belirlenen tutar.

⁶³⁷ 2019 yılı için belirlenen tutar.

⁶³⁸ 2019 yılı için belirlenen tutar.

⁶³⁹ Yaşar Ayyıldız, Türk Vergi Yargısı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 87.

⁶⁴⁰ Recep İbiş, Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, s.61.

sonucu ve gereği olarak, vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetinin araştırılması için hukuka uygun her türlü delillin kullanılabilmesi⁶⁴¹ halini ifade etmektedir⁶⁴².

Yapılacak yargılama kural olarak dosya üzerinden yapılarak karar verilir. Ancak yine davanın açıldığı yıl yürürlükte olan belirli bir parasal sınırın üstünde olan davalarda taraflardan birisinin talebi olması halinde duruşmalı yapılmak zorundadır⁶⁴³. Bu parasal sınırın altında olmakla birlikte mahkemenin takdirine bağlı olarak dava duruşmalı da görülebilir. VUK mükerrer 378. madde uyarınca, vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme, vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı olan incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinleyebilir.

Vergi mahkemesince yapılacak yargılama neticesinde dava konusu uyuşmazlık hakkında bir karar verilecektir. Vergi mahkemesi yapacağı bu yargılama neticesinde dava konusu işlemin kısmen veya tamamen hukuka aykırı olduğuna karar verebilir. Bu durumda dava konusu yapılmış olan işlem kısmen veya tamamen iptal edilecektir. İptal kararı ile dava konusu idari işlem geçmişe dönük olarak hukuk dünyasından silinecektir. Zira ortada hukuka aykırı sakat bir işlem mevcut olup bu işlemin tesis edildiği andan itibaren doğurduğu etkiler de hukuka aykırı ve sakattır. Bu hukuka aykırı durumun ortadan kaldırılması adına geriye yürüme hali işlemin ilk tesis edildiği ana kadar gitmelidir. Vergi ve idare mahkemelerince verilen iptal kararlarının geriye etkili bir şekilde işlemi ortadan kaldırması kanunla değil içtihatla getirilmiş bir müessesedir⁶⁴⁴.

İptal kararı ile birlikte iptal edilen işleme bağlı olarak gerçekleştirilen işlem ve eylemler de ortadan kalkacağından, davalı idare tarafından davacıdan iptal edilen işleme

⁶⁴¹ Vergi Hukuku yargılamasında tanık delili VUK 3. maddesi B bendi ikinci cümlesi gereğince sınırlı şekilde kullanılmaktadır. Bununla birlikte Danıştay'ın tanık beyanına itibar edilemeyeceği yönünde kararları da mevcuttur. Örneğin Danıştay 13. Daire E.1973/3995, K.1974/2240 sayılı kararında, "... hafızaya dayanan şahadetin zayıf ve çürük bir delil olduğu, hafıza kudretinin marazi sakatlıkları bulunabileceği, bunun kişiden kişiye değiştiği gibi, menfaat, kişiye duyulan sempati ve antipati gibi hissi nedenlerin etkisi ile gerçeğe uymayabileceği, şahadetle tespit edilen matrahın maddi delil kabul edilemeyeceği..." ifade edilmiştir. (Gülşen Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:51, Sayı: 1-4, 1985, s.476-478'den naklen alınma.)

⁶⁴² Özgür Biyan, Türk Vergi Hukukunda İspat- Delil, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 62-63.

⁶⁴³ 2575 sayılı kanunun 17. maddesinde yer alan parasal sınırın 2019 yılı için belirlenen tutarı 44.000 TL'dir.

⁶⁴⁴ Gürsel Kaplan, "İptal Kararlarının Etki ve Sonuçlarının Zaman Yönünden Yargıç Tarafından Sınırlandırılması", Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 3(2), 2013, s. 32.

dayanılarak tahsil edilen miktarlar varsa davacıya iade edilecektir. Davalı idare tarafından verilmiş başkaca zararların tazmini için davacı dilerse tam yargı davası açma hakkında da sahip olacaktır.

Vergi mahkemesi yapacağı yargılama neticesinde dava konusu işlemin hukuka uygun olduğu yönünde de karar verebilir. Dava konusu özel usulsüzlük cezasının hukuka uygun olduğuna karar verilmesi ile birlikte icraîlik özelliği dava açılması ile birlikte duran işlem tekrardan icraîlik kazanarak tahsil aşamasına geçilecektir.

XI. Vergi Mahkemesi Kararlarına Karşı Gidilecek Kanun Yolları

Vergi mahkemesince yapılan yargılama neticesinde verilen karar, davalı ya da davacının, davanın kısmen kabulü kısmen reddi halinde her iki tarafında aleyhine sonuçlanabilir. Dava aleyhine sonuçlanan davacı ya da davalı kendisine kanunen tanınan yollara başvurma hakkına sahip kılınmıştır. Burada amaç vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararların üst mahkeme sıfatını haiz başkaca bir mahkemece incelenmesi ve hukuka uygunluk yönünden denetlenmesidir. Bu itibarla vergi mahkemesi kararlarına karşı başvurulabilecek kanun yolları olağan ve olağanüstü olmak üzere belirlenmiştir.

A.Olağan Kanun Yolları

Vergi mahkemesince yapılan yargılama neticesinde verilen kararı aleyhine bulan taraf bu karara karşı öncelikli olarak olağan kanun yollarına başvurabilir. Olağan kanun yolları, vergi mahkemesince verilen karar kesinleşmeden ve kesinleşinceye kadar gidilebilecek kanun yollarını ifade etmektedir⁶⁴⁵. Bu yollar ve bu yollara başvuru şekil ve esasları kanun ile belirlenmiş olduğu için kanun yolları olarak adlandırılmaktadır.

Vergi mahkemesince verilen kararların belirli bir parasal sınırı aşması halinde, bu kararlara karşı gidilebilecek kanun yolu olarak İYUK 45. maddede istinaf kanun yolu düzenlenmiştir. Aynı şekilde vergi mahkemesinde dava konusu yapılmış işlemin belirli bir parasal sınırı aşması halinde istinaf kanun yolundan sonra gidilebilecek kanun yolu olarak İYUK 46. maddede temyiz kanun yolu düzenlenmiştir.

⁶⁴⁵ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 308.

1. İstinaf kanun yolu

Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı gidilecek kanun yollarından birisi olan istinaf kanun yolu İYUK 45. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak konusu altı bin⁶⁴⁶ Türk Lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı da aynı maddede hüküm altına alınmıştır.

Parasal sınır bakımından özel usulsüzlük fiil ve cezaları değerlendirildiğinde, örneğin VUK 353. maddenin 1. ve 2. fıkralarında yer alan belgelerin nihai tüketiciler bakımından alınmaması fiilinin cezası 290 TL'nin beşte biri olan 58 TL'dir. Belge almama fiili bakımından toplam kesilecek ceza miktarının 6.000 TL'nin altında kalması halinde yargılama ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinde tek hâkimle ve kesin olarak nihayete erdirilecektir. Aynı şekilde diğer özel usulsüzlük fiilleri bakımından da kesilecek olan toplam ceza miktarı 6.000 TL'nin altında olması halinde aynı durum esas olacak olup yargılama vergi mahkemesince tek hâkimle ve kesin olarak sonuca bağlanacaktır.

Parasal sınırın üstünde olan uyuşmazlıklar neticesinde verilen kararlara karşı istinaf kanun yoluna başvuru dilekçesi vergi mahkemesinde dava açılırken verilebilecek mercilere verilerek istinaf başvurusunda bulunulabilir. Kanunda, istinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderileceği düzenlenmiştir. Aynı şekilde istinafın, temyizın şekil ve usullerine tabi olacağı da kanunen getirilmiş bir kuraldır.

İstinaf incelemesini yapacak olan bölge idare mahkemesi kural olarak yapacağı incelemeyi dosya üzerinden yapmaktadır. Ancak tarafların dilekçelerinde yapılacak olan incelemenin duruşmalı yapılması yönünde bir talebi olması halinde veya bölge idare mahkemesince re'sen ve takdiren incelemenin duruşmalı yapılmasına karar verilmesi

⁶⁴⁶ 2019 yılı için geçerli olan parasal sınır.

halinde istinaf incelemesi duruşmalı yapılabilir⁶⁴⁷. Ayrıca, istinaf başvurusuna konu edilen ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinde kararı veren ya da karara katılan hâkimin, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamayacağı kanunda açıkça hüküm altına alınmıştır.

Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verecektir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltme yapılarak “düzelterek onama” yönünde karar verilmesi de mümkündür. Bununla birlikte bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verecektir. Bu durumda bölge idare mahkemesi uyuşmazlık konusu hakkında en baştan ve yeniden bir karar vermek durumundadır. Bununla birlikte bölge idare mahkemesinin, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesince hüküm kurulurken maddi vakaların yeterince incelenmemiş olduğu kanaatine ulaşması halinde, bölge idare mahkemesi bu maddi vakaların incelemesi işini kendisi yaparak yeni bir karar da verebilir⁶⁴⁸. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirmelidir.

Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu veya davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye göndermektedir⁶⁴⁹. Bölge idare mahkemesinin bu hususlara ilişkin kararları, kanunen kesin hüküm niteliğinde kabul edilmiştir. Bu itibarla bu kararların karşı temyiz yoluna gidilmesi mümkün olmayacaktır. Nitekim temyiz kanun yoluna kapalı olan diğer kararlar bakımından bölge idare mahkemesinin kararı kanunen kesin karar olarak kabul edilmektedir.

⁶⁴⁷ Kızılot, Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s. 569.

⁶⁴⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.368-369.

⁶⁴⁹ Aykar, Çağlar, Ertekin, s.334.

İstinaf incelemesi neticesinde verilecek olan kararlar, incelemenin sona ermesi ile birlikte dosya ile beraber kararı veren ilk derece mahkemesi olan ilgili vergi mahkemesine gönderilmektedir. Vergi mahkemesince, bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu bu kararlar yedi gün içinde taraflara tebliğ edilmektedir. Bölge idare mahkemesinin istinaf incelemesi neticesinde vermiş olduğu bu kararlardan kanunen kesin olarak kabul edilen kararların verilmesi ile birlikte olağan kanun yolları sona ermiş olur. Kesin olarak bu kararların tebliğiyle ise olağanüstü kanun yollarına başvuru süresi başlamış olur. Bölge idare mahkemesi tarafından verilen ve temyiz kanun yolu açık olan kararlar bakımından ise bu kararların tebliği ile temyiz kanun yoluna başvuru süresi işlemeye başlamış olur.

2. Temyiz kanun yolu

İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin kararını inceleyen istinaf mercii olan bölge idare mahkemelerinin inceleme neticesinde vermiş olduğu temyiz kanun yolunun açık olduğu kararlara karşı gidilebilecek bir sonraki olağan kanun yolu temyiz kanun yoludur. Amaç yine bir üst mercii tarafından, bölge idare mahkemesince verilen kararların hukuka uygunluğunun denetlenmesidir. Buna göre bölge idare mahkemelerinin, konusu yüz kırk dört bin Türk Lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalara ilişkin vermiş oldukları kararlar, bu kararların tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilecektir. Temyiz mercii Danıştay olup temyiz başvuruları Danıştay'a sunulmak üzere hazırlanmış temyiz dilekçesi ile yapılacaktır.

Parasal sınır bakımından özel usulsüzlük fiil ve cezaları değerlendirildiğinde, örneğin VUK 353. maddenin 1. ve 2. fıkrasında yer alan özel usulsüzlük fiilleri bakımından, bir takvim yılı için kesilebilecek ceza üst sınırı 148.000 TL olarak belirlenmiştir. Aynı şekilde 8. fıkra da yer alan matbaa işletmecileri bakımından kesilecek ceza miktarı bir takvim yılı için 220.000 TL üst sınır ile belirlenmiştir. Kesilecek bu ceza miktarlarının 144.000 TL' yi aşması halinde temyiz kanun yolu açık olacaktır. Bu parasal sınır dikkate alınarak diğer özel usulsüzlük fiillerinde de kesilen ceza miktarı dikkate alınarak temyiz kanun yolunun açık olup olmadığı belirlenecektir.

Ancak VUK 377. maddede ayırık bir durum düzenleme alanı bulmuştur. Buna göre, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi

Başkanlığı'nca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemeyeceklerdir⁶⁵⁰.

Vergi mahkemelerinde özel usulsüzlük cezalarına karşı dava açılması ile cezaların tahsili kendiliğinden durmakta iken vergi mahkemesinin kararlarına karşı olağan kanun yollarına başvurulmasında kendiliğinde yürütmenin durdurulması müessesesi işlerlik kazanmayacaktır. Bunun için istinaf ve temyiz başvuru dilekçelerinde yürütmenin durdurulması talebi açıkça ve ayrıca ifade edilmelidir. Temyiz kanun yoluna başvuran tarafın temyiz dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilerek otuz günlük süre içerisinde cevap vermesi talep edilecektir. Karşı taraf bu temyiz dilekçesine cevap verirken süresini kaçırmış olsa da kendi temyiz taleplerini yazarak temyiz başvurusunda bulunma hakkına kanunen sahip kılınmıştır.

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren bölge idare mahkemesi tarafından verilecek yedi günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilmektedir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, ilgili bölge idare mahkemesi, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verecektir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması veya kesin bir karara karşı yapılması halinde de kararı veren bölge idare mahkemesi, temyiz isteminin reddine karar verecektir. Ancak bölge idare mahkemesinin bu kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabileceği de kanunda ifade edilmiştir.

İstinaf incelemesi gibi temyiz incelemesi de kural olarak dosya üzerinden yapılmaktadır. Ancak tarafların dilekçelerinde yapılacak olan incelemenin duruşmalı yapılması yönünde bir talebi olması halinde veya temyiz incelemesini yapacak olan Danıştay'ca re'sen ve takdiren incelemenin duruşmalı yapılmasına karar verilmesi halinde temyiz incelemesi duruşmalı yapılabilecektir. Ayrıca, temyiz başvurusuna konu edilen kararı veren ya da

⁶⁵⁰ Danıştay 7. Daire T.21.09.2006, E.2006/2174, K.2006/2494 sayılı kararında, vergi dairesi başkanlıklarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya defterdarlıkların muvafakatini almadan temyiz başvurusunda bulunamayacağını ifade etmiştir.(Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt XIII, s. 1004'den naklen alınma.)

karara katılan hâkimin, aynı davanın temyiz yoluyla Danıştay nezdinde yapılan incelemesinde bulunamayacağı kanunda açıkça hüküm altına alınmıştır

Danıştay, temyiz incelemesi neticesinde, bölge idare mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa kararın onanmasına karar verecektir. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçenin doğru bulmaması veya eksik bulunması halinde ise kararı, gerekçesini değiştirerek onama hakkında sahiptir. Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar olması halinde ise bu durumda da Danıştay, kararı düzelterek onayabilme hakkına sahiptir.

Bununla birlikte Danıştay temyiz incelemesi sonucunda, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usûl hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması sebeplerinden dolayı incelenen karar hakkında bozma kararı verebilir. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde ise kesinleşen kısmın karada açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren bölge idare mahkemesine gönderilecektir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren vergi mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilmektedir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğ edilecektir. Onama kararı ile birlikte olağan kanun yolları tüketilmiş olacaktır. Onama kararının tebliği ile birlikte olağanüstü kanun yoluna başvuru süresi işlemeye başlayacaktır. Temyiz incelemesi sonucunda bozma kararı verilmesi halinde ise bozma kararı ile birlikte dosya kararı veren bölge idare mahkemesine gönderilecektir. Bunun üzerine bölge idare mahkemesi, gelen dosyayı öncelikle inceleyecektir ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verecektir. Danıştay'ın bozma kararına uyulması halinde verilen kararın tekrar temyiz edilmesi halinde, artık bu kararın temyiz incelemesi yalnızca bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılacaktır.

Bununla birlikte bölge idare mahkemesi, Danıştay'ca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında direnmek suretiyle ısrar da edebilme hakkına sahiptir. Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse ısrar kararının temyizi hâlinde, talep Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenecek ve karara bağlanacaktır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun yaptığı inceleme üzerine vereceği karar kesin olup bu karara uyulması kanunen mecburi kılınmıştır.

Olağan kanun yollarının hepsinin tüketilmesi neticesinde kesinleşen kararların tebliği, bazı durumlar da tebliğ dışında öğrenilmesi üzerine olağanüstü kanun yollarına başvuru hakkı doğacak olup başvuru süresi işlemeye başlayacaktır.

B. Olağanüstü Kanun Yolları

Özel usulsüzlük cezalarına karşı vergi mahkemesi nezdinde açılan dava neticesinde verilen kararlara karşı istinaf ve temyiz kanun yollarına yapılan başvurular neticesinde kesinleşen kararlara karşı gidilecek kanun yolları olağanüstü kanun yolları olarak adlandırılmaktadır. Vergi mahkemesince yapılan yargılama neticesinde başvuru olan olağan kanun yolları neticesinde aleyhine sonuç alan kişi veya kişiler dilerlerse olağanüstü kanun yollarına başvurma hakkında sahip kılınmışlardır. Olağanüstü kanun yolları da olağan kanun yolları gibi kanun ile getirilmiş yollar olup usûl ve esasları da kanun ile belirlenmiştir. Buna göre başvurulabilecek olağanüstü kanun yolları kanunda, kanun yararına temyiz, yargılamanın yenilenmesi ve son olarak Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu olarak tahdidi olarak belirlenmiştir.

1.Kanun yararına temyiz

Olağanüstü kanun yollarından birisi olan kanun yararına temyiz, vergi mahkemelerinde aleyhine verilen kararın kesinleşmesi neticesinde davacı ya da davalı tarafça gidilebilecek bir yol olmayıp, bu yola başvurma hakkı yalnızca Danıştay Başsavcısına tanınmıştır. Vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırılık teşkil edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilmektedir. Başsavcının bu kararlara karşı temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulacaktır. Ancak bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan kararın hukuki sonuçlarını kaldırmayacak olup kararın tarafları bakımından da bir farklılık arz etmeyecektir. Bu kanun yararına bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilerek Resmi Gazete'de yayımlanacaktır.

Burada amaç, olağan kanun yollarından geçerek ya da geçmeden kesinleşmiş hukuka aykırı bir kararın kesin hüküm teşkil etme özelliğini ortadan kaldırmadan bu kararın hukuka aykırı olduğunun tespiti ile gelecekte verilecek başka kararlara örnek teşkil etmemesini sağlamaktır. Aynı zamanda bu şekilde hukuk ve uygulama birliğinin sağlanması hedeflenmektedir⁶⁵¹.

2. Yargılamanın yenilenmesi

Olağanüstü kanun yollarından birisi olarak yargılamanın yenilenmesi müessesesi, kanunda tahdidi olarak sayılmış bazı hallerde başvurulabilecek bir yoldur. Bu hallerin meydana gelmesi ile Danıştay ile bölge idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar hakkında yargılamanın yenilenmesi talep edilebilecektir. Bu haller şu şekilde kanunda sayılmıştır;

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması
- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması
- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi
- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması
- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması
- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması

⁶⁵¹ Mehmet Fatih Gürkan, Yusuf Deniz, Selman Sacit Boz, “İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 21, Sayı 1, Yıl 2013, s. 110.

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması
- Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi

Kanunda tahdidi olarak sayılan bu durumlardan her hangi birinin varlığı halinde, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulabilecektir. Bu talep esas kararı vermiş olan mahkemece değerlendirilecek ve karara bağlanacaktır. Zira yargılamayı daha önce karar vermiş olan mahkemenin yapması hukuka uygun sonuca ulaşılmasını hızlandıracaktır.

Yargılamanın yenilenmesine başvuru süresi, tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması sebebi bakımından on yıl; hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve kanunda sayılan diğer sebepler için altmış gün olarak belirlenmiştir. Bu süreler, dayanılan sebebin, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanacaktır.

3. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru

Olağanüstü kanun yollarından birisi ve sonuncusu olarak Anayasaya Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu öngörülmüştür. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinde, herkesin, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabileceği açıkça düzenlenmiştir. Ancak ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerektiği de hüküm altına alınmıştır.

Bireysel başvuru, ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle Anayasa da güvence altına alınmış güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilecektir. Bu bakımdan kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamayacaklardır. Özel hukuk tüzel kişileri ise sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilecektir. Ayrıca yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamayacaktır. Bireysel başvurunun, doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcilikler vasıtasıyla yapılabileceği kanunda düzenlenmiştir.

Başvuru bir takım sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Başvurunun bu sıkı şekil şartlarına riayet edilerek yapılması gerekmektedir. Aksi halde başvurunun reddi sonucu ile karşılaşılması muhtemel olacaktır. Bu doğrultuda, başvuru dilekçesinde başvurucunun ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarih ile varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekmektedir. Başvuru dilekçesine, dayanılan deliller ile ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi de şekil şartlarından birisidir.

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru süresinin başlangıcı olarak kesinleşen kararın tebliğini değil öğrenilmesini esas almaktadır. Bu bakımdan Anayasa

Mahkemesi başvuruçunun avukatının kesinleşen kararın taraflara tebliğe çıkartılması yönünde talep dilekçesini Ulusal Yargı Ağı Programı üzerinden göndermesi halinde kararın bu dilekçenin gönderildiği gün UYAP üzerinden görülerek öğrenildiğini kabul etmiştir⁶⁵². Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi, dosyanın fotokopisinin istenilmesi dilekçesinin dosyaya sunulması ile kesinleşen kararın öğrenildiğini kabul ederek başvuru süresinin hesabında bu durumu esas almıştır⁶⁵³.

Sıkı şekil şartlarına uyularak sunulması gereken başvuru evrakında yine de herhangi bir eksiklik bulunması hâlinde, Mahkeme yazı işleri tarafından eksikliğin giderilmesi için başvuruçucu veya varsa vekiline on beş günü geçmemek üzere bir süre verilecektir ve geçerli bir mazereti olmaksızın bu sürede eksikliğin tamamlanmaması durumunda başvurunun reddine karar verileceği bildirilecektir. Mahkeme, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvuruçunun önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir. Verilen bu kabul edilemezlik kararları kesin nitelikte olup ilgililere tebliğ edilecektir.

Bununla birlikte kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvuruların esas incelemesi bölümler tarafından yapılacaktır. Komisyonlar ve bölümler bireysel başvuruları incelerken bir temel hakkın ihlal edilip edilmediğine yönelik her türlü araştırma ve incelemeyi yapabilme hak ve yetkisine sahiptir. Bu doğrultuda başvuruya ilgili gerekli görülen bilgi, belge ve deliller ilgililerden istenebilecektir. Mahkeme, incelemesini dosya üzerinden yapmakla birlikte gerekli görürse istisnai olarak duruşma yapılmasına da karar verebilmektedir. Bölümler, esas inceleme aşamasında, başvuruçunun temel haklarının korunması için zorunlu gördükleri tedbirlere re'sen veya başvuruçunun talebi üzerine karar verebilmektedir. Tedbire karar verilmesi hâlinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde verilmesi gerektiği kanunen getirilmiş bir zorunluluktur. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkmaktadır.

Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağına

⁶⁵² Anayasa Mahkemesi 28.12.2016 tarih ve 29932 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan T. 01.12.2016, K.2014/16800 sayılı kararında, bireysel başvuru süresi bakımından nihai kararın gerekçesinin tebliği talebinin öğrenme şekillerinden birisi olduğunu ifade etmiştir.

⁶⁵³ Anayasa Mahkemesi T.13.6.2013, K.2013/1267 sayılı kararı.

belirlenmesi ile sınırlı tutulmuştur. Bu bakımdan kararın kesinleşmesi yolunda ileri sürülmüş olan temel hak ihlalleri dışındaki hususlar bakımından inceleme yapılması mümkün kılınmamıştır.

Anayasa ile güvence altına alınan temel haklar bakımından yapılan esas inceleme sonucunda, başvurunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilecektir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gereken hususlara hükmedilecektir. Ancak kararda yerindelik denetimi yapılması mümkün olmadığı gibi idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilmesi de mümkün değildir. Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilecektir. Ancak yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerin mevcut olması durumunda ise artık yeniden yargılama yapılmasına değil, başvuru lehine tazminata hükmedilebilecek veya bu yönde tazminat talebi için genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilecektir.

Vergi mahkemelerinde özel usulsüzlük cezaları bakımından verilen kararlar açısından bireysel başvuru hakkı değerlendirildiğinde, ortada Anayasa ile güvence altına alınan, aynı zamanda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye'nin taraf olduğu ek protokollerde yer alan temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine olağanüstü bir kanun yolu olarak başvurulabilir.

Özel usulsüzlük cezaları bakımından bireysel başvuruda ihlal edilmiş olma ihtimali yüksek olan temel hak ve özgürlük Anayasa 35. maddede yer alan mülkiyet hakkıdır. Bununla birlikte Anayasa 36. maddede düzenleme alanı bulan adil yargılanma hakkı, Anayasa 38. maddede yer alan suçlarda ve cezalarda kanunilik ilkesi, Anayasa 125. maddede yer alan idarenin eylemlerinde sorumlu olması kuralı da bireysel başvuruya konu yapılabilecek temel hak ve özgürlüklerdendir. Her somut olaya göre değişecek olmakla birlikte Anayasal bir hakkın ihlal edildiği yargılama faaliyeti sonucunda verilen ve kesinleşen özel usulsüzlük cezalarına ilişkin mahkeme kararlarına karşı ilgililerin yasal süre içerisinde bireysel başvuru hakkını kullanması mümkündür.

Anayasa Mahkemesi'nin özel usulsüzlük cezaları bakımından ve genel olarak diğer konulara ilişkin yapılan bireysel başvurulara ilişkin verdiği kararlarına bakıldığında,

mahkemenin inceleme yaparken bir takım temel kriterlerden yararlandığı görülmektedir. Bu kriterler öngörülebilirlik, ölçülülük ve kanunilik kriteri olmak üzere üç ana başlıktan oluşmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında⁶⁵⁴, “*hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar*” ifadeleri ile öngörülebilirlik kriterinden bahsetmiştir. Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi'nin öngörülebilirlik kriterini vurguladığı başkaca kararları da mevcuttur⁶⁵⁵.

Anayasa Mahkemesi'nin dikkate aldığı bir diğer kriter olan ölçülük kriteri ise, Anayasa ve uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınmış bir temel hak veya özgürlüğün meşru olacak şekilde sınırlanıp sınırlanmadığını ifade etmektedir⁶⁵⁶. Üçüncü ana kriter ise kanunilik kriteri olup, hukuk devleti ilkesinin en temel gereklerinden birisini ifade etmektedir. Kanunilik kriterinin önemi özellikle yaptırımsal sonuçlar doğuran hukuk kurallarında ortaya çıkmaktadır. Kişilerin eylemlerinin neticesinde cezai yahut da idari bir yaptırıma tabi tutulup tutulmayacağının önceden yazılı ve belirli normlarla ortaya konulmuş olması hem kanunilik ilkesinin de hem de öngörülebilirlik ilkesinin bir gereğidir.

Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi özel usulsüzlük cezaları nedeniyle doğan temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddiası ile önüne gelen bireysel başvuruları bu üç ana kriter nezdinde değerlendirecektir. Ancak bu aşama işin esasına girilmesini ifade etmekte olup bu aşamaya gelmeden önce mahkemece başvurunun kabul edilebilir olup olmadığı noktasında bir değerlendirme yapılmaktadır.

Kabul edilebilirlik şartlarından ilki başvuru yollarının tüketilmesidir. Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolundan önce gidilebilecek başka bir kanun yolu bulunması halinde başvuru “başvuru yollarının tüketilmemesi” gerekçesiyle reddedilmektedir. Örneğin, Anayasa Mahkemesi 2012/1123 başvuru numaralı 26.06.2014

⁶⁵⁴ E.2011/129 K.2012/81 K.T. 24/5/2012.

⁶⁵⁵ Musa Sağlam, “İçtihat Kalitesi Ve Tutarlılığının Sağlanmasında Yeni Bir Yöntem Olarak Anayasa Mahkemesi Araştırma Ve İçtihat Birimi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIX, 2015, s.327.

⁶⁵⁶ Öykü Didem Aydın, “Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XV, Y. 2011, s. 135.

tarıhli kararında⁶⁵⁷, yapılan başvuruyu “...başvuru konusu işlemlere karşı kanun yollarının tamamı tükutilmeden bireysel başvuru yapıldığı anlaşıldığından, başvurunun bu kısmının diğler kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin “başvuru yollarının tüketilmemiş olması” nedeniyle kabul edilemez olduğına karar verilmesi gerekir” ifadeleri ile başvuru yollarının tüketilmemesi gerekçesiyle reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi 2013/5028 başvuru numaralı 14.01.2014 tarihli kararında⁶⁵⁸ da aynı şekilde başvuru yollarının tüketilmemesi gerekçesi ile başvurunun kabul edilemez olduğına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin kabul edilebilirlik şartlarından bir diğlerini başvurunun belirli ve hukuki bir dayanağı bağlanması oluşturmaktadır. Başvurunun Anayasa ile güvence altına alınan temel bir hakkın ihlal edildiğı ileri sürölerek yapılması tek başına yeterli olmamaktadır. Bu temel hakkın ne şekilde ihlal edildiğinin somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Aksi durum başvurunun dayanaktan yoksun olduğı sonucunu doğuracak olup bu bakımdan açıkça dayanaktan yoksun olan başvurular reddedilecektir. Örneğın, VUK mükerrer 257. madde dayanak alınarak çıkartılan Tebliğ ile getirilen zorunluluğı uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilmesinin kanunilik ilkesine aykırı olduğı gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi’ne yapılan başvuru neticesinde Anayasa Mahkemesi kararında ” 213 sayılı Kanun’un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında, aynı Kanun’un mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir. Kuralda cezalar belirlenmiş, cezaya tabi tutulan eylemler ise mükerrer 257. maddeye göre getirilen zorunluluklara uymama olarak gösterilmiştir. Mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığının hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiş ve Maliye Bakanlığı kanunla yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmi Gazete’de yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiğı duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır. Suç sayılan eylem ve cezası kanunda gösterildikten sonra uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda önlemler alınması, değişkenlik gösteren teknik ayrıntılara ilişkin konuların düzenlenmesi amacıyla yasama organının yürütme organına yetki vermesi, yaptırıma konu eylemin idari düzenlemelerle ortaya konması anlamına gelmez” ifadelerine yer verdikten sonra

⁶⁵⁷ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1123>, ET: 12.05.2019.

⁶⁵⁸ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5028>, ET: 12.05.2019.

başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.⁶⁵⁹

Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi, 2014/2328 başvuru numaralı ve 14.09.2017 tarihli kararında⁶⁶⁰, başvurucunun, 2008 yılının farklı aylarına ait gelir vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerinin yasal süresinde verilmemesi gerekçe gösterilerek idare tarafından VUK 355. maddeye istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasının, 01.08.2009 tarihinden önceki dönemlere ait olduğu, ceza uygulanan dönem bakımından idarenin mükelleflere bildirim yapma ve süre verme yükümlülüğünün bulunduğu, idarenin bu yükümlülüğü yerine getirmeden ve 01.08.2009 tarihindeki yasal değişikliği dikkate alarak ceza uygulamasının kanunilik ilkesine aykırı olduğu iddiası ile yaptığı başvurusunun, *“01.08.2009 tarihinde yürürlüğe giren yasal düzenlemenin daha önceki yargısal yorumların yasal düzenleme haline getirilmesinden ibaret olduğu, 01.08.2009 tarihinden önceki olaylara ilişkin yargısal içtihatların yoruma elverişli yasal dayanağının bulunduğu, öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerini karşılayacak yeterlikte olduğu anlaşılmaktadır”* ifadelerine yer vererek açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğunu ifade etmiştir.

Yine aynı şekilde Anayasa Mahkemesi’nin açıkça dayanaktan yoksun olduğu gerekçesi ile kabul edilemez bulduğu 2014/12805 başvuru numaralı ve 04.10.2017 tarihli kararında, başvuru idare tarafından tesis edilen özel usulsüzlük cezasına karşı yasal dava açma süresi içerisinde açmadığı davasının reddinin mahkemeye erişim hakkını ihlal ettiği gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi kararında *“Somut olayda dava açma usulüne ilişkin kuralların karışık olduğundan söz edilemeyeceği gibi derece mahkemesinin uygulamasının öngörülemez nitelikte olduğu da söylenemez. Vergi mükellefi olan başvuru Şirketin gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle usul kurallarına ilişkin bu yorum ve uygulamayı öngörebileceği, öte yandan bu konudaki uygulamada bir belirsizlik de olmadığı anlaşıldığından başvuru konusu yargılama işlemlerinin başvuru Şirketin mahkemeye erişim hakkına yönelik bir ihlal oluşturmadığının açık olduğu sonucuna varılmıştır”*

⁶⁵⁹ 2014/4832 başvuru numaralı ve 25/10/2017 tarihli karar.

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/4832>, ET: 12.05.2019.

⁶⁶⁰ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/2328>, ET:12.05.2019.

ifadelerine yer vererek başvurunun kabul edilemez olduğu sonucuna varmıştır.

Başka bir örnek kararda⁶⁶¹ başvuru, kıyas yoluyla özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve buna ilişkin açılan davaların reddedilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının suç ve cezaların kanuniliği ilkesiyle bağlantılı biçimde ihlal edildiği iddiası ile bireysel başvuruda bulunmuştur. Başvurunun dayanağını oluşturan olay ise VUK 234. madde uyarınca gider pusulası düzenlenmesi zorunluluğunun hâsıl olduğu haller arasında yer almayan motorlu araçlara dair gider pusulası düzenlenmediği gerekçesi ile VUK 234. maddeyi kıyas yoluyla genişletip özel usulsüzlük cezası kesilmesi durumudur. Ancak Anayasa Mahkemesi kararında “*Mevcut başvuru bakımından başvurunun özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılmasına dayanak teşkil eden 213 sayılı Kanun'un 234. maddesinin kişilerin davranışlarının sonuçlarını öngörebilmelerine izin verecek bir açıklıkta olduğu görülmektedir. Derece Mahkemelerinin taşıtlar için gider pusulası düzenlenmesi gerektiği yönündeki değerlendirmeleri ise kıyas yoluyla yeni bir suç ihdas edilmesi sonucunu doğurmamakta, kanun maddesinin izin verilen sınırlar dâhilinde mahkemelerce yorumlanması çerçevesinde kalmaktadır*” ifadelerine yer vererek başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olduğu gerekçesi ile kabul edilemez olduğunu ifade etmiştir.

Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru kapsamında özel usulsüzlük cezalarına karşı yapılan başvurularda, başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi ile birlikte esas inceleme aşamasına geçilmektedir. Şuana kadar yapılan başvurulardan esas yönünden incelenen kararlara bakıldığında örneğin 2013/4324 başvuru numaralı ve 07.07.2015 tarihli kararda⁶⁶², başvuru idare tarafından aleyhine kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı dava yoluna başvurduğunu yapılan yargılamanın makul süreyi aştığını iddia ederek adil yargılanma hakkının makul sürenin aşılması yoluyla ihlal edildiğini ifade etmiş bu ihlalin giderilmesini talep etmiştir. Anayasa Mahkemesi bu başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verdikten sonra, işin esasına girerek yedi yılı aşan yargılama süresinin makul olmadığına, bu nedenle başvurunun kabulüne karar vermiştir.

⁶⁶¹ 2013/2477 başvuru numaralı ve 20.04.2016 tarihli karar, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/2477>, ET:12.05.2019.

⁶⁶² <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/4324>, ET:12.05.2019.

Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi'nin özel usulsüzlük cezaları bakımından yapılan bireysel başvurulardan işin esasına girerek ihlal kararı verdiği bir diğer örnek kararında⁶⁶³, başvuru, Maliye Bakanlığı Millî Emlak Genel Müdürlüğü'nün 08.10.2008 tarihli yazısında kantin kiralama işlemlerinin KDV'den istisna edildiğinin valiliklere bildirildiğini, aleyhe olan sirkülerin ilgili maddelerinin Danıştay tarafından emsal nitelikteki KDV tarhiyatı ile vergi cezalarının da mahkemelerce iptal edildiğini ancak kendisinin vergi ve vergi cezası borcundan dolayı aracı ile gayrimenkulünün haczedildiğini belirterek Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve lehine tazminata hükmedilmesi talebinde bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi işbu başvuruya ilişkin esas yönünden incelemesini “öngörülebilirlik” kriterini esas alarak yapmış ve “başvurucunun, okul aile birliğinden kantin kiralaması işlemi nedeniyle KDV tevkiyatı yapıp sorumlu sıfatıyla beyanname vermediği gerekçesiyle adına kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali istemiyle açtığı davada “öngörülebilirlik” husus, vergi yargılamasının da dâhil olduğu idari yargı düzeninde yüksek mahkeme olan ve kararları ülke çapında tüm idari yargı makamlarınca dikkate alınması gereken Danıştay'ın KDV'den kaynaklı uyuşmazlıkları çözmekle görevli dairelerinin konu hakkında verdiği kararlardan hareketle okul aile birliklerinden kiralanın kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasının ve KDV mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğu şeklinde karar verileceğidir. Ancak Balıkesir Vergi Mahkemesi, ilgili mevzuatın yorumlanmasında, Danıştay ilgili dairelerinin yerleşik kararları ve diğer bölge idare mahkemeleri kararlarından farklı ve “öngörülemez” nitelikte bir değerlendirme yaparak davayı reddetmiştir. Bunun yanında başvurucunun dava açarken kendisine Danıştay dairelerinin ilgili kurallardan çıkardıkları sonuçtan farklı bir şekilde muamele edileceğini beklemesini gerektiren bir durum da bulunmamaktadır” ifadelerine yer vererek başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönündeki başvurusunun kabulüne ve yeniden yargılama yapılmasına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin özel usulsüzlük cezalarına dair verdiği bireysel başvurulara ilişkin kararlarının dışında Vergi Usul Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin hususlarda verdiği çeşitli kararları mevcuttur. Örneğin, Anayasa Mahkemesi 2003 tarihli bir

⁶⁶³ 2013/3246 başvuru numaralı ve 16.12.2015 tarihli karar, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3246>, ET:12.05.2019.

kararında⁶⁶⁴, VUK mükerrer 257. maddenin Hazine ve Gümrük Bakanlığı'na tanıdığı yetkinin Anayasa'nın 38. maddesi ile güvence altına alınan suçlarda ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırı olmadığını ifade etmiştir⁶⁶⁵. Anayasa Mahkemesi aynı şekilde 2006 tarihli bir kararında⁶⁶⁶, VUK 298. maddesi uyarınca para cezalarının ileriye dönük olarak yeniden değerlendirilme oranında arttırılması yetkisini, Anayasa'nın 38. maddesi ile güvence altına alınan suçlarda ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmediğini ifade etmiştir.

XII. Yargı Kararının Sonuçları

Özel usulsüzlük cezalarına karşı gidilen yargı yolu neticesinde vergi idaresi tarafından kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğu sonucuna varılması halinde işlemin iptaline karar verilecek, bunun sonucunda da yapılan işlem geriye etkili olarak hukuk dünyasından silinecektir.

Ancak özel usulsüzlük cezasının hukuka uygun olduğu yönünde karar verilmesi halinde ise vergi idaresi, tahakkuk ettirmiş olduğu özel usulsüzlük cezasının tahsili aşamasına geçecektir. Vergi mahkemesince verilen karara karşı kanun yollarına başvuru ile yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde kararın davalı vergi idaresi lehine kesinleşmesi ile tahsil aşamasına geçilecektir.

VUK 368. maddede, vergi cezalarının, cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereğince dava sonucunda vergi dairesi, özel usulsüzlük cezasının ödenmesi talebiyle ilgiliye ihbarname gönderecektir. Bu ihbarnamenin tebliğini takip eden bir aylık süre içerisinde özel usulsüzlük cezasının ödenmesi gerekecektir. İlgili tarafından özel usulsüzlük cezasının bu süre içerisinde ödenmemesi halinde vergi dairesi, Amme Alacakları Tahsil Usûlü Hakkında Kanunu'na göre bir amme alacağı niteliğindeki özel usulsüzlük cezasının

⁶⁶⁴ T.18.06.2003, E.2000/5, K.2003/65 sayılı kararı.

⁶⁶⁵ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010, s. 309.

⁶⁶⁶ T.17.06.2006, E.2000/24, K.2004/82 sayılı kararı.

AATUHK’da yer alan hükümler doğrultusunda cebri yollarla tahsili aşamasına geçecektir.

Cebren tahsil işlemleri kapsamında, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı niteliğindeki özel usulsüzlük cezasının tahsili için vergi dairesince, amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, öncelikle teminatın paraya çevrilmesi yahut da kefilin takibi işlemleri yapılacaktır. Ancak borç miktarının tam olarak karşılanmaması halinde, amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi işlemleri de yapılabilecektir. Bu aşamalara geçilmeden önce, AATUHK 55. madde gereğince, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları hususlarını içeren ödeme emri gönderilmesi gerekmektedir.

Ödeme emrinde, borcun aslı ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı hususları yer almalıdır. Uygulamada kendisine ödeme emri ve mal bildiriminde bulunması talebi tebliğ olunan ilgililer mal bildirimde bulunma hususunu ciddiye almamakta ve bu yönde kasti ya da ihmali olarak bildirimde bulunmamaktadırlar. Ancak bildirimde bulunmamanın yaptırımını hapis cezası olup azımsanacak bir ceza teşkil etmemektedir⁶⁶⁷.

AATUHK 114. maddede, kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçlularına ek bir takım ödevler getirilmiştir. Borçlu bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde, en son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini, varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek ve nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetinde tutulmuştur. Getirilen bu yükümlülöklere uymayanlar hakkında elli güne kadar adli para cezası uygulanacağı da yine kanunda hüküm altına alınmıştır.

⁶⁶⁷ Funda Başaran Yavaşlar, Türkiye’de Temel Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 105.

Belediye sınırları dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirleri muhtarlıkça tebliğ edilecektir. Ödeme emirlerinin muhtarlığa tevdi tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimleri ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir "ödeme cetveline" yazılarak, borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılmaktadırlar. Ödeme cetveli köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneği de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalle 10 gün müddetle asılmak suretiyle tebliğ olunacak ve cetvelin asıldığı köy muhtarlığınca ilan olunacaktır. Cetvel asılırken ve indirilirken bu durum muhtarlıkça zabıt belgesi tespit edilecektir. Bu hususlar cebren tahsil ve takibin başlangıcı bakımından önem arz etmektedir. Zira cebren tahsil ve takip, ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olacaktır. Ayrıca, borcunu vadesinde ödemeyenlere ait malları elinde bulunduran üçüncü şahıslardan bu malları 15 gün içinde bildirmeleri de istenebilecektir.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan borçlu, bu ödeme emrine, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı gerekçeleri ile tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı vergi dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonuna itirazda bulunma hakkına sahiptir. Borca karşı yapılan kısmi itirazlarda, itiraz eden borçlunun itiraz edilen kısma ilişkin miktarı açıkça dilekçesinde gösterme zorunluluğu vardır. Bu husus önem arz etmektedir. Zira bu hususa dikkat edilmemesi, itirazın reddedilmiş sayılmasına neden olmaktadır. İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir. İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilmektedir. İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları ise kesindir.

Ödeme emrine itirazın reddolunması halinde uygulanan bu %10 zamlı tahsil etme hükmüne karşı, kişilerin hak arama özgürlüğünü kısıtladığı, bu bakımdan Anayasa'nın 36. maddesine, hukuk devleti ilkesini düzenleyen 2. maddesine aykırı olduğu iddiası ile hükmün iptali talebi ile Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulmuştur⁶⁶⁸. Ancak Anayasa Mahkemesi iptali talep edilen yasal düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığına

⁶⁶⁸ Hükmün Anayasaya aykırı olduğu iddiası ile iptal talebinde bulunan mahkemeler İstanbul 2. Vergi Mahkemesi ve Eskişehir 1. İdare Mahkemesidir.

karar vererek başvuruların reddine karar vermiştir⁶⁶⁹. Anayasa Mahkemesi kararında, kişilerin ödeme emrine itiraz etme hakkı olduğunu, itiraz etme ve dava açma yolunun kapatılmadığını, bu bakımdan da hak arama özgürlüğünün kısıtlanmadığını ifade etmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararın kişi hak ve özgürlüklerini garanti altında alan hukuk devleti ilkesi ve evrensel insan hakları ile bağdaşmadığı, kararda kişi hak ve özgürlüğünden ziyade devletin çıkarlarının öne planda tutulduğu yorumunun yapılması yanlış olmayacaktır⁶⁷⁰.

AATUHK 55. maddede, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 2 oranında⁶⁷¹ gecikme zammı uygulanacağı, ay kesirlerine isabet eden gecikme zammının günlük olarak hesap edileceği hüküm altına alınmıştır. Madde metni devamında, gecikme zammının; VUK'a göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanacağı, bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü üzere madde metninde özel usulsüzlük cezalarının geç ödenmesi halinde gecikme zammı ödeneceğine dair herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle özel usulsüzlük cezalarının geç ödenmesi halinde gecikme zammı uygulanmayacaktır. Aynı şekilde, VUK 112. maddede, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatı yapılan vergiler bakımından, AATUHK gereğince tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı hüküm altına alınmıştır⁶⁷². Madde metninde, özel usulsüzlük bakımından gecikme faizi uygulanacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle AATUHK ve VUK kapsamında tahsiline geçilen özel usulsüzlük cezalarına gecikme faizi ve gecikme zammı uygulanmayacaktır.

Amme alacakları bakımından takas hali AATUHK 23. maddede "mahsup" terimi kullanılmak suretiyle düzenleme alanı bulmuştur. Ancak madde düzenlemesinde ifade edilen hal esasında genel hukuk bağlamında takasa karşılık gelmektedir. Zira madde metninde, idare tarafından ilgili kişiden tahsil edilmiş ancak kanuni sebeplerle geri iade

⁶⁶⁹ Söz konusu Anayasa Mahkemesi kararı 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁶⁷⁰ Mine Uzun, "Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa Mahkemesi'nin Haksız Çıkma Zammı Kararı", Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar, Editör: Billur Yaltı, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s.50.

⁶⁷¹ 62 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 05.09.2018 tarihinden itibaren uygulanan oran.

⁶⁷² Erol, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, s.239.

edilmesi gereken amme alacağının, ilgilinin idareye karşı muaccel borçları ile takas edilerek ortadan kaldırılacağı düzenlenmiştir. Bu bakımdan madde metninde yer bulan hal takas halidir. Şartlarının mevcut olması halinde takas müessesesinden yararlanılarak amme alacağı niteliğindeki özel usulsüzlük cezasından kurtulmanın mümkün olabileceği savunulabilir⁶⁷³.

⁶⁷³ Mualla Öncel, “Türk Vergi Hukukunda Takas”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1978, Vol.35, No.1, s.9.

SONUÇ

Vergi ödevinin ve vergilendirme sürecinin netice itibarıyla vatandaşın yararı ile sonuçlanan bir döngü olması nedeniyle, vergi ödevlerine uyulmasını sağlamadaki ve vergilendirmedeki en önemli amaç kamu yararı olarak ifade edilmektedir. Devlet kamu yararı için vergisel ödevler getirmekte, bu ödevlere uyulması için vatandaş ceza ve yaptırımlarla zorlamaktadır. İhlali halinde kamu yararının büyük oranda zarar göreceği kurallar bakımından yine kamu yararı gözetilerek caydırıcılığı arttırmak adına ağır cezalar öngörmektedir. Özel usulsüzlük fiilleri de bu yönde ağır yaptırımlarla önlenmeye çalışılmaktadır. Ancak insanlık tarihine bakıldığında cezaların, yaptırımların ağır olması kanuna aykırılığı hiçbir zaman tamamen ortadan kaldırmamıştır. İnsanlar sonucunda ne kadar ağır ceza veya yaptırımlara tabi tutulacaklarını bilseler dahi kanuna aykırı fiilleri işlemeye devam etmişlerdir. Bu nedenle kriminoloji bilim dalı öncülüğünde ceza ve yaptırımların etkinliğine ilişkin çalışmalar sürdürülmektedir. Bu kapsamda mevcut özel usulsüzlük cezalarının da geliştirilmesi gerekmektedir. Ancak bu yalnızca uygulanacak yaptırımın şiddetini arttırarak yapılmamalıdır. Zira öncelikle kişileri kanuna aykırı davranmaya iten sebepler araştırılmalıdır. Bu sebeplerden birisi de kanunların bilinmemesi ve bilinse dahi anlaşılmamasıdır.

Her ne kadar hukukumuzda “*kanunları bilmemek mazeret sayılmaz*” kuralı esas kabul edilmekte ise de, devletin bu kural arkasına saklanması sorunları çözüme kavuşturmamaktadır. Zira devletin vatandaşına karşı ödevlerinden birisi de toplumsal düzenin sağlanması adına hareket etmektedir. Toplumsal düzen ise ancak sistematik açıdan düzgün, dil olarak anlaşılır ve yalın kanunlarla sağlanabilecektir. Bu bakımdan devlet, vatandaşın vergi kanunlarına uymasını bekleme hakkına ancak vergi kanunlarını açık ve herkesçe anlaşılır kıldıktan sonra sahip olmalıdır. Uygulamada birçok mükellefin ve vergi sorumlusunun vergi kanunlarını yeterince bilmediği ve bilse daha tam manasıyla anlayamadığı, vergi kanunlarının belirli bir zümre bilindiği bu nedenle de vergiye dair hususların teknik bir konu gibi algılanması göz önüne alındığında vergi kanunlarının sistematik, açık ve anlaşılır olmadığı sonucuna rahatlıkla varılabilecektir.

Durum özel usulsüzlük fiil ve cezaları bakımından değerlendirildiğinde kanun sistematığı açısından yeterli olmadığı görülecektir. Gelişen toplumun ihtiyaçları doğrultusunda sonradan Vergi Usul Kanunu’na eklenen özel usulsüzlük fiil ve cezalarının kapsamı

zaman içerisinde yeni ihtiyaçlara göre genişletilmiştir. Ancak bu genişletme işlemi maddelere eklenen yeni fıkralar şeklinde olması bakımından madde metninde birbiriyle kopuk hükümler yığını oluşturmaktadır. Kanunların hukuk sistematigi içerisinde daha açık ve sade bir üslup ile hazırlanması, özel usulsüzlük fiillerinin meydana gelmemesi bakımından da fayda saylayacağı açıktır.

Bununla birlikte devletin Anayasa'nın 73. maddesinde kendisine yüklediği, adil ve dengeli vergilendirme ödevine tam manasıyla riayet etmesi halinde, vatandaşlar ağır vergi yükü altında kalmaktan doğan vergiden kaçınma yollarına sapmayarak vergi kanunlarında kendileri bakımından getirilen şekli ve maddi hükümlere daha çok uyacaklardır.

Ancak özel usulsüzlük fiillerini ve cezalarını düzenleyen hükümler açısından tek sorun, sistematik ve anlaşılır olmaması değildir. Devletin bütün faaliyetleri gibi kanunların düzenlenmesi ve getirilmesi de kamu yararı içindir. Bu bakımdan kanunların hitap ettiği kesim ile getirilme nedeni aynıdır. Kamu yararının sağlanması amacıyla getirilen hükümlerin kamu yararı gözetilerek ve kamunun haklarına riayet edilerek hazırlanması gerekmektedir. Burada esas alınması gereken haklar Anayasa ile uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerdir. Kamunun Anayasa ve uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınan bu temel hak ve özgürlüklerinin getirilen kanunlarla zedelenmemesi ve ortadan kaldırılmaması gerekmektedir. Kaldı ki çıkartılacak kanunların en üst ve temel norm olan Anayasa'ya uygun olarak çıkartılması gerektiği kuralı Anayasa hukukunun en temel kuralı niteliğindedir. Ancak yine de özellikle konunun özel usulsüzlük fiil ve cezalarına ilişkin hükümler nezdinde ele alınmasında bu en temel kurala riayet edilmediği görülmektedir. Örneğin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin dur ikazına uyulmaması fiilinde özel usulsüzlük cezasının bizzat durmama fiilini işleyen araç sürücüsüne değil de plaka sahibine kesilmesi Anayasa ile güvence altına alınana suçlar ve cezalarda şahsılık ilkesine aykırılık oluşturduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Her ne kadar bu düzenlemeye karşı aynı gerekçelerle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş olsa da Anayasa Mahkemesi bu başvuruyu reddetmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin bu red kararının doğru olduğunu savunmak mümkün değildir. Zira söz konusu yasal düzenlemenin amacı esas alınarak ve araç sürücüsünün hatalı olması halinde araç sürücüsüne hukuken rücu hakkının var olduğunu ileri sürerek düzenlemenin Anayasa'ya uygun olduğu yönünde karar vermek söz konusu düzenlemeyi gerçekten de Anayasa'ya uygun kılmamaktadır.

Aynı şekilde VUK mükerrer 257. madde ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan geniş yetki kapsamında Bakanlığın düzenleyici işlemlerle özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacak yeni yükümlülükler getirmesinin Anayasa'nın 38. maddesinde düzenleme alanı bulan suçlarda ve cezalarda kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu yönünde birçok başvuruda bulunulmuş olmasına rağmen Anayasa mahkemesi bu başvuruların reddine karar vermiştir. Hali hazırda Bakanlık bu yetkiye dayalı olarak düzenleyici işlemlerle yeni yükümlülükler getirmeye devam etmektedir. Düzenleyici işlemlerle özel usulsüzlük kabahatleri ve yaptırımları getirilmesinin hukuki öngörülebilirlik ilkesini zedelediği kanaati, bu düzenleyici işlemlerin Resmi Gazete'de yayımlanarak duyurulması ile ilgili tüm kişilerce bilindiği varsayımı ileri sürülerek ortadan kalkmamaktadır.

Bu açılardan bakıldığında, özel usulsüzlük fiil ve cezalarını düzenleyen kanun hükümleri getirilirken Anayasa Mahkemesi'nin de hatalı kararlar verebileceği ihtimali göz ardı edilerek “*nasılsa Anayasa Mahkemesi denetler*” mantığı ile hareket edilmesinin, kamu yararına fayda sağlamayacağını aksine zarar vereceğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bu bakımdan kanun koyucunun, kanunların getiriliş amacını unutmadan, yalnızca tek taraflı kanun koyucu sıfatıyla değil de kanunların hitap ettiği kamu açısından da bakarak hareket etmesi adalete daha uygun olacaktır. Zira kanun koyucu kanunların getirilmesi aşamasına kadar kanun koyucu sıfatını haizken kanunların yürürlüğü girmesi ile artık o kanunların bir muhatabı haline geleceğini unutmamalıdır.

Özel usulsüzlük cezaları bakımından bir diğer husus ise, özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiilin aynı zamanda ceza hukuku bağlamında bir suça vücut vermesi halinde hem vergi hukuku bağlamında ve hem ceza hukuku bağlamında iki farklı yargılamanın yapılması halidir. Roma hukuku kaynaklı bir ilke olan “*ne bis in idem*” ilkesi “aynı suçtan iki defa yargılama olmaz” şeklinde Türkçe'ye çevrilmiş olmakla birlikte asıl taşıdığı mananın “*iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı*” olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7. Protokolü'nün 4. maddesinde ifade edilmiştir.

Bu bakımdan özel usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda ceza hukuku bağlamında suç teşkil etmesi durumunda hem vergi hukuku bağlamında hem de ceza hukuku bağlamında iki farklı yargılama faaliyeti yapılacak ve iki farklı ceza uygulaması yoluna gidilecektir. Bu

durumun ne bis in idem ilkesine uygun düşmediğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bir bakımdan tek bir fiilin iki farklı hukuk alanında doğurduğu sonuçların farklı olması nedeniyle bu yönde iki farklı yargılama yapılmasında hukuka aykırı bir durum olmadığı da söylenebilecektir. Ancak bu ilkenin sirayet ettiği tek husus, özel usulsüzlük fiillerinin ceza hukuku anlamında suç teşkil etmesi ve bu bağlamda iki farklı hukuk alanında iki farklı yargılamanın yapılması değildir. Zira özel usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda vergi ziyayı kabahatine vücut vermesi halinde de bu iki kabahat bakımından ayrı ayrı cezalandırma yoluna gidilmesi hali de ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü burada aynı hukuk alanı içerisinde, vergi hukuku içerisinde, vergi yargısı ile iki farklı yargılama ve cezalandırma yoluna gidilmektedir. Bu durumun ne bis in idem ilkesine doğrudan aykırılık oluşturduğunu söylemek daha mümkündür. Bununla birlikte uygulamada bu durum büyük oranda gerçekleşmemektedir. Her ne kadar bu hususta bir yargı birliği olmasa da Danıştay içtihatları ile hesap dönemi kapandıktan sonra özel usulsüzlük cezası kesilmesinin mümkün olmadığı yönünde bir uygulama getirilmiştir. Uzun bir süre süren bu uygulama günümüzde vergi mahkemelerince farklı kararlar verilmesi ile değişmeye başlamıştır.

Danıştay, kanunun uygulanması esnasında belirsiz kalan alanlarda içtihat geliştirerek özellikle vergi hukukuna bir kaynak oluşturmaktadır. Bu durumun, kanunların kazuistik olmaması gerektiği düşüncesinin bir neticesi olduğunu söylemek mümkündür. Her türlü ihtimalin her türlü sonuç ve nedenin kanunlarda ayrıntılı bir şekilde yer alması mümkün değildir. Tıpkı bu nedenle Hazine ve Maliye Bakanlığı'na düzenleyici işlem yapma yetkisi tanınması gibi Danıştay'a da içtihatları ile yol gösterme ve belirleyici olma işlevi tanınmıştır. Ancak bu durumun yararları kadar zararlarının da olduğu aşîkârdır.

Vergiler gibi hem devlet hem de vatandaş açısından maddi ve psikolojik önem arz eden hususların düzenlendiği vergi hukuku çoğunlukla şekli bir hukuk alanı olarak düzenlenmiştir. Zira Anayasa'da da ifade edildiği üzere vergiler bakımından hayati önem taşıyan ilke kanunilik ilkesidir. Vatandaşların ödeyeceği vergiler kadar bu vergileri nasıl, ne zaman, ne şekilde ödeyecekleri de büyük önem arz etmektedir. Bu doğrultuda vatandaşlar tüm bu hususlarda açıklık ve öngörülebilirlik ihtiyacı içerisinde. Bir mükellefin vergilendirme dönemi kapandıktan sonra özel usulsüzlük fiillerinden sorumlu olup olmayacağını öğrenme isteği de aynı ihtiyaçtan doğmaktadır. Danıştay'ın fonksiyonu bu noktada başlamaktadır. Ancak Danıştay'ın kanunların uygulanması

esnasında doğan belirsizliklere çözüm ve kaynak olma hali geçici bir haldir. Bu bakımdan Danıştay içtihatlarının varlığı kanuni değişiklik ve düzenleme yapma gereğini ortadan kaldırmamaktadır. Konu özellikle hesap dönemi kapandıktan sonra tespit edilen özel usulsüzlük fiillerinin cezalandırılıp cezalandırılmayacağı yönünden irdelendiğinde, bu husustaki boşluk Danıştay içtihatları ile giderilmektedir. Ancak bu konuda bir içtihadı birleştirme kararı olmadığı için uygulama Danıştay'ın fikir değişiklikleri ile yön değiştirmektedir. Oysaki artık bu hususta açık ve net bir kanuni düzenleme yapılma zorunluluğunun hâsıl olduğu söylemek yanlış olmayacaktır.

Netice itibariyle vergi ziyaını önleme yolunda önemli bir fonksiyona sahip olan özel usulsüzlük fiil ve cezalarının, taşıdığı öneme binaen daha sistematik ve kamu nezdinde daha anlaşılır kılınması gerektiğini, torba hüküm niteliğinden kurtarılması gerektiğini ve bütün bunlar yapılırken Anayasal hak ve özgürlüklerin zedelenmemesine riayet edilmesi gerektiğini söylemek mümkündür.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN**, Abdurrahman; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitapevi, Onikinci Baskı, Ankara, Kasım 2014.
- AKİPEK**, Jale G.; Türk Medeni Hukuku, İstiklal Matbaası, Ankara, 1960.
- AKKAYA**, Mustafa; “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı Ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:46, Sayı:1, 1997.
- AKYAZAN**, Ahmet Emrah; “Maddî Açıdan İdari İşlemler”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 85, 2009.
- ALTUNDİŞ**, Mehmet; “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı: 1, 2007.
- ARIKAN**, A. Naci; “Vergi Kimlik Numarası Kullanılması Mecburiyeti Ve Vergi Kanunlarımızda Bilgi Toplama Ve Verme İle İlgili Yer Alan Düzenlemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 241, 2001.
- ARPACI**, Altar Ömer; “Vergi Kimlik Numarası Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası İle Birleştirildi”, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Kimlik%20Numaras%C4%B1.pdf>, ET: 24.04.2019.
- ARSLAN**, Cem Barlas; “Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 111, 2014.
- ARSLAN**, Mehmet; Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- ARSLANER**, Hakan; Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- ARTUK**, Mehmet Emin /**GÖKCEN** Ahmet /**YENİDÜNYA** Ahmet Caner: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 6. Bası, Ankara, 2012.
- ASLAN**, Memduh; Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- ATEŞ**, Leyla; “Türkiye’de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Editör: Billur Yaltı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016.
- AYDIN**, Alper; “Vergi Mahkemelerinde Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme”, Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi, C. 1, S. 1, 2018.
- AYDIN**, Öykü Didem; “Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XV, Y. 2011.
- AYKAR**, Özkan/ **ÇAĞLAR**, Kemal /**ERTEKİN**, Özkan; Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.
- AYYILDIZ**, Yaşar; Türk Vergi Yargısı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.
- BAĞRIAÇIK**, Ahmet; “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:7, Sayı:2, 2016.
- BATUN**, Övül Çölgezen; Vergi Hukukunda Süreler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- BAYKARA**, Bekir; “Vergi Cezası Kesme İşleminin Hukuki Analizi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 278, 2004.
- BAYRAKLI**, Hasan Hüseyin; Vergi Ceza Hukuku, Celepler Matbaası, Trabzon, 2015.

BERBER, Ege; “Vergi Hukukunda Mali İkametgah”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012.

BİLİCİ, Nurettin; Vergi Hukuku Cilt I, Savaş Kitapevi, Ankara, 2016.

BİLİCİ, Nurettin; Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.

BİYAN, Özgür; Türk Vergi Hukukunda İspat- Delil, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

BİYAN, Özgür; “Banka Aracılığı İle Ödeme Yapılması “Sahte Fatura Kullanma” Suçlamasına Karşı Bir Önlem Olabilir Mi?”, E- Yaklaşım Dergisi, sayı: 203, 2009. (<http://www.ozgurbiyan.com>)

BİYAN, Özgür; “Kiralardan Bankadan Ödeme Zorunluluğunda Spesifik Bir Durum: Birlikte Mülkiyet Hallerinde 500 YTL’lik Sınır Nasıl Dikkate Alınmalı?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 243, 2008. (<http://www.ozgurbiyan.com>)

BİYAN, Özgür; “Ticari Hayatta Mal Hareketlerinin Tespitinde Önemli Bir Belge “İrsaliye” ve Bir Eleştiri: İmza Hususuna İlişkin Kanuni Eksiklik”, E- Yaklaşım Dergisi, Sayı: 230, 2012. (<http://www.ozgurbiyan.com>)

BİYAN, Özgür; “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspat Açısından Önemi Ve Bir Eleştiri: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 281, 2012. (<http://www.ozgurbiyan.com>)

BİYAN, Özgür; “Yeni Bir Özel Usulsüzlük Kabahati: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali”, Dünya Gazetesi, 2018. (<http://www.ozgurbiyan.com>)

BİYAN, Özgür; Vergi Hukuku, Dora Yayınevi, Bursa, 2018.

CANDAN, Turgut; Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

CANDAN, Turgut; Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.

CANDAN, Turgut; Vergisel Kabahatler Hukuku, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, 2008.

ÇAĞA, Tahir; “Özel Hüküm Genel Hükmü Her Zaman Bertaraf Eder Mi?”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:3, 1991.

ÇAĞLAYAN, Ramazan; İdari Yaptırımlar Hukuku, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.

ÇAĞLAYAN, Ramazan; İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001.

ÇAKAR, Elif Pürsünlerli /**SARAÇOĞLU**, Fatih; “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri Ve Hukuka Aykırı Deliller”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1,2014.

ÇİLİNGİR, Ali İhsan Özgür; Vergi Hukukunda Yorum, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

ÇOMAKLI, Şafak /**AK**, Ahmet /**AYRANGÖL**, Zülküf; Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.

ÇOMAKLI, Şafak E./ **YILDIRIM**, Kürşad E.; “Ceninin Mirasçı Sıfatıyla Vergi Mükellefiyeti”, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 2013.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan /**AK**, Ahmet; Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum Barosu, Yayın No:5, Erzurum, 2013.

DERREUX, M.G.; “Kanunu Bilmemek Özür Sayılmaz Kaidesi Hakkında Bazı Düşünceler”, Çev. Jale Güral, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 2, Sayı 4, 1945.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin: “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasındaki Bölüşümü”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Cilt:6, Sayı:1-3, 1985.

DOĞUSOY, Bahadır; Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası, Gazi Kitabevi, Ocak, 2015.

DURAL, Mustafa /ÖĞÜZ, Tufan; Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

DURAL, Mustafa /SARI, Suat; Türk Özel Hukuku Cilt I Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2011.

EDİZDOĞAN, Nihat /TAŞ, Metin /ÇELİKKAYA, Ali; Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.

ERDAL, Ömer; “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksel Lisan Tezi, İstanbul, 2011.

ERDEM, Jülide Gül; “İptal Davasında Menfaat İhlali Koşulu”, Memleket Siyaset Yönetim (MSY), Cilt 12, Sayı 27, Haziran 2017, s.98-99.

ERDEM, Tahir; Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

ERDEM, Tahir; Vergisel Kabahatler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2010.

EREN, Fikret; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

ERKUŞ, Hakan /ÜNAL, Arslan Can; “Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler Ve İşleyişi”, Akademik Yaklaşım Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 2014.

EROL, Ahmet; Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

EROL, Ahmet; Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul, 2010,

EROL, Ali; “Vergi Hukukunda Verilen Bilgilerin Gizli Kalma Zorunluluğu”, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, 2018.

FERENDECİ, H. Özden Özkaya “Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu’ndaki Belge Terimi Ve İspat Hukukundaki Yeri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Özel Sayı, 2014.

GEREK, Şahnaz /AYDIN, Ali Rıza; Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010.

GİŞİ, Selçuk; “Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi Ve Kabahatler Kanunu”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, Yıl 2017.

GÖKÇEN, Gürbüz /ÖZDEMİR, Mustafa; “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 12, Sayı 46, 2016.

GÖZLER, Kemal; “Yorum İlkeleri”, Kamu Hukukçuları Platformu Toplantısı, Ankara, 2012.

GÖZLER, Kemal; İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref /TAN, Turgut; İdare Hukuku Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

- GÖZÜBÜYÜK**, Şeref; Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.
- GÜNDAY**, Metin; İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.
- GÜNDEL**, Ahmet; Vergi Suçları ve Cezaları, Adil Yayınevi, Ankara, 1996.
- GÜNEŞ**, Gülsen; Vergi Hukukunda Deliller, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:51, Sayı: 1-4, 1985, s.476-478.
- GÜNEŞ**, Gülsen; Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2014.
- GÜNEŞ**, Mehmet; “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliği”, International Journal of Public Finance, Cilt: 2, Sayı: 1, 2017.
- GÜRKAN** Mehmet Fatih /**DENİZ**, Yusuf /**BOZ**, Selman Sacit; “İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 21, Sayı 1, Yıl 2013.
- HAKERİ**, Hakan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 320-321.
- İŞİK**, Neşe /**BAŞTUĞ**, Ayşe Gezer; Usulsüzlük Dereceleri Ve Özel Usulsüzlükler İle Cezaları, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2012.
- İBİŞ**, Recep; Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013.
- İÇEL**, Kayıhan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.523-524.
- KANETİ**, Selim; Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KAPLAN**, Gürsel; “İptal Kararlarının Etki ve Sonuçlarının Zaman Yönünden Yargıç Tarafından Sınırlandırılması”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 3(2), 2013.
- KAPLAN**, İbrahim; Borçlar Hukuku Dersleri, İmaj Yayınevi, Ankara, 2009.
- KARAHANOGULLARI**, Onur; İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- KARAKOÇ**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- KARAKOÇ**, Yusuf; Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2016.
- KARAKOÇ**, Yusuf; Vergi Hukuku Uygulamaları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- KAŞKA**, Hakan; “Kabahatlerin Beyaz Hüküm Niteliğindeki Normlarla Düzenlenebilmesi Meselesi (Kabahatler Kanunu Madde 4/1 Üzerine Bir İnceleme)”, S.D.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, C.3, S.2, 2013.
- KILIÇOĞLU**, Ahmet M.; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.
- KIRBAŞ**, Sadık; Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.
- KIZILOĞ**, Şükrü / **KIZILOĞ**, Zuhale; Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012.
- KIZILOĞ**, Şükrü /**TAŞ**, Metin; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.
- KIZILOĞ**, Şükrü; Danıştay Kararları ve Özelgeler(Muktezalar) XIII. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.
- KIZILOĞ**, Şükrü; Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Cilt 2, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1995.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim; Gerekçeli Türk Vergi Kanunları, Temel Yayınevi, İstanbul, 1993.

KOPARAN, M. Reşat; “TCK Genel Hükümler Ceza Sorumluluğunu Kaldıran Ve Azaltan Sebepler”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 64, 2006.

MUTLUER, M. Kamil /**DAYANÇ**, N. Nilay: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

NOMER, Halûk N.; Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2012.

OĞUZTÜRK, Bekir Sami /**ÜNAL**, Ertuğrul Kutay; “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt:7, Sayı:13, 2015.

OKTAR, S. Ateş; Vergi Hukuku, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2013.

ÖNCEL, Mualla /**KUMRULU**, Ahmet /**ÇAĞAN**, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, Ocak 2018.

ÖNCEL, Mualla; “Türk Vergi Hukukunda Takas”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Vol.35, No.1, 1978.

ÖNER, Erdoğan; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 2013, Ankara.

ÖZEN, Mustafa; Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınları, Ankara, 2018.

REİSOĞLU, Safa; Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2012.

RENÇBER, Altan; “Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2017.

SABAN, Nihal; “Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Sınırı: Norm ve Normatif Yabancılaşma”, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları, Editör: Billur Yaltı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016.

SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, Beta Yayınları, Ankara, 2014.

SAĞLAM, Abdi; “İhtilaflı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi”, Ulusal Hakemli Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Sayı 4, 2014.

SAĞLAM, Musa; “İçtihat Kalitesi Ve Tutarlılığının Sağlanmasında Yeni Bir Yöntem Olarak Anayasa Mahkemesi Araştırma Ve İçtihat Birimi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIX, 2015.

SARIASLAN, Osman; Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2014.

SOMUNCU, Ahmet; Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014.

ŞAHİN, Ahmet; “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar Ve Sonuçlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz, 1982. ([Http://www.Vergidunyasi.Com.Tr/Makaleler/207](http://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/207))

ŞAHİN, Mualla Gücin; “Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme Ve Son Yenilikler”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 52, 2004.

ŞENYÜZ, Doğan /**YÜCE**, Mehmet /**GERÇEK**, Adnan; Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.

ŞENYÜZ, Doğan; “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı, Özel Sayı: 7, 2008.

ŞENYÜZ, Doğan; “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:15, Sayı:1.

ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül 2015.

ŞİMŞEK, Mehmet; Vergi Kabahat ve Yaptırımları, Adalet Yayınları, Ankara, 2016.

TAN, Turgut; İdare Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara, 2016.

TAŞ, Metin; Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2002.

TAŞDELEN, Aziz; Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitapevi, Ankara, 2010.

TAŞKAN, Yusuf Ziya; Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

TEKİN, Fazıl /**ÇELİKKAYA**, Ali; Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

TEKTÜFEKÇİ, Fatma; “E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Türkiye Örneği”, Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 1, 2017.

TOROSLU, Nevzat; Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara, Şubat 2012.

TUNAOĞLU, Osman; Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

TURGAY, Recep; Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.

TÜRKAL, Hasan /**EKİCİ**, Mehmet Sena /**İNAN**, Mahmut; “Vergi Suç Ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri Ve Cezaları”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 18, Sayı:1, 2010.

TÜRKAY, İmdat; Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

UZUN, Mine; “Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa Mahkemesi’nin Haksız Çıkma Zammı Kararı”, Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar, Editör: Billur Yaltı, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2013.

ÜNAL, Oğuz Kürşat; “Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, 1997.

ÜREL, Gürol; Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları Ve Yargılama Usûlü, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı: 3-4, 2001, s.300-301.

YARALI, Levent; Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:71, Sayı:2, 2013, s.546-547.

YAVASLAR, Funda Başaran; “Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri Ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re’sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, 2016.

YAVAŞLAR, Funda Başaran /**GÜNEŞ**, Tuğçe Karaçoban /**KAPUCU**, Gizem/ **KOCATEPE**, Metin; Vergi Hukuku ve Uygulama, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

YAVAŞLAR, Funda Başaran; “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:143, 2000.

YAVAŞLAR, Funda Başaran; “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 299, 2006.

YAVAŞLAR, Funda Başaran; “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, Editörler: Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010.

YAVAŞLAR, Funda Başaran; Türkiye’de Temel Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat; “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava Ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”, Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, 2012.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat; “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XV, Sayı: 1-2, 2011.

YILDIZ, Hayrettin; “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XVII Sayı 3–4, 2013.

YİĞİT, Uğur; Vergi Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2019.

YURTCAN, Erdener; Yargıtay Kararları Işığında Kabahatler Kanunu Ve Yorumu, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, Nisan 2016.

YÜCE, Mehmet; Vergi Dava Rehberi, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2014.

YÜCE, Mehmet; Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

ÖZGEÇMİŞ

Esma ÖZTAŞ, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden 2015 yılında mezun olmuştur. Mezuniyetinin ardından Yalova Barosu bünyesinde avukatlık stajını tamamlayarak 2016 yılında Yalova Barosu bünyesinde avukatlık mesleğini icra etmeye başlamıştır. Aynı zamanda Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda Tezli Yüksek Lisans eğitime başlamıştır. Yüksek Lisans eğitimi içerisinde Yalova Barosu nezdinde sürdürdüğü avukatlık mesleğini Ankara Barosu bünyesinde sürdürmek üzere naklini Ankara Barosu'na aldırılmıştır. Hali hazırda Ankara Barosu'na kayıtlı olarak avukatlık mesleğini icra etmeye devam etmektedir. Yüksek Lisans eğitimi bünyesinde sürdürdüğü işbu tez çalışmasını Mayıs 2019' da tamamlamıştır.

