

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ USUL HUKUKUNDA USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE YAPTIRIMLARI

Yüksek Lisans Tezi

HARUN BADEM

İstanbul, 2020

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ USUL HUKUKUNDA USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE YAPTIRIMLARI

Yüksek Lisans Tezi

HARUN BADEM

DANIŞMAN: Dr. Öğr. Üyesi BAŞAR SOYDAN

İstanbul, 2020

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tez konumun belirlenmesinde, içeriğinin oluşturulmasında, çalışmanın tamamlanmasında yardımcı olan ve ayrıca kariyer yolculuğumda ufkumun açılmasına katkılar sağlayan değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN'a teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her döneminde bana destek olan, bu desteklerini tez yazım sürecinde de devam ettiren, anneme, babama, ablama ve abilerim Dr. Öğr. Üyesi Abdullah BADEM ve SMMM Uğur BADEM'e sonsuz teşekkür ederim.

İSTANBUL, 2020

HARUN BADEM

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Harun BADEM
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans Tezi – EKİM 2020
Anahtar Kelimeler	: Usulsüzlük, Özel Usulsüzlük, İdari Yaptırım, Kabahat

ÖZET

Çağdaş vergi sistemlerinde benimsendiği gibi Türk Vergi Sistemi de beyan esasına dayanır. Beyana dayalı tam ve adil bir vergilendirme yapılabilmesi de buna dayanak oluşturan bilgi ve belgelerin gerçeğe uygun olması ile mümkündür. Bunun yanı sıra bilgi-belge düzenlenmesi ve bilgi-belgelerin bildirilmesinin de şekil ve usul kurallarına uygun olması gerekir. Çalışmada da Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan şekil ve usul kuralları ile bunlara aykırılıklar yani usulsüzlükler incelenmiştir. Bunun öncesinde usulsüzlük fiillerinin, suç-kabahat ayrımındaki yeri ve usulsüzlüklere uygulanacak yaptırımların niteliği tespit edilmiştir. Sonuç olarak usulsüzlük fiillerine ilişkin düzenlemelerdeki eksiklikler ve uygulamadaki aksaklıklar konusunda çözüm önerileri sunulmuştur.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Harun BADEM
Field : Public Finance
Programme : Fiscal Law
Supervisor : Dr. Assistant Professor Başar SOYDAN
Degree Awarded and Date : Master – October 2020
Keywords : Irregularity, Special Irregularity,
: Administrative Sanction, Misdemeanor

ABSTRACT

Turkish Tax System is also based on the declaration basis, as modern tax systems have adopted. Full and fair taxation based on declaration is possible only if the information and documents that form the basis for this are true. In addition, the arrangement of information and documents and the reporting of information and documents must be in accordance with the form and procedural rules. In the study, the form and procedural rules within the scope of the Tax Procedure Law, and the form and irregularities in other words, irregularities were examined. Before this, the area of the acts of irregularity in the distinction between crime and misdemeanour and the feature of the sanctions imposed on the irregularities were determined. As a result, solutions were offered for the deficiencies in the regulations regarding the acts of irregularity and the problems in implementation.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

USULSÜZLÜK: KAVRAM, TANIM, TARİHÇE VE İDARİ YAPTIRIM

I. USULSÜZLÜK	3
A. USULSÜZLÜK: KAVRAM ve TANIM	3
B. USULSÜZLÜKLERİN TARİHÇESİ.....	3
II. İDARİ YAPTIRIM	13
A. GENEL AÇIKLAMA.....	13
B. İDARİ YAPTIRIM KAVRAMI	13
C. İDARİ YAPTIRIM ÇEŞİTLERİ	14
1. İdari Para Cezaları.....	14
2. Diğer İdari Yaptırımlar: İdari Tedbirler	17
a. Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi ve El koyma	17
b. Vergi Kanunlarında Yer Alan Diğer İdari Tedbirler	18
D. İDARİ YAPTIRIMIN DİĞER YAPTIRIMLARDAN AYIRT EDİLMESİ ...	20
1. Ceza Yaptırımlarından Farkları.....	20
2. Güvenlik Tedbirlerinden Farkları	23
3. Disiplin Yaptırımlarından Farkları	24
III. USULSÜZLÜKLERE BENZER KAVRAMLAR.....	24
A. KABAHAHAT	24

B. VERGİ SUÇU.....	25
C. VERGİ ZİYAI.....	25
D. İDARİ VERGİ SUÇU.....	26

İKİNCİ BÖLÜM

SUÇ – KABAHAHAT AYRIMI

USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN DURUMU, HUKUKİ ve MALİ NİTELİĞİ

I. SUÇLARIN SINIFLANDIRILMASI	27
A. SUÇ – KABAHAHAT – CÜRÜM – CÜNHA KAVRAMLARI	27
B. VERGİ KABAHAHATLERİ VE VERGİ SUÇLARI AYRIMI.....	29
1. Genel Açıklama.....	29
2. Kapsam Bakımından Ayrım	30
3. Yaptırım Bakımından Ayrım	30
C. KABAHAHATLER KANUNU – VERGİ USUL KANUNU İLİŞKİSİ.....	32
II. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN VE YAPTIRIMLARININ MALİ NİTELİĞİ	33
A. USULSÜZLÜKLERİN NEDENLERİ	33
B. USULSÜZLÜK YAPTIRIMLARININ AMAÇLARI	34
C. USULSÜZLÜKLERİN İŞLEVLERİ.....	35
III. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	36
A. GENEL AÇIKLAMA.....	36
B. USULSÜZLÜKLERE UYGULANAN YAPTIRIMLARA İLİŞKİN GÖRÜŞLER..	36
1. Vergi Zammı Görüşü	36
2. Tazminat Görüşü	37
3. Ceza Hukuku Anlamında Para Czası Olduğu Görüşü.....	37
4. İdari Yaptırım Görüşü	38

C. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN KABAHAHAT KATEGORİSİNDE YER ALMASI.....	39
---	----

D. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN VE YAPTIRIMLARININ İDARİ MERCİLERCE BELİRLENMESİ: HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ.....	39
---	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

USULSÜZLÜK FİİLLERİNDE SORUMLULUK ve USULSÜZLÜKLERİN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

I. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN İŞLENMESİ ve SORUMLULUK.....	43
A. USULSÜZLÜK KABAHAHATLERİNİN UNSURLARI	43
B. USULSÜZLÜK FİİLLERİNDE KABAHAHTLI.....	44
C. USULSÜZLÜK FİİLLERİ ve SORUMLULUK.....	44
1. Gerçek Kişiler Bakımından Sorumluluk.....	44
2. Tüzel Kişiler ve Diğerleri Bakımından Sorumluluk.....	47
3. Müteselsil Sorumluluk.....	50
II. USULSÜZLÜK KABAHAHATLERİNİN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ	52
A. İŞTİRAK (KATILMA)	52
B. İÇTİMA (BİRLEŞME).....	53
C. TEKERRÜR (YİNELEME)	54

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

I. USULSÜZLÜKLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	57
II. USULSÜZLÜK FİİLLERİ.....	57
A. BİLDİRME ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ.....	57

1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri.....	58
a. Vergi ve Harç Beyannamelerinin Süresinde Verilmemiş Olması	58
b. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi	59
2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri	61
a. İşe Başlama Dışında Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirmelerin Zamanında Yapılmamış Olması	61
b. Beyannameler, Bildirimler ile Evrak ve Vesikaların ve Bunların Eklerinin Şekle ve Diğer Düzenlemelere Uygun Olmaması	63
3. Özel Usulsüzlük Fiilleri	64
a. Belge Basımı İle İlgili Bildirim Görevinin Tamamen veya Kısmen Yerine Getirilmemesi	64
b. Vergi Kimlik Numarası Kullanma Zorunluluğu İle İlgili Düzenlemelere Uyulmaması.....	66
B. DEFTER TUTMA ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ.....	67
1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri.....	67
a. Defter Kayıtlarının ve Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesine İmkân Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması.....	67
b.VUK’a Göre Tutulması Mecburi Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmamış Olması.....	68
c. VUK’un Kayıt Nizamına Ait Hükümlerine Uyulmamış Olması	70
d.Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Yaptırılmamış Olması	71
2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Defter Tasdiklerinin Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yaptırılmış Olması.....	72
3. Özel Usulsüzlük Fiilleri	73
a. Günlük Kasa Defteri, Günlük Perakende Satış ve Hasılat Defteri İle Maliye Bakanlığı’nca Tutulma ve Günü Gününe Kayıt Edilme Mecburiyeti Getirilen Defterlerde Usulsüzlük Fiilleri.....	73

b. Muhasebe Standartlarına, Tek Düzen Hesap Planına (TDHP) ve Mali Tablolara İlişkin Usul ve Esaslara Uyulmaması İle Muhasebeye Yönelik Bilgisayar Programlarının Üretilmesine ve Kullanılmasına İlişkin Kural ve Standartlara Uyulmaması.....	74
C. VESİKA ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ.....	75
1. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Vesikaların Şekil, Muhteviyat ve Ekleri İlgili Düzenlemelere Uyulmamış Olması.....	75
2. Özel Usulsüzlük Fiilleri	77
a. Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu İle Serbest Meslek Makbuzlarının Verilmemesi–Alınmaması–Gerçek Dışı Meblağlarda Düzenlenmesi–Kâğıt Olarak Düzenlenmesi veya Hiç Düzenlenmemiş Sayılması	77
b. Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihazla Verilen Fiş, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti, Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi ve Maliye Bakanlığı’nca Düzenlenmesi Zorunlu Tutulan Belgelere İlişkin Usulsüzlük Fiilleri	79
c. VUK’un 232’nci Maddesinin 1 İla 5 Numaralı Bentlerinde Sayılanlar Dışında Kalan Kişilerin, Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi İle Giriş ve Yolcu Taşıma Biletlerini Almaması.....	80
d. Vergi Numarası Kullanılması Mecburiyetine Uymaksızın İşlem Yapılması.....	81
e. Tahsilat ve Ödemelerin Banka, Benzeri Finans Kurumları veya Posta İdarelerince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Edilmemesi.....	82
D. EKİM VE SAYIM BEYANINA İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ.....	83
1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Muhtar ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Davete Müddetinde İcabet Edilmemesi.....	83
2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Doğru Bir Şekilde Yapılmaması.....	84
E. VERGİ KARNESİ ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ	85

1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Diğer Ücretliler Üzerinden Alınan Gelir Vergisi'nde Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması	85
2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış Olması.....	86
F. MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ...	86
1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin İkinci Ek Süre İçinde Verilmesi.....	86
2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri	87
a. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Birinci Ek Süre İçinde Verilmesi.....	87
b. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk ve Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi	87
3. Özel Usulsüzlük Fiilleri	88
a. Levha Bulundurma veya “Asma” Zorunluluğuna Uyulmaması.....	88
b. Elektronik Ortamda Beyanname Verilmesi Mecburiyetine Uyulmaması... ..	89
G. DİĞER ÖDEVLERE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ: VUK'un 257'nci Maddesi Hükümlerine Riayet Edilmemesi	90
H. DİĞER USULSÜZLÜK FİİLLERİ	91
1. Yoklama Kapsamında Maliye Bakanlığı'nın Özel İşaretli Görevlisinin İkazına Rağmen Araç İle Durulmaması	91
2. Noterlerin Damga Vergisi Ödenmemiş veya Eksik Ödenmiş Kâğıtları Tasdik Etmesi veya Örneklerini Vermesi	92
3. Bilgi Vermekten Çekinme, VUK'un 107/A, 256, Mükerrer 257. Maddeleri ile GVK'nın 98/A Maddesi Hükümlerine Uymama.....	92
SONUÇ	96
EKLER.....	98
KAYNAKÇA	102

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usul Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
AYMK	Anayasa Mahkemesi Kararı
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
CB	Cumhurbaşkanı
DVK	Damga Vergisi Kanunu
E.	Esas
E-BEYANNAME	Elektronik Ortamda Verilen Beyanname
E-DEFTER	Elektronik Ortamda Düzenlenen Defter
E-ORTAM	Elektronik Ortam
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GT	Genel Tebliğ
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İBK	İçtihatları Birleştirme Kurulu
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KK	Kabahatler Kanunu
KMYK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu

HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
m.	Madde
Mük.	Mükerrer
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖKC	Ödeme Kaydedici Cihaz
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
R.G.	Resmi Gazete
s.	Sayfa
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
ss	Sayfa Sayıları
T.	Tarih
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UYM	Uyuşmazlık Mahkemesi
UYMK	Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı
vb.	Ve Benzeri, Ve Bunun gibi
vd.	Ve Devamı, Ve Diğerleri
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Usulsüzlük, vergi hukuku terminolojisinde vergi kanunlarında yer alan şekil ve usul kurallarına aykırılık olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarında usul ve şekil kurallarının düzenlenmesinden maksat; mükellefler veya onlar gibi hareket edenlerin idare ile olan ilişkilerinde, gerek bu kişilerin haklarını gerekse idarenin yetkilerini gözetebilmelerini sağlamaktır. Örneğin mükellef ispat hakkını, idare ceza kesme yetkisini bu kurallar sayesinde tespit edip kullanmaktadır. Ancak usul ve şekil kurallarının kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilmeleri ancak onlara uygun davranılması ile mümkün olur. En önemli amacı defter ve belge düzenini korumak olan bu kurallara aykırı davranılması ise usulsüzlük fiillerini oluşturur.

Verginin teknik bir alan olması, usul ve şekil kurallarının ve dahi usulsüzlüklerin kanunlarla düzenlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle bunlara ilişkin hükümlerin genel çerçevesi yasama organı tarafından kanunla belirlenmekte; ayrıntılı düzenlemeler ise yönetmelik, tebliğ, sirküler gibi idarenin düzenleyici işlemleriyle yapılmaktadır. Zira usulsüzlük fiillerinin de birer kabahat olduğu göz önünde bulundurulduğunda; Kabahatler Kanunu hükümleri kapsamında bunlara ilişkin çerçeve hükümlerin içeriği düzenleyici işlemlerle yapılabilmektedir. Ancak Anayasanın 38'nci maddesi gereği cezalar ancak kanunla konulabileceğinden; idare ise, usulsüzlük fiillerini belirleme konusundaki yetkisini cezalar konusunda kullanamamaktadır. Ancak öğretinin aksine uygulamada bu kurala aksi yönde düzenlemelere rastlanmaktadır.

Usulsüzlük fiilleri ve bunların yaptırımlarının idari mercilerce belirlenmesi; akıllara bu işlemlerin hangi rejim kapsamında yer aldığı sorusunu da beraberinde getirmektedir. Çalışmada da öncelikle usul(-süzlük) kavramı ve usulsüzlüklerin 1961'den günümüze geçirmiş olduğu değişimler incelenmiş; sonrasında usulsüzlük cezalarını da teşmil eden idari yaptırım ve rejimi ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda idari yaptırım rejiminin uygulandığı iki grup hukuka aykırılık düzenlenmiştir. Bunlar vergi ziyai ve usulsüzlüklerdir. Çalışmada bunlardan hazine zararına yol açan vergi ziyai kabahatlerine ve adli yaptırım rejiminin uygulandığı fiillere yani suçlara esasen yer verilecek olup; ilgili olduğu ölçüde değinilecektir.

İkinci bölümde, usulsüzlüklere ilişkin hukuki nitelendirme kapsamında, usulsüzlüklerin suç mu yoksa kabahat mi olduğu tespit edilecektir. Nitekim usulsüzlüklerin suç ya da kabahat olarak nitelendirilmesi, bu fiillerin ve cezalarının idari merciler tarafından belirlenip belirlenemeyeceği konusunda tartışmaların kaynağı olmuştur. Bu açıdan usulsüzlük kabahatlerinin de yasallık ilkesine uygun olması gerektiği ikinci bölümde değerlendirilecektir.

Usulsüzlük kabahatlerinin kimler tarafından işlenebileceği, bu kabahatlerden kimlerin sorumlu tutulacağıın belirlenmesi açısından önemlidir. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği de, bir cezadan ancak o kabahati işleyen kişiler sorumlu olabilir. Ancak genel olarak limited şirketlerden tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının tahsili için, sermaye payları oranında ortaklar sorumlu tutulmaktadır. Bu uygulama, haliyle amme alacağına dönüşen olan usulsüzlük cezaları bakımından da geçerlidir. Çalışmada da bu durum, kabahatlilik ve sorumluluk halleri ile birlikte ele alınacaktır.

Usulsüzlük kabahatlerinin özel görünüm arz ettiği hallerden içtima ve tekerrüre ilişkin düzenlemeler birtakım sorunlar içermektedir. Bunlardan ilki, özel usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda vergi ziyaına sebebiyet verdiği durumdur. Nitekim kabahatli bu durumda hem vergi ziyaı cezası hem de özel usulsüzlük cezası ile karşılaşmaktadır. Mükerrer cezalandırma ise tek kabahate tek ceza ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bir diğer konu usulsüzlüklerde tekerrür halinde; ikinci usulsüzlük kabahatine ilişkin artırımı kesilecek cezaya ilişkin zamanaşımının, birinci cezanın kesinleşmesini izleyen takvim yılından başlamasıdır. İçtima ve tekerrüre ilişkin bu sorunlar da, çalışmada içtima ve tekerrür başlıkları altında irdelenecektir.

Kanun koyucu, usulsüzlük kabahatlerini somut bir ölçütü esas alarak sınıflandırmamıştır. Bu durum benzer nitelikteki usulsüzlük fiillerinin farklı cezalandırılması ve yine söz konusu fiillerin de belirli bir kritere dayanılmadan cezalandırılmasına yol açmaktadır. Çalışmanın son bölümünde usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri bu kapsamda, vergi ödevleri bakımından sınıflandırılmış ve VUK kapsamındaki her bir usulsüzlük ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

USULSÜZLÜK: KAVRAM, TANIM, TARİHÇE VE İDARİ YAPTIRIM

I. USULSÜZLÜK

A. USULSÜZLÜK: KAVRAM ve TANIM

Usul, Arapça kökenli bir kelime olmakla birlikte, “bir amaca erişmek için izlenen yol, yöntem, tarz”, “bilimde belli bir sonuca erişmek için, belli ilke ve kurallara göre izlenen yol, metot”, “bir yasama veya idare işleminin hazırlanması, yapılması veya yürürlüğe konması sırasında uyulması gereken hükümler ve izlenecek yollar”¹ gibi anlamlara gelmektedir.

Vergi hukuku kapsamında usul; mükellefin ve idarenin, vergilendirme işlemlerinin ve vergi düzeninin sağlıklı biçimde işlemesi bakımından uymakla yükümlü bulunduğu kurallar bütünü şeklinde tanımlanabilir.² Usul ilk bakışta mükelleflerin hukuki güvenliğini sağlamaya yönelik gibi görünse de aynı zamanda idarenin, mükellefe karşı olan yetkilerinin korunmasını da sağlar. Usul ayrıca idarenin, idari usulü yerine getirmesi sürecinde; idari işlemlere taraf kişilere, yargılama usullerine benzer şekilde kendi düşünce ve delillerini sunma fırsatını vermesi; idarenin kendini denetlemesini de mümkün kılmaktadır.³ Bu tanımdan hareketle devletin egemenlik gücüne dayanarak belirlediği bu kurallar bütününün öngördüğü yükümlülüklerin yerine getirilmesi de usule uygunluk olarak nitelendirilir.⁴ Kanun koyucu ya da idare tarafından “usul” olarak belirlenen kurallara uyulmaması halleri ise usulsüzlükleri teşkil etmektedir.

B. USULSÜZLÜKLERİN TARİHÇESİ

1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda⁵ usulsüzlükler, “*vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım kanunun ilk halinden bu güne hiç değişikliğe uğramamıştır. Kanunun

¹ Türk Dil Kurumu Çevrimiçi Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/?kelime=usul>, Erişim Tarihi:15.09.2020.

² Ahmet Ak ve Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler**, Erzurum Barosu Yayını, 2013, s.210.

³ Başar Soydan, “İdari Usul Anlayışı Çerçevesinde Vergilendirme Usulü ve Vergi Usul Kanunu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:2018, ,Sayı:161, Cilt: 14, s.1584.

⁴ Turgut Candan, **Vergisel Kabahat ve Suçlar**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2010, s.240.

⁵ Resmi Gazete Tarihi: 10.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10703.

ilk halinde usulsüzlükler bugün olduğu gibi, (genel)⁶ usulsüzlükler ve özel usulsüzler şeklinde iki grupta düzenlenmişti. (Genel) Usulsüzlükler, kanunda dört derece altında toplanmıştı. Daha sonra iki derece altında toplanacak olan bu dört grupta derecelendirilen usulsüzlüklerden şu fiiller birinci derece usulsüzlük olarak sayılmıştır:

- “*Vergi beyannamelerinin verilmemiş olması (341 inci maddede yazılı süreden sonra verilmiş beyannameler hiç verilmemiş sayılır)*”
- “*Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması*”
- “*Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derece noksan, usulsüz veya karışık olması*”
- “*Bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve kanunen muhafazası mecburi vesikalarla evrakın yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi*”
- “*Çiftçiler tarafından, 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi*”.

Dört derece olarak sınıflandırılan usulsüzlük kabahatlerinden, aşağıda sayılan fiiller ikinci derece usulsüzler olarak düzenlenmiştir:

- “*Vergi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması*”
- “*Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelelerinin yaptırılmamış olması (Kanuni süresinin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır)*”
- “*Götürü matrahlar üzerinden salınan Gelir Vergisinin tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması*”
- “*Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması*”

Aynı kanunun üçüncü derece usulsüzlükleri düzenleyen kısmında ise şu fiillere yer verilmiştir:

- “*Bu kanunda yazılı bildirmelerin zamanında yapılmaması*”

⁶ Çalışmada “(genel)” usulsüzlük ifadesi, I. ve II. derece usulsüzlük fiillerini karşılamak üzere ve bu fiillerin, özel usulsüzlük fiillerinden ayırt edilmesi amacıyla kullanılmıştır.

- “Vergi karnesinin, süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması”
- “Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde: 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tesbit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır)”

Son ayırım olan dördüncü derece usulsüzlük fiilleri ise şunlardır:

- “Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması”
- “Vergi beyannameleri, bildirmeler ve evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatına ve eklerine ait hükümlerine uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tesbit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır)”
- “Hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi”
- “Vergi karnesinin, süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde alınması”

1961 yılında yürürlüğe giren VUK'ta özel usulsüzlükler, “Fatura ve benzeri evrak vermiyen ve almıyanların cezası”, “Veraset ve İntikal Vergisinde”, “Damga resminde” olmak üzere 3 başlıkta düzenlenmişti.

Usulsüzlüklere ilişkin bu düzenlemelerin ardından 485 No'lu Kanunla⁷ 2. derece usulsüzlük fiilleri arasına “Yıllık beyannamede hiç gider bildiriminde bulunulmaması veya gider unsurlarından bir kısmının bildirilmemesi” fiili eklenmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi (VİV)'ndeki özel usulsüzlük hükümleri ise “Veraset ve intikal vergisi beyannamelerini kanuni süresinin bitmesini takibeden günden başlayarak 15 gün içinde verenlere, 25 liradan az 250 liradan çok olmamak şartıyla verginin % 2 si; daha sonra verenlere, 100 liradan az 2 000 liradan çok olmamak şartıyla % 5 i tutarında usulsüzlük cezası kesilir.” olarak değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle daha önce madde kapsamında usulsüzlük cezalarında bulunmayan, (250 liradan çok olmamak ve 2000 liradan çok olmamak) ceza kesmeye üst sınır getirilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nun⁸ yürürlüğe girmesi ile birlikte 213 sayılı kanunun “Damga resminde” usulsüzlüklerde yapılan düzenlemeyle pulu yapıştırılmayan veya damga resmi ödenmeden işleme koyanlar için kesilecek ceza ile damga resmine ilişkin

⁷ R.G. Sayısı: 11748, R.G. Tarihi: 08.07.1964.

⁸ R.G. Sayısı: 11751, R.G. Tarihi: 11.7.1964.

düzenlemelere riayet edilmemesi halinde 352'nci madde hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

Usulsüzlük kabahatlerinde⁹ önemli değişim 2365 sayılı Kanunla¹⁰ yapılan düzenlemeler ile gerçekleşmiştir. Söz konusu düzenlemelerle usulsüzlükler iki derecede toplanmış ve usulsüzlüklerin ilk kez işlenmesinde ceza kesilmemesi kuralı da kaldırılmıştır. Kanun kapsamında daha önce usulsüzlükler arasında yer almayan “işe başlamanın zamanında bildirilmemesi” ile “yıllık beyannamelerde servet bildiriminde bulunmama” fiilleri I. derece usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Daha önce II. derece usulsüzlükler arasında yer alan defter tasdiklerinin yaptırılmaması kabahati ve götürü usulde Gelir Vergisi (GV)'nde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması kabahati II. derece usulsüzlüklerden I. derece usulsüzlüklere yükseltilmiştir. VUK'un kayıt nizamına ilişkin hükümlerine uyulmaması kabahati de III. derece usulsüzlüklerden I. derece usulsüzlüklere yükseltilmiştir. Yine daha önce usulsüzlük kabahati olarak sayılmayan vergi beyannamelerinin 342'nci maddede yer alan süreler içinde verilmesi fiili ile yıllık beyannamelerde hiç gider bildiriminde bulunulmama veya gider unsurlarından bir kısmını bildirmeme fiilleri II. derece usulsüzlükler arasına eklenmiştir. Ayrıca defter tasdik işlemlerinin sürelerinin sonundan başlayarak 1 ay içinde yaptırılması; beyannameler, bildirimler ile vesikaların ve bunların ekleri ile ilgili şekil ve diğer düzenlemelere uyulmaması; hesap veya işlemlerin açıklığını bozmayacak derecede evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi kabahatleri de IV. Derece usulsüzlüklerden II. derece usulsüzlüklere yükseltilmiştir. Son olarak VUK'ta yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması fiili de III. derece usulsüzlüklerden II. derece usulsüzlüklere yükseltilmiştir.

Genel usulsüzlük kabahatlerinin iki derece altında toplanmasının yanında 2365 sayılı kanun ile VUK'ta yer alan usulsüzlüklere ilişkin olarak şu diğer önemli düzenlemeler yapılmıştır:

- ✓ Fatura ve benzeri evrak vermeyen ve almayanlara kesilecek cezanın “yirmi liradan aşağı olmamak” hükmü “beşyüz liradan aşağı olmamak” şeklinde; bir takvim yılında kesilebilecek maksimum tutar olan “beş bin lirayı aşamaz” hükmü ise “ellibin lirayı aşamaz” şeklinde değiştirilmiştir.
- ✓ 353. Maddedeki özel usulsüzlük cezalarına 2.bent olarak, perakende satış vesikası, taşıma ve sevk irsaliyesi, yolcu listesi ve müşteri listesi belgelerinin kullanılma zorunluluğuna uyulmaması fiilleri ile taşıma ve sevk irsaliyelerinin

⁹ Usulsüzlük fiillerinin kabahat kategorisinde yer aldığına ilişkin tespit, çalışmanın ikinci bölümünde yapılmıştır. Konu hakkında daha fazla açıklama için bkz: “Usulsüzlük Fiillerinin Kabahatler Kategorisinde Yer Alması” adlı başlık, s.39.

¹⁰ R.G. Sayısı: 17207, R.G. Tarihi: 31.12.1980.

araçlarda bulundurulmaması fiillerine her bir tespit için özel usulsüzlük cezası kesilmesi hükümleri eklenmiştir.

- ✓ Yine 353. Maddenin 3.bendinde, günlük kasa defteri, perakende satış ve hasılat defteri ile serbest meslek kazanç defterlerinin işyerlerinde bulundurulmaması, işlemlerin bu defterlere günü gününe kayıt edilmemesi veya gerektiğinde ibraz edilmemesi fiillerine özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür.
- ✓ 4.bent olarak ise, levha asma zorunluluğuna uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezasının kesileceğine ilişkin hüküm eklenmiştir.
- ✓ Ayrıca madde kapsamına *“Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.”* fıkrası eklenerek, içtima hükümlerinin özel usulsüzlükler bakımından uygulanmaması benimsenmiştir.
- ✓ 213 sayılı kanunun VİV’de usulsüzlükleri düzenleyen 354. Maddesi kaldırılmıştır.
- ✓ Yine aynı kanunun 355. Maddesinin *“Damga resminde”* halindeki başlığı *“Damga Vergisinde”* şeklinde değiştirilmiş ve Damga Vergisi’nin kanunda belirlenen şekillerde ifa edilmemesi halinde; maktu olarak alınan vergilerde verginin %50’si oranında; nispi olarak alınan vergilerde verginin %10’u oranında usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.
- ✓ Özel usulsüzlükler arasına, bilgi vermekten çekinme ve diğer ödevler kapsamındaki yükümlülüklere uymama fiilleri eklenmiştir. Böylece VUK’ta yer alan mükerrer (mük.) 355. Madde ilk kez yürürlüğe girmiştir.

Daha sonra 3210 sayılı kanun¹¹ ile yapılan düzenlemelerle VUK’a ekli usulsüzlük cezalarını gösteren cetvelin, “İHTAR” başlığında yer alan *“Kamu idare ve müesseseleri ile dernek, tesis ve vakıfların yaptıkları usulsüzlükler (Bunların iktisadi işletmelerine ait usulsüzlükler hariç); mükellef grupları sütununun 2 nci sırasına göre cezalandırılır.”* şeklindeki 3.fıkrası *“Emlak vergisine ait usulsüzlükler, bu cetvelin mükellef grupları sütununun 3 üncü sırasına göre cezalandırılır.”* olarak değiştirilmiştir.

3239 sayılı yasa¹² değişiklikleriyle vergi hukukunda idari yaptırım olarak ilk kez işyeri kapatma cezası getirilmiş ve VUK mük. 354. Madde olarak eklenmiştir. Bu kapsamda 353. Madenin birinci ve ikinci bendinde yer alan belgelerin bir takvim yılı içerisinde üç kez

¹¹ R.G. Sayısı: 18774, R.G. Tarihi: 04.06.1985.

¹² R.G. Sayısı: 18955, R.G. Tarihi: 11.12.1985.

kullanılmaması/bulundurulmaması halinde işyeri 1 haftaya kadar kapatılıyordu. Ancak ileride kaldırılmasından bahsedileceği üzere, işyeri kapatma cezası yürürlükte bulunmamaktadır.

1998 yılında yapılan 3505 sayılı kanun¹³ değişiklikleri ile VUK'ta şu düzenlemeler yapılmıştır:

- ✓ Kanunun 353. Maddesinin 1. ve 2. Bendinden sonra gelmek üzere; düzenleme, bulundurma ve kullanma mecburiyeti bulunan belgelerle ilgili bu yükümlülüklerle uyulmaması ve gerçeğe aykırı düzenlenmeleri halinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği ile defterlere günü gününe kayıt yapılmaması işyerlerinde bulundurulmaması ve gerektiğinde ibraz edilememesi fiilleri için özel usulsüzlük cezası kesileceği konusunda hükümler getirilmiştir.
- ✓ Yine özel usulsüzlükleri düzenleyen 353. Maddeye 4 numaralı bent kapsamında; işletme hesabına göre defter tutan mükelleflerden işyerleri kapatılan mükelleflere, bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezaları için “*ilk uygulama için 50.000 lira, ikinci uygulama için 100.000 lira, üçüncü ve daha sonraki her uygulama için ise 200.000 lira özel usulsüzlük cezası*”nın ayrıca kesileceği düzenlenmiştir. Bent kapsamında kesilecek cezalar, bilanço esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabları için bir kat artırılarak uygulanacaktır.
- ✓ İşyeri kapatma cezasını düzenleyen mük. 354. Maddesine 3. Fıkra olarak şu hüküm eklenmiştir: “*Kapatılan işyerine asılan, kapatmaya ilişkin levhanın görünmesinin engellenmesi veya başka bir levhanın veya duyurunun işyerinin herhangi bir yerine asılması halinde, uygulanmakta olan kapatma cezası; bu cezanın süresi kadar arttırılarak uygulanır.*”.

1994 yılında yapılan 4008 sayılı kanun¹⁴ değişiklikleri ile kanunun 353. Maddesi şu şekilde değiştirilmiştir:

“Özel Usulsüzlükler ve Cezaları

a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması

Madde 353 - I. Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen ve almayanlardan herbirine, her fatura, gider pusulası,

¹³ R.G. Sayısı: 20015, R.G. Tarihi: 10.12.1988.

¹⁴ R.G. Sayısı: 21982, R.G. Tarihi: 06.07.1994.

müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu için 1.000.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın yüzde yirmibeşi nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; kullanılmadığının, düzenlenmediğinin, bulundurulmadığının, irsaliye ve yolcu listesinin ayrıca taşıtta bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerde aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, herbir belge için 1.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

3. 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılmayan kişilerin, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikası, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde, bunlara münhasıran bu maddenin 1 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Bu hükmün uygulanmasında belge düzenlenmediğine ve alınmadığına ilişkin tespit tutanağının bu belgeleri almayan veya vermeyenlere verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer ve ceza 7 gün içinde ödenir. Bu cezanın tespit tutanağının düzenlendiği gün içinde ödenmesi halinde cezanın yarısı indirilir. 7 gün geçtiği halde ödenmeyen ceza iki kat olarak tahsil edilir.

4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri, serbest meslek kazanç defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin günü gününe tutulmaması veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halinde ve vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde, her tespit 1.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. Bu Kanunun mükerrer 354 üncü maddesine göre işyerleri için kapatma kararı verilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflere; bir takvim yılı içinde ilk uygulama için 2.000.000 lira, ikinci uygulama için 4.000.000 lira, üçüncü ve daha sonraki her uygulama için ise 8.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Bilanço usulü esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı için bu cezalar bir kat artırılarak uygulanır.

6. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara 25.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Yine 4008 sayılı Kanun değişiklikleri kapsamında işyeri kapatma cezasını düzenleyen mük. 354. Maddeye dördüncü ve beşinci fıkralar eklenmiştir. Eklenen fıkralara göre işyeri kapatma cezalarının uygulanmasından önce mükelleflerin istemleri halinde bu cezanın para cezasına çevrilebileceği ancak tebliğinden itibaren 15 gün içinde bu para cezasının ödenmemesi halinde işyerinin kapatılması uygulamasına gidileceği belirtilmiştir. Ayrıca işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesinden sonra aynı takvim yılı içinde işlenecek fiiller sebebiyle işyeri kapatma cezaları para cezasına çevrilmeyecektir.

213 sayılı VUK'ta 4108 sayılı kanun¹⁵ değişiklikleri ile şu düzenlemeler yapılmıştır:

- ✓ Kanunun 353. maddesinin birinci bendi kapsamında verilmesi alınması gereken belgelerin verilmemesi, alınmaması ve bu belgelerin gerçek dışı meblağlarda düzenlenmesi halinde bu işlemlerin taraflarından her birine kesilmesi gereken ceza miktarı bir milyon liradan bir milyon beş yüz bin liraya çıkarılırken; bent kapsamında ilk kez bir takvim yılı içinde kesilebilecek maksimum ceza sınırı getirilmiştir.
- ✓ Yine 353. maddenin ikinci bendi kapsamında düzenleme, kullanma ve bulundurma zorunluluğu getirilen belgeler için bu yükümlülükler uyulmaması sebebiyle kesilecek cezalara ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek maksimum ceza miktarı sınırı ilk kez getirilirken bunun yanı sıra her bir tespit bakımından da kesilecek ceza miktarına da bir üst sınır getirilmiştir.
- ✓ 353. maddenin üçüncü bendinde yapılan değişikliklerle; kanunun 232'nci maddesinde 1 ile 5 numaralı bentler arasında sayılanlar dışındaki kişilere ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilecek cezaların; aynı gün içinde ödenmesi halinde bunların yarısının kaldırılacağı, cezaların 7 gün içinde ödenmesi gerektiği ve 7 gün içinde ödenmeyen cezaların 2 kat kesileceği konusundaki hükümler kaldırılmıştır.
- ✓ 353. maddenin dördüncü bendinde yapılan değişikliklerle ise bu bentte yer alan özel usulsüzlük fiillerine ilişkin her bir tespit için kesilecek ceza miktarı artırılırken, serbest meslek kazanç defterlerinin işyerlerinde bulundurulmaması, bu defterlerde günü gününe kayıt yapılmaması ve yetkililer tarafından istendiğinde ibraz edilmemesi fiilleri özel usulsüzlük kabahatleri kapsamında çıkarılmıştır.

¹⁵ R.G. Sayısı: 22301, R.G. Tarihi: 02/06/1995.

- ✓ 353. maddenin altıncı bendinde yapılan değişikliklerle muhasebe standartlarına, mali tablolar ile ilgili düzenlemelere, tek düzen hesap planına uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezası artırılırken; muhasebe programlarının üretilmesi ve kullanılmasına ilişkin usul ve esaslara uyulmaması fiilleri ilk kez özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir.
- ✓ Son olarak 353. maddeye altıncı bentten sonra gelmek üzere eklenen 7. Bent ile vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğuna uymadan işlem yapanlar usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaya başlanmıştır.

1998 yılında yapılan 4369 sayılı Kanun¹⁶ değişiklikleri ile GV’de götürü usul terk edilerek basit usule geçilmiştir. Bu doğrultuda VUK’ta I. derece usulsüzlükler arasında yer alan “*Götürü matrahlar üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması*” kabahati “*Diğer ücretliler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması*” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca kanuna ekli ceza cetvelinde mükellef gruplarında yer alan “*Götürü usulde gelir vergisine tabi olanlar*”, “*Kazancı basit usulde tespit edilenler*” olarak güncellenmiştir. Son olarak 4369 kanunla VUK mük. m. 355’te yapılan değişiklikle birlikte daha önce birinci bent kapsamında düzenlenmeyen, VUK’un 149, 150, 256 ve mük. 257. maddelerinde yer alan zorunluluklara uymama fiilleri özel usulsüzlük kabahati sayılmıştır.

4751 sayılı Kanun¹⁷ değişikliği ile birlikte ise II. derece usulsüzlüklerin 1.bendinde arasında düzenlenen “(*Emlak Vergisinde beyannamenin bu kanunun 27 nci maddesinde yazılı ek süre içinde verilmiş olması*)” şeklindeki parantez hükmü kaldırılmıştır.

5228 sayılı kanun değişikliği¹⁸ ile özel usulsüzlüklere bir yenisi, tahsilat ve ödemelerin belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğuna uyulmaması kabahati getirilmiştir. Mük. 355. maddeye eklenen fıkra hükmüne göre tahsilat ve ödemelerin banka, finans kurumları veya posta idarelerince tevsik etme zorunluluğu getirilmiştir. Yine bu kanunla birlikte işyeri kapatma cezasına ilişkin VUK hükümleri kaldırılmıştır.

¹⁶ R.G. Sayısı: 23417, R.G. Tarihi: 29/07/1998.

¹⁷ R.G. Sayısı: 24721, R.G. Tarihi: 09/04/2002.

¹⁸ R.G. Sayısı: 25539, R.G. Tarihi: 31/07/2004.

5615 sayılı kanun¹⁹ değişikliği ile VUK'un 353. Maddesinin 3.bendinin ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere, şu cümle eklenmiştir: *"Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir."*

6728 sayılı Kanun²⁰ değişikliği ile VUK'un mük. 353. maddesinin başlığı "Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257, mük. 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza:" şeklinde, birinci fıkrasında yer alan *"mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara"* ibaresi de *"mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara"* şeklinde değiştirilmiştir. Böylelikle 2016 yılında yürürlüğe giren değişiklikle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen *"Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi"* ile ilgili zorunluluklara uyulmaması fiili de usulsüzlükler kapsamına dâhil edilmiştir. Ayrıca aynı maddenin altıncı fıkrasının başında yer almak üzere *"Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır."* hükmü eklenmiştir.

7020 sayılı Kanun²¹ kapsamında yapılan düzenlemelerle yine VUK mük. 355. Maddesine şu fıkra hükmü eklenmiştir: *"Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken beyanname ile ilgili olarak bu maddeye veya 352 nci maddeye göre ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve 352 nci madde uyarınca ayrıca ceza kesilmez."*

7103 sayılı Kanun²² değişiklikleri ile özel usulsüzlükleri düzenleyen 353. Maddede 1. ve 2. Bendi kapsamında yer alan belgeler arasına elektronik olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil edilmiştir. Ayrıca yine aynı bentlere elektronik olarak düzenlenecek bu belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi fiili de özel usulsüzlük kabahati olarak eklenmiştir. 7103 sayılı Kanun değişiklikleri kapsamında bunların haricinde mük. 355. Maddenin başlığı, *"Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza:"* şeklinde değiştirilmiştir. Yine aynı maddenin birinci fıkrasına *"Bu Kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın (1)*

¹⁹ R.G. Sayısı: 26483, R.G. Tarihi: 04/04/2007.

²⁰ R.G. Sayısı: 29796, R.G. Tarihi: 09/08/2016.

²¹ R.G. Sayısı: 30078, R.G. Tarihi: 27.05.2017.

²² R.G. Sayısı: 30373, R.G. Tarihi: 27.03.2018.

numaralı bendinde yer alanlara 1.000 Türk lirası, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500 Türk lirası, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir." cümlesi eklenmiştir.

II. İDARİ YAPTIRIM

A. GENEL AÇIKLAMA

Yaptırımlar, hukuk düzenini ihlâl eden davranışları cezalandırma düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Başlangıçta cezalandırma fonksiyonu hükümdarlar ve idareciler tarafından kullanılan bir yetki olarak ortaya çıksa da adaletin daha etkin işlemesi amacıyla yargı yerlerine devredilmiştir. Ancak gerek yargının yavaş işlemesi, gerek toplumsal, kültürel ve ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması ve gerekse idarenin kendi fonksiyonlarını kolaylıkla yerine getirebilmesi gibi sebeplerle cezalandırma yetkilerinin bir kısmının idareye devredilmesi ihtiyacı doğmuştur.²³ Bu doğrultuda yönetilenlerin idari kararlara uymasını sağlamak için çeşitli cezai/idari müeyyideler öngörülmesi mümkündür. Ceza kanunları tarafından öngörülen cezai müeyyideler hapis, adli para cezası olarak karşımıza çıkar. Ancak bu cezai müeyyidelerin uygulanmasına idare değil, ancak ceza mahkemeleri karar verebilir.²⁴ Zira Anayasa (AY)'nın 38.maddesinin 2.fıkrası gereğince idare, kişinin özgürlüğünü kısıtlayıcı müeyyide uygulayamaz. Kişileri idari kararlara uymaya sevk etmede²⁵ yani idari düzenin sağlanmasında yalnızca cezai yaptırımların uygulanması, yeterli gelmemektedir. Nitekim gelişen ve değişen dünyada; teknik ve karmaşık düzenlemelerin yer alması –idari alanda ve bilhassa vergi hukukunda- etkili ve hızlı uygulanabilir olan idari yaptırımların varlığını zorunlu kılmaktadır.²⁶

B. İDARİ YAPTIRIM KAVRAMI

Kanun koyucunun öngördüğü bir ceza, idari usuller vasıtasıyla uygulanabilen bir ceza ise idare hukukunun bir yaptırımıdır. Bu tür cezalar (yaptırımlar), idare tarafından; kamusal düzeni sağlamak ve görevlerini sürdürebilmek adına uygulanmakta olup; adli cezalardan farklılaşarak esasında teknik anlamda ceza niteliği taşımazlar. ²⁷ Gerçekten de idari yaptırım

²³ Zehra Odyakmaz ve Ümit Kaymak, **İdare Hukuku**, Kocaeli: Kuram Yayınevi, 2018, s.148.

²⁴ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s.394.

²⁵ Gözler ve Kaplan, s.395.

²⁶ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s.740.

²⁷ Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı (UMK), Tarih:28.04.2003, Esas:2003/22, Karar:2003/25, R: 7.7.2003, Sayısı: 25161.

denildiğinde, birtakım idari unsurlar barındıran cezai uygulamalar söz konusudur.²⁸ Nitekim Anayasa Mahkemesi (AYM) bir kararında²⁹ idari yaptırımları organik ölçüt bakımından³⁰ cezaî ve diğer yaptırımlardan ayırt edilebilecek şekilde şöyle tanımlamaktadır: “İdarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın, yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak, idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlem ile uyguladığı yaptırımlarla verdiği cezalara idari yaptırım denilmektedir.”

C. İDARİ YAPTIRIM ÇEŞİTLERİ

Kabahatler Kanunu (KK)³¹ idari yaptırımları, idari para cezaları ve idari tedbirler; idari tedbirleri de kendi içinde mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda düzenlenen diğer tedbirler olmak üzere 2 grupta düzenlemiştir (KK m.16). Bu doğrultuda çalışmada yaptırımlar; idari para cezalarının önemine binaen, idari para cezaları ve diğer yaptırımlar (VUK bağlamında) olmak üzere 2 grupta ele alınmaktadır. Usulsüzlük fiillerine karşı uygulanan yaptırımlar ve VUK'ta düzenlenen diğer vergi para cezaları da idari para cezaları bölümünde yer almaktadır. Diğer idari yaptırımlar kısmında ise çeşitli vergi kanunlarında yer alan yaptırımlar incelenmektedir.

1. İdari Para Cezaları

Genel anlamda idari para cezaları, idare tarafından yargısal bir organın müdahalesi olmaksızın verilen para cezası olarak tanımlanabilir. AYM ise bir kararında idari para cezalarını şöyle tanımlamaktadır: “Toplumsal düzene aykırılık oluşturan eylemler nedeni ile yasanın açıkça izin verdiği durumlarda, idarenin yargı organına başvurmadan bizzat kendisinin uyguladığı ve bir miktar paranın alınması biçiminde gerçekleştirilen mali nitelikli yaptırımlardır.”³² İdari para cezaları, kişilerin malvarlığına yönelen idari yaptırımlardan en çok kullanılanıdır.³³

Kabahatlere uygulanacak olan; yüksek mahkemenin deyişiyle “bir miktar para”nın belirlenmesinde iki farklı yöntem kullanılmaktadır: maktu para cezası ve nispi para cezası. Nitekim KK m. 17/1'e göre idari para cezaları maktu veya nispi olabilir. Maktu para cezalarına

²⁸ Feyyaz Gölcüklü, “İdarî Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezaî Müeyyide Tatbiki”, **Ankara Üniversitesi SBFD**, C.XVII No.2 Cilt 18, 1963, s.118.

²⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), Tarih: 23.1.1996, Esas: 1996/48, Karar: 1996/41, R.G. Tarihi: 18.09.1997, Sayısı: 23114.

³⁰ Süheyl Donay, **Para Cezaları**, İstanbul: Kervan Yayınları, 1972, s.157.

³¹ R.G. Tarihi: 31/03/2005, R.G. Sayısı: 25772.

³² AYMK, T:23.5.2001, E.2001/232, K.2001/89, R.G. Tarihi:19.1.2002, Sayısı:24645.

³³ Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2006, s.158.

örnek olarak; VUK hükümlerine göre perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, sevk/taşıma irsaliyesi vb. belgelerin düzenlenmemesi durumunda 2020 yılında her bir belge için 350 lira tutarında kesilen özel usulsüzlük cezası verilmesi örnek olarak gösterilebilir. Nispi para cezalarına ise; yine VUK'un özel usulsüzlükleri düzenleyen 353. maddesine göre, verilmesi ve alınması icap eden fatura, serbest meslek makbuzu vb. belgelerin alınmaması/belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde, bu belgeleri düzenlemek/almak zorunda olan kimselere her bir belgeye yazılması gereken meblağ/meblağ farkının %10'u oranında kesilen özel usulsüzlük cezaları örnek olarak verilebilir.

Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinin 2. fıkrasına göre idari para cezalarının miktarının, kanunlarda alt sınır ve/veya üst sınır gösterilmesi itibarıyla da belirlenebileceği düzenlenmiştir. İdari para cezalarının üst sınırını belirten meblağlara yer veren kanun düzenlemelerine; VUK'ta düzenlenen belge basımı ile ilgili bildirim ödevini yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine, 2020 yılı için bir takvim yılı içinde 260.000 lirayı aşamayacak şekilde kesilecek olan usulsüzlük cezaları örnek verilebilir. İdari para cezaları, kanunda gösterilen alt ve üst sınırlar arasında belirlenirken; işlenen kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumu birlikte göz önünde bulundurulur (KK m. 17/2). Haksızlık içeriğinden kasıt, fiilin karşı geldiği toplumsal yarar, fiilin işlenme şekli gibi hususlar; failin kusuru ise kasıt veya taksir bağlamında değerlendirilecektir.³⁴ Ancak idari para cezaların miktarının, alt ve üst sınırlar içinde tespitindeki kullanılan yetkinin, VUK'ta yer alan idari para cezalarının (vergi para cezalarının) belirlenmesinde kullanılması mümkün değildir. Nitekim vergi para cezalarının tespit edilmesi konusunda idareye bağlı yetki verilmiştir. Örneğin, bildirim görevini yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine kesilecek özel usulsüzlük cezası, idareye tanınan bağlı yetki kapsamında, 2020 yılı için her bir tespit bakımından 1300 lira olabilecektir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)'na ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri tarafından kesilen idari para cezalarının belirlenen oran dışındaki kısmı ile Cumhuriyet başsavcılıkları ve mahkemeler tarafından verilen idari para cezalarının bütçeye gelir kaydedileceği belirtilmiştir (KK m. 17/3). Bu kapsamda vergi para cezalarını kesme yetkisinin; görev bakımından vergi dairelerine, yetki bakımından³⁵ ise vergi cezası gerektiren olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ait olduğu söylenebilir.³⁶ Ayrıca vergi daireleri, KMYKK'ya ekli (I) sayılı cetvelde yer

³⁴ Çağlayan, s.159.

³⁵ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2017, s.351.

³⁶ "Damga resmine ve pul ile alınan diğer vergilere müteallik olaylarda vergi cezasını kesecek vergi dairelerini Maliye Bakanlığı belli eder.", 213 sayılı VUK m.365.

alan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’na bağlı kurumlar olduğundan, vergi para cezaları da genel bütçeye gelir kaydedilir. Ancak sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin vermiş olduğu idari para cezası gelirleri, kendi bütçelerine gelir kaydedilmektedir. Belirttiğimiz idarelerin dışında kalan “diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen idari para cezaları ise, ilgili kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, genel bütçeye gelir kaydedilir. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının verdiği para cezaları, kendi kanunlarındaki hükümlere tâbidir.”

Yargı mercileri tarafından verilen cezaların tahsilinde ceza muhakemesi kanunları devreye girmektedir. Buna karşılık idareler tarafından kesilen idari para cezalarının tahsilinde ise idari usuller izlenir. Genel bütçeye gelir olarak kaydedilmesi gereken idari para cezalarına ilişkin kesinleşen kararlar, tahsilata ilişkin idari usulleri içeren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)³⁷ hükümlerine göre tahsil edilmek üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) tarafından belirlenecek olan tahsil dairelerine gönderilir. Sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler tarafından kesilen idari para cezaları ise kanunlarında aksine hüküm bulunmadıkça AATUHK hükümlerine göre bizzat kendileri tarafından tahsil olunur. Belirtilen kurumlar dışında kalan diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından kesilen ve genel bütçeye gelir olarak kaydedilmesi gerekmeyen idari para cezalarının ödenmesinde, ilgili kanunlarda özel hüküm bulunmayan hallerde AATUHK hükümlerine başvurulacak ve bu cezalar 6183 sayılı Kanun’a göre tahsil olunacaktır (KK m. 17/4). AATUHK hükümlerine göre tahsil edilen idari para cezaları, tahsilinden itibaren en geç bir ay içinde, ilgili kamu kurum ve kuruluşuna bildirilir. Bu bildirim, fail hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanmaması yani failin ikinci bir para cezasına maruz bırakılmaması açısından önemlidir.³⁸ Son olarak idari para cezaları, her takvim yılı başında o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak³⁹ uygulanmaktadır.

VUK’ta düzenlenen vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri karşılığında da idari para cezaları ile aynı rejime sahip olan vergi para cezaları öngörülmüştür. Nitekim KK m. 2’de kabahatler hakkında, “karşılığında idari yaptırım uygulanması gereken haksızlıklar” nitelendirilmesi yapılması dolayısı ile vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri de birer kabahat olarak nitelendirilmektedir. Vergi kabahatlerine uygulanan idari yaptırımları ise idari para cezası (vergi para cezası) ve diğer cezalar olarak ikiye ayrılabiliriz. Bunlardan vergi para cezaları, yukarıda da bahsettiğimiz üzere KK’da zikredilen idari para cezaları ile aynı hukuki

³⁷ R.G. Tarihi: 28/07/1953, R.G. Sayısı: 8469.

³⁸ Çağlayan, s.160.

³⁹ Yeniden değerlendirme oranının kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğine ilişkin doktrindeki eleştiri ve konuya ilişkin değerlendirme; çalışmanın, “USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN VE YAPTIRIMLARININ İDARİ MERCİLERCE BELİRLENMESİ: HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ” başlıklı kısmında yer almaktadır, bkz: s.39.

rejime sahiptirler. Vergi para cezalarının kesilmesi, birer idari işlem olduklarından bunlar hakkında; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka aykırı oldukları gerekçesiyle idari yargıda dava açılması mümkündür. Ancak KK kapsamındaki idari para cezaları ve idari tedbirlere karşı, adli yargı organı olan sulh ceza hakimliklerine itiraz edilmesi öngörülmüştür.⁴⁰ Vergi para cezalarına karşı ise ancak vergi mahkemelerinde dava açılabilir. İdari yaptırımlar konusunda yargı yollarına başvuru hakkındaki ikili uygulamanın hukuki dayanağını oluşturan ilgili kanun maddesi (KK m. 3) şöyledir: “*Bu kanunun, a) İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, b) Diğer genel hükümleri, idari para cezasını veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır.*” Nitekim KK bu düzenlemeyle, vergi para cezalarına karşı açılacak davalarda, vergi mahkemelerinin görevini bizzat kendisi mahfuz tutmuştur. Ancak KK’nın idari yaptırımlar ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı bakımından sulh ceza hakimliklerini yani adli yargı kolunu olağan ve genel yargı yeri olarak belirlemesi, doktrinde çeşitli görüşler tarafından eleştirilmiştir.⁴¹ Kaldı ki esasında birer idari işlem olan idari yaptırımların adli yargı mercileri tarafından hukukilik yönünden denetime tabi tutulması beklenilemezdi.

2. Diğer İdari Yaptırımlar: İdari Tedbirler

a. Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi ve El koyma

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi KK’da kabahatler karşılığında öngörülen idari yaptırımlardan birisidir. Usul açısından farklılıklar gösterse de hukuk terminolojisinde ceza hukukunda düzenlenen müsadere kurumunun idare hukukundaki karşılığı olarak gösterilebilir.⁴² Müsadere kavramı suçlarla ilgili olarak kullanıldığından; kabahatler kapsamındaki mülkiyetin kamuya geçirilmesi kurumu ceza hukuku teriminden farklılaştırılarak “idari müsadere” olarak da adlandırılabilir. Her iki tedbir de söz konusu eşyanın mülkiyetinin kamu tüzel kişisine geçmesi ve tâli nitelikte yaptırımlar olmaları bakımından birbirlerine benzeseler de aralarında birtakım farklar bulunur. En başta müsadere, bir suç konusu eşya bakımından uygulanırken; mülkiyetin kamuya geçirilmesinde eşyanın suçla ilgili olması koşulu aranmamaktadır. Sonrasında müsadere konusu eşya alıkonularak cezanın caydırıcılığı ve korkutuculuğunun artırılması

⁴⁰ Çomaklı ve Ak, s.162.

⁴¹ Eleştiriler hakkında bkz: Selçuk Gışi, “Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8 Sayı:1, 2017, s.141.

⁴² Gözler ve Kaplan, s.396.

beklenmektedir. Mülkiyetin kamuya geçirilmesinde ise idari düzenin ihlali nedeniyle uyarı nitelikli bir el koyma mevcuttur.⁴³

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi ile el koyma arasında da birtakım farklar bulunur. KK'daki el koyma geçici nitelikte bir tedbir olup; el konulan malın mülkiyeti doğrudan kamuya geçmemektedir. Zira KK Madde 18'e göre eşyanın mülkiyetinin kamuya geçirilmesi tedbirine ancak kanunda açıkça düzenlenen durumlarda başvurulabilecektir. Ancak el konulan malın sahibinin ortaya çıkmaması durumunda el koyma tedbiri mülki amir tarafından verilecek bir kararla mülkiyetin kamuya geçirilmesi tedbiri halini alacaktır. El koyma tedbiri kararının idare tarafından verilmesi hususu; ceza muhakemesi usullerine göre ancak hâkim kararı ile alınabilen el koyma kararından farklı olarak Anayasa (AY)'ya aykırılığı yönünden tartışma konusu olmuştur.⁴⁴

b. Vergi Kanunlarında Yer Alan Diğer İdari Tedbirler

Diğer idari tedbirler KK'da sınırlı olarak sayılmaktan imtina edilmiştir. Bu tedbirlere ilgili özel kanunlarda yer verilmiştir. Nitekim idari tedbirlerin düzenlendiği bir özel kanun da VUK'tur. Bu doğrultuda çalışmanın bu kısmında, vergi kanunları kapsamında ve özellikle usulsüzlüklerle ilişkili idari tedbirlerden bazıları ele alınacaktır. Bu kapsamda; el koyma, nakil aracının trafikten alıkonulması, nakil aracındaki malların muhafaza altına alınması, yetki belgesinin iptal edilmesi, e-defter (elektronik ortamda düzenlenen defter) oluşturma izninin iptal edilmesi, dijital hizmet sağlayıcılarının sunduğu hizmete erişimin engellenmesi, mükellefiyet kaydının terkin ve özel esaslara alınma idari tedbirleri/yaptırımları ele alınacaktır.

El koyma, bir eşyanın devlet zilyetliğine geçmesine neden olan bir tedbir/yaptırım olarak tanımlanabilir.⁴⁵ Öte yandan mülkiyetin devlete geçtiği idari tedbir, mülkiyetin kamuya olarak adlandırılır. VUK kapsamında yer alan diğer idari tedbirlerden nakil aracının trafikten alıkonulması ve nakil aracındaki malların muhafaza altına alınması tedbirleri de el koyma tedbiri altında değerlendirilebilir. Çünkü ceza usul hukuku açısından her iki idari tedbir de el koyma kapsamındadır. Ancak ilk olarak doğrudan el koyma olarak nitelendirebileceğimiz tedbir, yoklama memurlarının kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu işaret eden defter, belge ve delilleri tespit etmesi halinde bunlara el koymasıdır. İkinci tedbir, nakil vasıtalarında bulunması gereken taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta

⁴³ Çağlayan, s.58.

⁴⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, ss.34-35 dp.

⁴⁵ Hüsnü Aldemir, **Adli - Önleme Arama ve El koyma**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2019, s.296.

bulundurulmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarının trafikten alıkonulmasıdır. Son olarak ve yine yoklama memurlarına yetki verilen tedbir ise nakil vasıtaları ile taşınan malların sahibinin belli olmaması durumunda, sahibinin tespitine kadar malın bekletilmesi ve muhafaza altına alınmasıdır. Anılan üç el koyma tedbirini de uygulama konusunda yoklama memurları yetkili kılınmıştır. Ancak yoklama memurlarına verilen el koyma yetkisi, savcıya dahi ancak gecikmesinde sakınca olan hallerde verildiği ve özel hayatın gizliliği ilkesine aykırı olduğu gerekçeleriyle eleştirilmiştir.⁴⁶ Ayrıca el koyma tedbiri, mülkiyet hakkının özüne dokunan ve hakkın kullanımını imkânsız hale getiren orantısız bir müdahaledir.⁴⁷

Bir diğer idari yaptırım e-defter oluşturma izninin iptal edilmesidir. Defterlerini elektronik ortamda tutmak zorunda olanlar veya ihtiyari olarak e-defter tutmak isteyenler e-defter tutabilmektedirler. Ancak 1 Sıra Nolu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde⁴⁸ belirtilen ve/veya GİB ile Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen usul ve esaslara uymayan ve yapılacak uyarılar doğrultusunda gerekli tedbirleri almayan mükelleflerin elektronik defter oluşturma izinleri iptal edilebilecektir. E-defter oluşturma izinleri iptal edilen mükellefler ise bir yıl süreyle e-defter uygulamasından yararlanamayacaklardır.

Bir diğer idari yaptırım ise ödeme kaydedici cihazların bakım ve onarımını yapanların yetki belgelerinin iptal edilmesidir. Ödeme kaydedici cihazların (ÖKC) bakım ve onarımını yapacak kimselere, yetkili olduklarını gösterir bir belge ve özel mühür verilir. Cihazların bakım ve onarım işlemi sadece bu kimseler tarafından yapılabilir. Ayrıca HMB tarafından bu kimselerin sicili tutulur. Ödeme kaydedici cihazların bakımı ve onarımı yetkisini kötüye kullananların ise yetki belgeleri iptal edilir.⁴⁹ Yetki belgesinin iptal edilmesi yaptırımı da, KK'da sayılan diğer yaptırımlar arasında sayılabilir.

Dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin engellenmesi yaptırımı da diğer idari yaptırımlar arasında sayılabilir. VUK kapsamında yer alan beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülükleri yerine getirmesi gerektiği konusunda ihtarla bulunulur veya GİB'in internet sitesinde yayınlanır.⁵⁰ Bu ihtar, dijital hizmet vergisini tarh etmeye

⁴⁶ Oktar, s.219.

⁴⁷ Mine Uzun Çam, "Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi", **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:15, Sayı:4, Aralık 2017, s.195.

⁴⁸ R.G. Tarihi: 13.12.2011, R.G. Sayısı: 28141.

⁴⁹ 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun, R.G Tarihi: 15.12.1984, R.G. Sayısı:18606.

⁵⁰ 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G. Tarihi: 07/12/2019, R.G. Sayısı: 30971.

yetkili kılınan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yerine getirilir.⁵¹ Durumun mükellefe tebliğ edilmesinden veya durumun internet sitesinde yayımlanmasından itibaren 30 gün içinde yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde ise; HMB tarafından, yükümlülükler yerine getirilinceye kadar bu hizmetlere erişimin engellenmesi kararı alınır.

7194 sayılı Kanun⁵² ile getirilen düzenlemelere göre; vergi mükelleflerinin mükellefiyet kayıtlarının, HMB tarafından yapılacak analiz ve değerlendirmeler sonucunda silinmesi mümkündür. Mükellefiyet kaydının terkin edilebilmesi için yapılan analiz ve değerlendirmelerde mükellefe ilişkin; mükellefiyet süresi, aktif/öz sermaye büyüklüğü, çalışan sayısı, ödenen vergi tutarı, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediği gibi ölçütler dikkate alınmaktadır. Yapılan değerlendirmelerle mükellef nezdinde yapılacak yoklama sonrasında vergi dairesince de sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu belirlenen mükelleflerin mükellefiyet kaydı terkin edilir.

Bir diğer vergisel idari tedbir “özel esaslara alınma”dır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 36’ncı maddesine göre Maliye Bakanlığı, mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel ödevlerin yerine getirilip getirilmediği ve haklarında sahte/muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmaya ilişkin olumsuz rapor ya da tespitin bulunup bulunmadığına göre mükellefler hakkında özel esaslar belirleyebilir. Özel esaslar, mükelleflerin vergiye uyum seviyelerine bağlı olarak; farklı Katma Değer Vergisi iade yöntemlerinin belirlenmesi, Katma Değer Vergisi (KDV) iade alacağının mahsup edileceği vergi borçlarının belirlenmesi veya iadeye ilişkin diğer usul ve esasları içerir.⁵³

D. İDARİ YAPTIRIMIN DİĞER YAPTIRIMLARDAN AYIRT EDİLMESİ

1. Ceza Yaptırımlarından Farkları

İdari yaptırımlar ile cezai yaptırımlar arasında amaç, yaptırımı uygulayan merci, usul ve hukuki sonuçlar bakımından farklılıklar bulunmaktadır.⁵⁴ Hukuk kurallarını daha ağır biçimde ihlal eden fiillere (suçlara) yargı organları tarafından, yaptırım bakımından daha ağır olan cezai

⁵¹ Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, R.G. Tarihi: 20.03.2020, R.G. Sayısı: 31074.

⁵² R.G. Tarihi: 07/12/2019, R.G. Sayısı: 30971.

⁵³ Konuyla ilgili daha fazla bilgi için bakınız: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, R.G. Tarihi: 26.04.2014, R.G. Sayısı: 28983.

⁵⁴ Murat Ekinci, “Ceza Hukuku İlkeleri Açısından İdari Yaptırımlar”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı:3, 2017, s.28.

yaptırımlar uygulanırken; daha hafif nitelikteki ihlaller olan kabahatlere de idare tarafından, yaptırım bakımından daha zayıf olan idari yaptırımlar uygulanmaktadır.⁵⁵ Amaç bakımından karşılaştırıldığında: idari yaptırımlar, idari bir yasağa veya emre aykırı fiili gerçekleştiren kişiye ilerideki davranışlarında daha dikkatli olması bakımından uyarmak/ihtarda bulunmak amacıyla uygulanırken⁵⁶; cezai yaptırımlar ve özellikle hapis cezaları, infaz kurumunda çektirilmesinin gerektiği de düşünüldüğünde cezalandırma (kefaret/ödetme) ve beraberinde ıslah amacını taşımaktadır.⁵⁷ Hemen belirtelim ki idari yaptırımlarının teknik anlamda ceza olmamasına ve cezalandırma amacını taşımamasına rağmen bu yaptırımlar sonuçta tenkil edici (cezalandırıcı) niteliğe sahiptirler.⁵⁸ Cezai yaptırımlar sadece gerçek kişilere uygulanabilirken, idari yaptırımların tüzel kişiler üzerine uygulanması mümkündür. Örneğin bir tüzel kişiye idari para cezası kesilmesi gibi.

Diğer yandan cezai yaptırımlar tecil (erteleme) imkânına sahipken idari yaptırımların ertelenmesi gibi durum söz konusu değildir. Ancak tabi oldukları kabahat rejimine göre, AATUHK m.48 de olduğu gibi belirli şartlar altında ödenme zamanı ötelenebilir.⁵⁹ Ayrıca koşulların sağlanması halinde idari yaptırımlarda cezada indirim yapılması da mümkündür.

Her şeyden önce idari işlem niteliğini taşıyan ve adli cezalardan bu yönüyle ayrılan idari yaptırımların, yargısal denetiminde kural olarak idari yargı yerleri görevli bulunmaktadır.⁶⁰ Ayrıca kabahatlere uygulanacak yaptırım kararları (idari yaptırımlar); cezai yaptırımların tabi olduğu yargısal usullere göre nispeten daha kolay ve hızlı olan idari usuller izlenerek alınır.⁶¹ Buna karşılık cezai yaptırımlar, yargısal usuller (ceza muhakemesi usulleri) izlenerek yargı organlarınca kovuşturulurlar.

İdari yaptırımlardan olan idari para cezalarını, cezai yaptırımlardan olan adli para cezası ile karşılaştırdığımızda ise cezaların infazında yine izlenen usul bakımından farklılık bulunmaktadır. Nitekim idari para cezalarının tahsilinde AATUHK hükümleri takip edilirken, adli para cezalarının tahsili ise Cumhuriyet Savcılıkları Tarafından Verilen Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazına İlişkin Kanun hükümleri çerçevesinde sağlanır.⁶² İdari yaptırımların yargı kararına gerek olmaksızın basit ve hızlı uygulanabilir usul şartlarına tabi olması ve toplum

⁵⁵ Şenyüz, s.399.

⁵⁶ Berrin Akbulut, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s.54.

⁵⁷ Akbulut, 2017, s.62.

⁵⁸ Gölcüklü, s.120.

⁵⁹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007, s.83.

⁶⁰ UMK, 09.07.2001, E.2001/49, K.2001/61, R.G. Tarihi: 14.10.2001, Sayısı: 24553.

⁶¹ Şenyüz, s.31.

⁶² Akbulut, 2017, s.63.

tarafından kabul edilebilir olması gibi nedenlerle pratik olduğu belirtilse de⁶³ bir fiilin kabahat olarak tanımlanarak ve ceza hukuku kapsamından çıkarılarak idari usullere mahkûm edilmesi kişiler açısından olumsuz sonuçlara sebebiyet verebilir. Nitekim yaptırım uygulanan kişi (fail) üzerinde mali bakımından adli para cezaları ile aynı etkiye sahip olan idari para cezaları; idari usuller izlenerek verildiğinden dolayı, cezai yaptırımlar uygulanırken ceza muhakemesinde sağlanan savunma hakkı gibi güvenceleri sağlamamaktadır.⁶⁴ İdari ceza hukukunda masumiyet karinesi kabul edilmediğinden; etkin savunma imkânından yoksun bırakılan cezaya muhatap kişi, her türlü idari para cezasında olduğu gibi vergi para cezalarından da ancak hukuka aykırılığın nezdinde gerçekleşmediğini veya cezanın yasaya aykırı olduğunu ispat ederek kurtulabilecektir.⁶⁵

İdari yaptırımların cezai yaptırımlardan ayrıldığı bir diğer nokta ise hukuka aykırı olan fiillerin adli sicile kayıt edilmesi/kayıt edilmemesi bakımındandır. Daha hafif nitelikteki hukuka aykırılıklar olan kabahatlere uygulanan idari yaptırımlar adli sicile kaydedilmezken, daha ağır ihlalleri oluşturan hukuka aykırılıklara uygulanan cezai yaptırımlar ise adli sicile kaydolunurlar. Ayrıca cezai yaptırımlardan adli para cezalarının, idari para cezalarının aksine, ödenmemesi halinde hapis cezasına dönüşmesi mümkündür.⁶⁶ Son olarak idari yaptırımlar ile cezai yaptırımlar birbirlerinden bağımsız olduklarından dolayı hukuka aykırı bir fiile karşı, kanunda belirtilen durumlarda idari yaptırım yanında cezai yaptırım uygulanması mümkündür.⁶⁷ Yani hukuka aykırı bir fiil hakkında idari yaptırım uygulanmış olması, kanunen böyle öngörüldüğü takdirde aynı fiile karşı cezai yaptırımın uygulanmasına engel teşkil etmez.

İdari yaptırımlar yukarıda açıklanan nedenlerle ceza yaptırımlarından ayrılırken, bir takım benzer yönler de sahiptir. İdari yaptırımlar, idari ceza hukukunu oluşturmakla beraber; hem ceza kanununa hem de idare hukuku alanındaki düzenlemelere tabi olmaktadır. Nitekim kabahatler genel suç ilkelerine tabi olmalarıyla ceza hukuku izleri taşıırken; kabahatler karşılığında idarenin yaptırım uygulayabilmesi bakımından da idare hukuku izleri taşırlar.⁶⁸ Ancak idari yaptırımın ağır basan yanı bunların birer idari işlem olmasıdır. Bundan dolayı idari yaptırım kararları idarenin organları tarafından alınıp; idari usuller izlenerek uygulanırlar. Doğal olarak da bunların yargısal denetiminde idari yergi mercileri görevli bulunmaktadır.⁶⁹

⁶³ Gözübüyük ve Tan, s.740.

⁶⁴ Hamide Zafer, Gülfem Pamuk ve Kerim Çakır, **Gerekçeli- Açıklamalı- İçtihatlı Kabahatler Kanunu**, İstanbul: Beta, 2014, s.5.

⁶⁵ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.82.

⁶⁶ Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2006, Sayı: 299, s.118.

⁶⁷ Gözler ve Kaplan, s.612.

⁶⁸ Hakeri, s.56.

⁶⁹ Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, ss.417-418.

Kural olarak idari yaptırım kararı, idare adına yetkili makam, kurul ya da kamu görevlileri tarafından verilir. Ancak kanunda yetki bulunmayan hallerde ise ilgili kamu kurum ve kuruluşunun en üst amiri, idari yaptırım kararını almaya yetkilidir (KK m. 22). Zira irade açıklama yetkisi bulunmayan kimseler tarafından yapılacak olan irade açıklamaları, idari yaptırımı yetki unsuru bakımından sakatlayacaktır. Zira bir idari işlem olan idari yaptırımın; idari işlemlerin içermesi gereken yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarını ihtiva etmesi gerekir. İdari yaptırım kararı verme konusunda genel olarak idari makam, kurul ya da kamu görevlileri yetkili bulunsa da KK m. 23'te buna bir istisna getirilmiştir. Zira anılan madde hükmüne göre ilgili kanunların açıkça hüküm altına alması halinde cumhuriyet savcıları da idari yaptırım kararı vermeye muktedir olacaklardır. KK m. 24'e göre kovuşturma konusu fiilin kabahat olup aynı zamanda mahkeme tarafından idari yaptırım kararı alınması durumunda verilecek idari yaptırım kararı da yargısal olmayıp idari nitelikte bir karardır.⁷⁰ Görüldüğü üzere usulsüzlük fiillerine yaptırım uygulanabilmesi için öncelikle idari usullere göre tespit edilmekte ve sonrasında herhangi bir yargı kararına gerek olmaksızın vergi idaresi tarafından re'sen yaptırım uygulanmaktadır.

2. Güvenlik Tedbirlerinden Farkları

Ceza hukukunda güvenlik tedbirleri, failin tehlikeliliğinin önlenmesi, koruma altına alınması, tedavi edilmesini ve ıslah edilmesini hedefleyen ve cezalandırma amacını taşımayan müdahaleler olarak tanımlanabilir.⁷¹ Güvenlik tedbirlerinin amacı her ne kadar failin topluma kazandırılması olsa da fail güvenlik tedbirleri sebebiyle elem/ızdırıp duyabilir. Örneğin alkolik bir kimsenin tedavi amacıyla hastanede tutulmasının onun özgürlüğünün kısıtlanmasına neden olması gibi.⁷² Güvenlik tedbirleri Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda düzenlenmiş olup suçlara karşı cezai yaptırımlarla veya onların yerine uygulanan yaptırımlardır. TCK'da düzenlenmiş olan güvenlik tedbirleri şunlardır: belli hakları kullanmaktan yoksun bırakma, eşya/kazanç müsaderesi, akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri, tekerrür, sınır dışı edilme ve tüzel kişiler hakkında uygulanan güvenlik tedbirleri. Ancak suç işlemediği halde kötü yaşam tarzı nedeniyle toplum açısından tehlikelilik arz eden kimselere uygulanan tedbirler, ceza hukuku kapsamında yer alan güvenlik tedbirleri olmayıp kolluk tedbirleri niteliği taşırlar.⁷³

⁷⁰ Gözler ve Kaplan, s.397.

⁷¹ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız vd. , **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2016, s.663.

⁷² Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.538.

⁷³ Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul: Beta, 2014, s.669.

AY m. 38/3 gereğince ancak kanunla konulabilen ve ceza muhakemesi usul ve esaslarına tabi olan güvenlik tedbirleri, idari usullere tabi ve birer idari işlem olan idari yaptırımlardan bu yönleriyle ayrılırlar. Ayrıca güvenlik tedbirlerine, failin mahkemeler önünde yargılanması sürecinde hâkim tarafından karar verilebilirken; idari yaptırım kararlarını idare almaktadır.

3. Disiplin Yaptırımlarından Farkları

Bireyler idare karşısında memur, öğrenci, avukat ve mali müşavir gibi meslek grupları olarak belli bir statüye sahiptir.⁷⁴ Bu kimselerden memur, avukat vb. meslek mensupları idareyle hiyerarşik bir ilişki içindeyken, öğrenci gibi hiyerarşik ilişki içinde bulunmayan gruplar da mevcuttur.⁷⁵ Aynı statüye sahip kişilerin oluşturduğu küçük sosyal toplumların iç işleyişini düzenleyen kurallara aykırı fiillere uygulanan yaptırımlara disiplin yaptırımları adı verilmektedir.⁷⁶ Disiplin yaptırımları mesleki nitelikte yaptırımlar olarak kabul edildiğinden, hürriyeti kısıtlayıcı cezai yaptırımlar ve genellikle malvarlığına yönelik olan idari yaptırımlardan ayrılırlar. Zira bu tür yaptırımlar meslek sahibinin kariyeri bakımından birtakım engellemeler içerir.⁷⁷ Ancak belirli bir meslek ya da statünün gereklerine aykırı fiillerinin aynı zamanda suç oluşturması durumunda; disiplin yaptırımlarının uygulanması cezai yaptırımların uygulanmasına engel değildir. Keza muhatabın fiilinden dolayı adli yargıda aklanmış olması da disiplin yaptırımlarının uygulanmasına mani değildir.⁷⁸ Disiplin yaptırımlarına tabi olan disiplin kabahatlerinin ancak belli bir gruba mensup kimseler tarafından işlenebilmesi dolayısıyla disiplin yaptırımları bu kişiler dışındaki kimselere; hatta bu gruba mensup olmayan ancak disiplin kabahatine iştirak eden kimseye dahi disiplin cezası tatbik edilemez.⁷⁹ Oysaki toplumla her zaman ilişki içinde olan idare, herkese idari yaptırım uygulayabilmektedir. Nihayetinde idari yaptırımlar gibi disiplin yaptırımları da idari kurul, makam veya kamu görevlilerince uygulanmaktadır.

III. USULSÜZLÜKLERE BENZER KAVRAMLAR

A. KABAHAHAT

⁷⁴ M. Yasin Aslan, “İdari Yaptırımlar”, **TBB Dergisi**, Sayı:85, 2009, s.178.

⁷⁵ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s.51.

⁷⁶ Özbek-Doğan-Bacaksız vd. , s.67.

⁷⁷ Gözler ve Kaplan, s.658.

⁷⁸ Gözübüyük ve Tan, s.966.

⁷⁹ Gölcüklü, s.159.

Kabahat, Ceza Kanunu'nun dışında bulunup, tâbi olduğu ilkeleri KK'da düzenlenen ancak yalnızca bu kanunda sayılanlarla sınırlı olmayan, hukuka aykırı fiillerdir.⁸⁰ Nitekim kabahatler, başta bağımsız idari otoritelerin kanunlarında düzenlenmekle birlikte pek çok özel kanunda da düzenlenmektedir.⁸¹ Vergi kanunları ve daha özel olarak VUK'ta da çeşitli kabahat fiillerini ve bunlara uygulanacak idari yaptırımları düzenlenmiştir. Usulsüzlük fiilleri de bu kapsamda düzenlenen fiiller olup, karşılığında idari yaptırım öngörüldükleri için KK m. 2 uyarınca aslında zaten birer kabahattirler. Zira kabahat deyiminden de karşılığında idari yaptırım uygulanan hukuka aykırılıklar anlaşılmaktadır.

B. VERGİ SUÇU

Vergi suçu, vergi kabahatlerinden daha ağır haksızlıklar içeren, vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu veya vergi muameleleri ile uğraşan kimseler tarafından işlenebilen, vergi kanunlarındaki maddi ve şekli yükümlülüklerle kısmen veya tamamen aykırı davranılmasından kaynaklanan ve sonuçlarına hapis cezası bağlanan fiillerdir. Ayrıca kanun hükümlerine aykırı davranışların, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından yerine getirilmemesi halleri doğrudan doğruya vergi suçu, vergi işlemleriyle uğraşan görevliler tarafından gerçekleştirilen suçlar ise görevden doğan suçlar olarak tanımlanabilir.⁸² Vergi yükümlüleri ve sorumluları tarafından işlenebilecek olan vergi suçları kaçakçılık suçlarıdır. Sadece vergilendirme işlemleri ile uğraşan görevliler tarafından işlenebilecek suçlar ise vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma vergi suçlarıdır.

C. VERGİ ZİYAI

Vergi ziyai, kanun değişikliğiyle vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesidir. Vergi ziyai kabahatleri de usulsüzlükler gibi birer vergi kabahatidirler. Çünkü vergi ziyai kabahatleri karşılığında da idari yaptırım olan vergi para cezası öngörülmüştür. Vergi ziyai, usulsüzlük fiilleri veya kaçakçılık fiilleri sonucunda da meydana gelebilir. Esasında her usulsüzlük fiili de vergi ziyaya sebebiyet vermez. Usulsüzlük fiillerine bağlı olarak vergi ziyayının meydana gelmesi için, şekli ödevlere aykırılık olan usulsüzlük fiillerinin, verginin tam ya da zamanında tahakkuk etmesine engel olması da gerekmektedir.

⁸⁰ Mustafa Özen, *Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2019, s.120.

⁸¹ Özen, *Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.121.

⁸² Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.27.

Başka deyişle birer tehlike kabahati olan usulsüzlük fiillerinin, devlet hazinesini maddi anlamda zarara uğratması halinde vergi ziyayı ortaya çıkacaktır.⁸³ Örneğin hesap ve muamelelerin doğruluğunu bozmamak şartıyla bazı evrakların ibraz edilmemesi fiili, hesapların doğruluğuna dolayısıyla verginin tam tahakkukunu etkilemeyeceği için vergi ziyasına sebebiyet vermeyecektir. Beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilmesiyle başka deyişle zamanında verilmemesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi halinde ise usulsüzlük fiili vergi ziyasına da neden olacaktır.

D. İDARİ VERGİ SUÇU

İdari vergi suçu, vergi ceza hukukunda kabahat ve suç kategorilerinde düzenlenen fiillerden bağımsız bir suç şekli değildir. Doktrinde idari vergi suçu, usulsüzlük kabahatleri ve vergi ziyayı kabahatini kapsayan bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. İdari vergi suçu kavramını, KK öncesi ve sonrası şeklinde değerlendirmemiz daha doğru olacaktır. KK öncesinde VUK kapsamında düzenlenen hukuka aykırı fiillerin hepsi “suç” kavramı ile nitelendiriliyordu. Bunlardan ise hapis cezası gerektirenleri “adli suç”, parasal ceza gerektirenleri “mali suç” gibi kavramlarla nitelendirilmiştir. KK ile birlikte ise kabahatler tanımlanmış, esas ve usul kuralları bir kanun adı altında düzenlenmiştir. Böylelikle suç olan bazı fiiller de kabahat olarak anılmaya başlanmıştır. KK düzenlemeleri sonrası vergi kaçakçılığı, mükellefin özel işlerini yapma suçu ve vergi mahremiyetini ihlal suçları “vergi suçları” olmuştur. VUK’taki usulsüzlük fiilleri ile vergi ziyayı fiili de bundan sonra kabahat olarak anılmaya başlanmıştır. Dolayısıyla KK değişikliği sonrası, karşılığında para cezası uygulanan usulsüzlük ve vergi ziyayı fiilleri için yapılan suç nitelendirilmesi doğru değildir.

⁸³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s.452.

İKİNCİ BÖLÜM

SUÇ – KABAHAHAT AYRIMI

USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN DURUMU, HUKUKİ ve MALİ NİTELİĞİ

I. SUÇLARIN SINIFLANDIRILMASI

A. SUÇ – KABAHAHAT – CÜRÜM – CÜNHA KAVRAMLARI

Suçların cürüm ve kabahat olarak ikili ayrıma tabi tutulması 1650’li yıllarda ortaya çıkmıştır.⁸⁴ Suçların ikili ayrımına yer veren ceza kanunlarında; cürüm-cünha veya cürüm-kabahat şeklinde iki ayrım kullanılmıştır.⁸⁵ Suçları ikili ayrıma tabi tutanlar, ikili ayrımın suçun niceliğini dikkate alan deneysel bir sınıflandırma olması nedeniyle üçlü ayrıma göre daha bilimsel olduğunu ileri sürmüşlerdir.⁸⁶ Bu ikili ayrım da cürümler ağır suçları ifade etmek için, kabahatler daha hafif suçları karşılamak için kullanılmıştır. Suçların cürüm-cünha-kabahat şeklinde üçlü olarak sınıflandırılması ise ilk olarak ortaçağ İtalyan hukukçuları ile başlamıştır.⁸⁷ Suçların üçlü ayrıma tabi tutulması iki ayrıma tabi tutulmasından daha eski geçmişe sahiptir.⁸⁸

Suçlar sınıflandırılırken temel olarak fiillerin haksızlık dereceleri dikkate alınmaktadır. Buna bağlı olarak kabahatler, cürüm ve cünhalara göre daha az haksızlık içerdikleri için daha çok işlenebilir niteliktedirler. Kabahatlerin daha çok işlenebilme ihtimallerinin çok olması ve/veya işlenmeleri bu fiiller hakkında idare tarafından karar alınması ve yaptırımlarının uygulanmasında idari usullerin izlenmesi gibi ihtiyaçları da beraberinde getirmiştir. Zaten esasında kabahatlere karşı para cezasına yer verilmesi bu fiillerin çok işlenmesinden/işlenme ihtimalinden⁸⁹ ve de toplumun kabahatlere daha katlanabilir bulunmasından kaynaklanmaktadır.⁹⁰ Hâlbuki hem suçlar hem de kabahatler, haksızlık içerip; hukuki değerlerin ihlaline neden olmaktadır. Ancak kabahatler sosyal etik bakımından daha az değersizlik yargısı içermektedir. Nihayetinde suç ve kabahat fiillerinin neden suç veya neden kabahat olarak düzenlendiğini belirlemek gerekir. Suç ve

⁸⁴ Akbulut, 2017, s.45.

⁸⁵ Fatih Selami Mahmutoglu, “Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, ed. İlhan Ulsan ve Funda Başaran Yavaşlar, Mayıs 2009, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.27.

⁸⁶ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazarî ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt I**, Sulhi Garan Matbaası, 5. Bası, 1973, s.378.

⁸⁷ Akbulut, 2017, s.45.

⁸⁸ Berrin Akbulut, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Ankara: Adalet Yayınevi, 3. Baskı, 2016, s.46.

⁸⁹ Akbulut, 2016, s.48.

⁹⁰ Akbulut, 2016, s.58.

kabahat fillerinin düzenlenmesi ise kanun koyucunun suç politikasıyla ilgili olup ülkeden ülkeye değişebileceği gibi hatta aynı ülke içerisinde zaman itibarıyla bile değişebilmektedir. Yani bir ülkede bir fiil belli bir dönemde suç olarak düzenlenmişken farklı bir zamanda kabahat olarak düzenlenmesi mümkündür.⁹¹

Bir fiilin suç olarak belirlenip belirlenmeyeceği çeşitli kriterlere göre tespit edilmektedir. Bunlardan ilki, anayasada düzenlenen hak ve özgürlüklerden çıkarımda bulunularak bir fiilin suç olarak tespit edilmesidir. Anayasada düzenlenen bir hak veya özgürlüğün yüksek nitelikte hukuki değeri koruduğu düşünülürse, anayasa ile korunan değerlerin suç olarak, anayasal güvence altına alınmamış değerlerin ihlalinin ise kabahat olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bir diğerine göre ise, suç sayılan fiiller, suç sayıldıkları için cezalandırılmayıp, cezalandırılabilir olduklarından dolayı suç olarak düzenlenmişlerdir. Başka bir söylemle bir fiilin suç olarak düzenlenebilmesi için cezaya elverişli olması ve cezaya da ihtiyaç bulunması gerektiği ölçütü dikkate alınmalıdır. Cezaya elverişlilik ise, anayasada yer alan ceza hukukun temel ilkelerinden olan, ölçülülük ilkesi kapsamında değerlendirilip belirlenebilecektir.⁹² Son olarak, cürüm (yeni ceza kanununda suç) ve kabahat manevi unsur yönünden ayrılıp; failin cezalandırılabilmesi kasten veya en azından taksirle hareketi gerçekleştirmesi gerekiyorsa bu fiil cürüm (suç), cezalandırabilmek için kastın veya taksirin aranmadığı veya mevcudiyetinin karine olarak kabul edildiği fiiller ise kabahat olarak düzenlenmektedir.⁹³

Kabahatler ile suçlar arasındaki ayrımın suni olduğu ve böyle bir ayrım olmasaydı bile önemli bir fark olmayacağı da söylenebilir. Hatta kabahatler ve suçların ayrımı hususunda bir kıstas dahi bulunmayabilir.⁹⁴ Ancak kabahat ve suçlar ile bunların yaptırımları bakımından farklılığın anlaşılabileceği şekilde isimlendirilmesi, bilginin sınıflandırılması bakımından önem arz etmektedir.⁹⁵

Suç ve kabahat ayrımına paralel olarak bunların yaptırımları arasında da birtakım farklılıklar bulunduğu aşikârdır. Kabahatlere uygulanacak olan yaptırımlar idari yaptırımlar iken; kabahatler kanununa göre uygulanan cezaların da idari ceza olduğu söylenebilir. Ancak yaptırımın cezayı da içine alan bir kavram olduğu düşünülerek doktrinde her idari cezanın yaptırım olduğu, her idari yaptırımın ise idari ceza olmadığı yönünde görüşler ortaya çıkmıştır.

⁹¹ Akbulut, 2017, s.58 vd.

⁹² Akbulut, 2017, ss.65-66.

⁹³ Dönmezer ve Erman, ss.382-283.

⁹⁴ Hakeri, s.56.

⁹⁵ Zafer, Pamuk ve Çakır, s.4.

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle ise idari yaptırım ve idari ceza ayrımı kalmamıştır.⁹⁶

B. VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ SUÇLARI AYRIMI

1. Genel Açıklama

VUK m. 331'e göre vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, VUK'un "Ceza Hükümleri" kitabında yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar. Vergi kanunları hükümlerine aykırılık ise hareketin neden olduğu ihlalin derecesine göre vergi kabahati veya vergi suçu olarak iki farklı surette karşımıza çıkabilmektedir. Nitekim VUK da 331. maddesinde aykırılıkları, yaptırımları bakımından; vergi cezası uygulananlar ve diğer cezalar şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutmuştur. Zira 331. maddenin bu deyişine göre vergi kabahati niteliğindeki aykırılıklara vergi cezaları uygulanacak olup; vergi suçu niteliğindeki aykırılıklara diğer cezalar uygulanacaktır.

Vergi kabahati ve vergi suçu ayrımının KK'nın yürürlüğe girmesinden sonra ortaya çıktığı söylenebilir. Çünkü KK'dan önce vergi kanunlarına aykırı fiiller daha önce belirttiğimiz gibi "idari vergi suçu", "mali nitelikli vergi suçu" gibi kavramlarla anılmaktaydı.⁹⁷ Nitekim doktrinde vergi kanunları hükümlerine aykırı fiilleri, MUTLUER; idari vergi suçları – kamusal vergi suçları olarak, ŞENYÜZ; idari vergi suçları – adli vergi suçları olarak, KARAKOÇ ise mali nitelikli suçlar – ceza hukuku anlamındaki suçlar olarak ikili ayrıma tabi tutmuşlardır.⁹⁸ KK ile birlikte vergi kanunlarına aykırı fiilleri, VUK "Ceza Hükümleri" kapsamında vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak ayırabiliriz. KK madde 2 deyişle de, karşılığında idari yaptırım uygulanan haksızlıklar/hukuka aykırılıklar kabahat olarak nitelendirilmektedir. Bu bağlamda vergi kanunlarına aykırılıklardan; karşılığında idari yaptırım (mali/parasal yaptırımlar⁹⁹) uygulanan usulsüzlük ve vergi ziyai fiilleri, kabahat olarak değerlendirilmelidir. Vergi kanunlarında yer alan fiillerden karşılığında hapis cezası öngörülen; kaçakçılık, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlal fiilleri ise vergi suçları olarak düzenlenmiştir. Vergi kabahatlerinin vergi suçlarından ayrıldığı noktalar ise kapsam bakımından ve yaptırım bakımından olmak üzere iki başlıkta ele alınabilir.

⁹⁶ Mehmet Şimşek, *Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s.5.

⁹⁷ Aziz Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Ankara: Turhan Kitabevi, Kasım 2010, s.15.

⁹⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.447.

⁹⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.470.

2. Kapsam Bakımından Ayrım

Vergi kabahatleri ve vergi suçlarının ayrılması, bu fiillerin tâbi olacakları hukuki rejimlerin tespit edilmesi bakımından önem taşımaktadır. Zira vergi kabahatleri idari ceza hukuku kapsamında incelenirken, vergi suçları adli ceza hukuku kapsamında değerlendirilir. Sonuçta her iki grup fiiller ile yaptırım ve cezaları farklı şekilde icra edilir ve farklı yargılama usullerine tabi olurlar.¹⁰⁰

Vergi kabahatleri ve vergi suçlarının kapsam bakımından ayrılması korumayı amaçladığı düzen sistemine dayanır. Vergi kabahatleri genel olarak defter ve belge düzenini korumayı amaçlar. Defter ve belge düzeni idari düzenin altında yer alır. İdari düzenin temelinde ise hazine yararı bulunmaktadır. Yani vergisel kabahatlere uygulanan yaptırımlarla, hazinenin olası gelirlerinin zarara uğratılması önlenmeye çalışılarak güvence altına alınır.¹⁰¹ Vergi suçlarına uygulanan cezalar ise kamu düzenini korumayı amaçlar. Kamu düzeni, idari düzenin üzerinde daha genel bir hukuki alanı ifade eden toplumun genelinin yararını kapsamaktadır.¹⁰² Hâl böyle olunca kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal gibi toplum düzeninin ihlaline neden olan fiiller daha ağır yaptırımlar olan hapis cezalarıyla cezalandırılmaktadır.

Vergi kabahatleri kendi içerisinde usulsüzlükler ve vergi ziyayı olarak iki kategoride düzenlenirken; usulsüzlükler (genel) usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak, vergi ziyayı da kaçakçılığa bağlı olmayan vergi ziyayı ve kaçakçılık suçlarına bağlı vergi ziyayı olarak ikiye ayrılabilir.

3. Yaptırım Bakımından Ayrım

Vergi kabahatleri ve vergi suçlarını yaptırım bakımından sınıflandırırken yaptırımın türü, yaptırımı uygulamaya yetkili organlar ve yaptırımın uygulanmasında izlenen usul bakımından olmak üzere üç unsur dikkate alınabilir.¹⁰³

Vergisel kabahat ve suç fiilleri ilk olarak yaptırım türü bakımından karşılığında idari yaptırım uygulananlar ve hürriyeti bağlayıcı ceza uygulananlar olmak üzere ayrılırlar. Vergi kabahatlerinden vergi ziyayı fiillerinde mükelleflere ve/veya sorumlulara ziyaa uğratılan verginin bir katı katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir. Diğer bir vergi kabahati türü olan

¹⁰⁰ Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, s.116.

¹⁰¹ Şenyüz, s.29.

¹⁰² Şimşek, s.6.

¹⁰³ Hakan Ay ve Ömer Çakıcı, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim” , **Vergi Dünyası**, Sayı:242, 2001, s.155.

usulsüzlüklerde ise usulsüzlük fiillerinin ihlal derecesine veya bu ihlali gerçekleştiren kişinin niteliğine göre nispi veya maktu olarak mali yaptırımlar öngörülmüştür. Örneğin birinci derece usulsüzlük fiili olan vergi beyannamesinin verilmemesi kabahatinin sermaye şirketleri tarafından işlenmesi durumunda 2020 yılında 220 TL yaptırım uygulanacak iken, aynı kabahatin ikinci sınıf tüccarlar tarafından işlenmesi halinde ise 2020 yılında 67 TL'lik bir yaptırım uygulanacaktır. Kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlülerin özel işlerini yapma fiilleri ise birer suç teşkil etmekte olup bunlara hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan belge basma yetkisi almadığı halde yetkisiz olarak belge basanlar veya bu sahte belgeleri kullananlar 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

Vergisel kabahat ve suçlara uygulanacak yaptırımların ayrımını yaptıktan sonra bu yaptırımları uygulamaya hangi makamların yetkili olduğu, yaptırımların hukuka uygunluğu yönünden çok büyük önem arz etmektedir. Vergi kabahatleri açısından idari yaptırım kararı almaya ve bunu uygulamaya yetkili makam hiç kuşku yok ki vergi idaresidir. Ancak bu yetki herhangi bir vergi dairesinde olmayıp VUK m. 365'e göre kabahatler bakımından olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ait olacaktır. Zira mükellef veya sorumlulara uygulanacak idari yaptırım yetkisinin; yetkili vergi dairesi dışında başka bir vergi dairesi tarafından kullanılması halinde, özünde bir idari işlem olan idari yaptırımı yetki unsuru açısından hukuka aykırı kılacaktır.¹⁰⁴ Bir başka husus ise idari yaptırımın yetki saptırmasına konu olmasıdır. İdari yaptırımın asıl amacı vergisel idari düzenin sağlanması olup; vergi idaresinin gelir sağlama amacıyla bir idari yaptırım işlemi tesis etmesi, maksat yönünden hukuka aykırılık teşkil edecek ve idari yaptırım işlemi iptal yaptırımına tabi olacaktır.¹⁰⁵ Zira idare burada idari yaptırım amacını aşarak yetkisini saptırmaktadır. Vergi suçları açısından ise ceza kesme ve uygulama yetkisi mahkemelere aittir.

Vergi kabahatlerine ve vergi suçlarına karşı yaptırımların uygulanmasında izlenecek usul bakımından da birtakım farklılıklar bulunur. Öncelikle vergi yaptırımları birer idari işlem olup idare hukuku kurallarına tabidirler. Vergi cezaları ise daha ağır nitelikte ihlaller içeren suçlara uygulanmakta olup ceza hukuku hükümlerine tabidir. Vergi kabahatlisine yaptırım uygulanırken; kabahatlinin kişisel durumu göz önünde bulundurulmaz. Bundan dolayı vergi yaptırımlarının objektif olduğu söylenmektedir. Oysaki vergi suçlarının cezalandırılmasında ise suçlunun evli/bekâr olması, eğitim durumu, yaş küçüklüğü gibi kişisel durumları dikkate alınmaktadır. Bu sebeple vergi cezaları subjektif özellik göstermektedir.¹⁰⁶ Bir başka husus vergi

¹⁰⁴ Candan, s.411.

¹⁰⁵ Şimşek, ss.9-10.

¹⁰⁶ Şenyüz, s.36.

suçları (cezaları) adli sicile kaydedilirken, vergi yaptırımları adli sicile kaydedilmezler. Ayrıca vergi cezalarında ne mahkemelerin ne de ceza muhatabının¹⁰⁷ ceza üzerinde tasarruf yetkisi yoktur.¹⁰⁸ Vergi ziyaında uzlaşma ve cezada indirme (VUK m. 376) vasıtasıyla; usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiillerinde cezada indirme müessesesi sayesinde kabahatli dahi tasarruf edebilmektedir.

C. KABAHAHLER KANUNU – VERGİ USUL KANUNU İLİŞKİSİ

Kabahatler Kanunu, kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması eğilimiyle birlikte bu fiillere uygulanacak hükümlerin düzenlendiği tüm kabahatler bakımından bağlayıcı ve genel kanun olma niteliği taşımaktadır. Bu özelliğiyle ceza hukuku ile idari işlemlerin uyumlulaştırılmasında bir aracı görevi gördüğü söylenmektedir.¹⁰⁹ Vergi Usul Kanunu ise vergi, resim ve harçlar hakkında ve bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar hakkında uygulanır. Yine VUK hükümlerine aykırı hareket edenler de VUK'ta yazılı vergi cezaları ile ve diğer cezalar ile cezalandırılacaklardır. Vergi cezalarının vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları olduğu kanun metninde parantez içinde ayrıca belirtilmiştir. Vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının yaptırımı ise kanunda para cezası olarak belirlenmiştir. KK kapsamında ise karşılığında idari yaptırım (idari para cezaları da dâhil) öngörülen fiiller kabahat olarak nitelendirilmiş durumdadır. Dolayısıyla kabahat olarak nitelenen vergi ziyai ve usulsüzlük fiilleri KK'nın hangi hükümlerine tabi olacaktır?

KK madde 3'e göre kanun yoluyla ilgili hükümleri diğer kanunlarda düzenlenme yer almazsa; diğer genel hükümleri ise idari yaptırım gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacaktır. KK'nın genel hükümleri, kanunun amaç ve kapsamını, kabahatlerin tanımını, kanunilik ilkesini, kanunun yer ve zaman bakımından uygulanmasını, kabahatten sorumluluğun esaslarını ve özellik gösteren durumları (içtima, iştirak vb.), idari yaptırımları, kabahatlere karar verme yetkisini düzenlemektedir. Dolayısıyla bu hükümlerin vergi kabahatleri bakımından da işlerlik kazanacağını belirtmek mümkündür. Ancak bu genel hükümler içinde içtima, tekerrür, zaman aşımı, ceza kesme yetkisi gibi konular VUK'ta düzenlenmiştir. Bunlar hakkında hangi kanunun uygulanacağı belirlenirken özel kanun-genel kanun ayırımına gitmek gerekmektedir. Nitekim usulsüzlüklere verilecek vergi cezaları konusunda VUK özel kanun niteliğini taşıırken; KK genel kanun niteliği taşımaktadır. Dolayısı ile aynı konu hakkında düzenlemeler yapan genel kanun ve özel kanundan; özel kanun (VUK) uygulanacak ve KK ihmal edilecektir.¹¹⁰

¹⁰⁷ Şimşek, s.7.

¹⁰⁸ Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s.117.

¹⁰⁹ Akbulut, 2017, s.71.

¹¹⁰ Kemal Gözler, "Yorum İlkeleri", Kamu Hukukçuları Platformu Toplantısı, Ankara, 29.9.2012, s.66.

Bir başka konu ise usulsüzlük kabahatlerinde yargı yetkisinin hangi mahkemelerde olduğudur. KK'nın genel hükümlerinin idari para cezası gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağına ilişkin düzenlemeye 3. Maddede kanun yolu bakımından bir istisna getirmiştir. Anılan istisnaya göre, KK'nın idari yaptırım kararlarına (konumuz bakımından usulsüzlük cezalarına) karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, ancak diğer kanunlarda hüküm bulunmaması halinde uygulanacaktır. Ayrıca KK ek 1. maddesinde idari yaptırımlar konusunda vergi mahkemelerinin görevini saklı tutmuştur. Usulsüzlük cezaları bakımından ortaya çıkan uyuşmazlıklar konusunda vergi mahkemelerinin görevi dayanağını 2576 sayılı kanundan almaktadır. 2576 sayılı kanuna¹¹¹ göre, vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idaresi, belediyeler ve köylere ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları çözümlemekle görevlendirilmiştir. Gerçekten usulsüzlük kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıklar da vergi cezası olmaları sebebiyle vergi mahkemelerinde çözümlenmelidir.

II. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN VE YAPTIRIMLARININ MALİ NİTELİĞİ

A. USULSÜZLÜKLERİN NEDENLERİ

Mükelleflerin vergi düzenine uyum sağlaması/sağlamak istemesi vergi adaletine olan inancıyla doğru orantılı gerçekleşmektedir. Vergi uyumu; mükellefin vergiyi zorlama olmaksızın ödemek istemesini, kanun hükümlerine riayet ve vergi ödev ve bildirimlerinin zamanında yapılması gibi unsurları içermektedir.¹¹² Mükellefin vergiye ve vergi düzenine uyumsuzluğunda ise pek çok faktör etkili olmaktadır. Vergi uyumsuzluğunun ve dolayısıyla vergisel düzene uyumsuzluğun nedenlerini mükellef nezdinde gerçekleşenler ve devlet/vergi idaresi nezdinde gerçekleşenler olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Bu sebeplerden mükellef nezdinde gerçekleşenlere; mükellefin vergi ahlakı, hissettiği vergi yükü, vergi sisteminin adaletine olan inancı ve vergi etiği gibi hususları örnek verebiliriz. Devlet/vergi idaresi sebepli vergi uyumsuzluğu nedenleri ise vergi oranlarının yüksek belirlenmesi, denetim sıklığı (düşük olması) ve ceza oranları (düşük olması) örnek verilebilir.¹¹³

¹¹¹ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, md.6, R.G. Tarihi: 20.01.1982, R.G. Sayısı: 17580.

¹¹² Naci Tolga Saruç, **Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama**, Ankara: Seçkin, 2015, s.23.

¹¹³ İsmail Kitapçı, **Vergi Etiği - Vergi Psikolojisi**, Ankara: Seçkin, 2015, s.145.

Usulsüzlük kabahatlerinin temel nedenini vergi uyumsuzluğu olarak belirtebiliriz. Nitekim yukarıda sayılan vergi uyumsuzluğunu doğuran nedenler, genel anlamda usulsüzlük kabahatinin oluşumunda da rol oynamaktadır. Ancak bunlardan vergi etiği usulsüzlük kabahatiyle doğrudan ilişkilendirilebilir. Çünkü vergi etiği; mükellefin devletle olan vergi ilişkisinde, vergi ödev ve yükümlülüklerine, vergi suç ve cezalarına karşı olan tutum, davranış ve değer yargılarını içerir.¹¹⁴ Dolayısıyla usulsüzlük kabahatlerinin birincil sebebi vergi etiği de dediğimiz içsel motivasyondan kaynaklanmaktadır.¹¹⁵

Bir başka neden mükelleflerin, işlemiş oldukları usulsüzlük kabahati nedeniyle karşılaşacakları cezaya rağmen bu fiili gerçekleştirmeyi tercih etmeleridir. Başka deyişle mükelleflerin usulsüzlük fiilini gerçekleştiren mükellefin sağlayacağı faydayı, yakalanmaları durumunda kesilecek ceza karşısında reva görmeleri, fiilin işlenmesi kararının verilmesinde etkili olmaktadır.¹¹⁶ Cezalar, mükelleflerin vergi düzenine uyumsuzluğunda farklı açılardan etkili olabilmektedir. Nitekim yapılan çeşitli araştırmalarda ceza oranlarının yüksekliği, yakalanma inancı ve lekeleyici cezalandırmalar ile mükelleflerin düzene uyumsuzluğu arasında pozitif bulgular elde edilmiştir.¹¹⁷ Cezaların usulsüzlük kabahatlerine bir başka etkisi ceza zamanaşımı yönündendir. Zira vergi sistemimizde ceza zamanaşımı süreleri özel hukuk ilişkilerinde uygulanan zamanaşımı sürelerine göre hayli kısadır.¹¹⁸ Usulsüzlük fiillerinde, usulsüzlüğün işlediği vergilendirme dönemini takip eden yıldan başlayarak 2 yıl içinde; özel usulsüzlük fiillerinde ise özel usulsüzlük fiilinin işlendiği dönemi takip eden dönemin başından başlayarak 5 yıl içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmezse ceza zamanaşımına uğrar. Bu süreler, bahsedilen kabahatlerin tespiti ve ceza tebliğ edilmesi işlemlerini zorlaştırmakta ve mükelleflerin yakalanabilme ihtimalini azaltmaktadır. Dolayısıyla da mükelleflerin kabahat işleme eğilimleri artmaktadır.

B. USULSÜZLÜK YAPTIRIMLARININ AMAÇLARI

Usulsüzlük cezalarının amacı doğru tespit edilebilirse, hukuki niteliği/haklılığı da ortaya konulmuş olacaktır.¹¹⁹ Vergi para cezalarını gerektiren usulsüzlük fiilleri, devletin gelirlerine dolaylı olarak zarar veren ya da daha doğru ifadeyle zarar verme tehlikesi bulunan

¹¹⁴ Kitapçı, s.91.

¹¹⁵ Serdar Çiçek, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Elif Ayşe Şahin, “Vergiye Uyum Sürecinde Davranışsal Yaklaşım: Mükellef Davranışları ve Tipolojileri”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Vol:27(39), 2019, s.225.

¹¹⁶ Çomaklı, s.159.

¹¹⁷ Yaşar Ayyıldız, “Vergi Mükelleflerinin Suç ve Ceza Algısı: Türkiye Alan Araştırması”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt:51, Sayı:598, 2014, ss.20-21.

¹¹⁸ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.49.

¹¹⁹ Centel, Zafer ve Çakmut, s.515.

fiillerdir. Vergi para cezaları ise vergi kurallarına uymanın getirdiği mali yükten daha büyük fedakârlık gerektirmesi dolayısıyla vergi kanunlarına aykırılığın yaptırımı niteliğindedir. Kanuna karşı gelen faile uygulanan para cezası yaptırımlarıyla; sonraki benzer kabahatlerin önlenmesi ve çoktan gerçekleşmiş bulunanların ise cezalandırılması amaçlanır.¹²⁰ Zira amaç devlet tarafından uğranılan zararın tazmin edilmesi veya zamlandırılması değil, zararı aşan ölçüde cezalandırarak failin olası kabahatlerinin engellenmesidir.¹²¹ Bu doğrultuda kanun koyucu fiillerin - usulsüzlük/özel usulsüzlük fiillerinin- farklılıklarına göre nispi ya da maktu cezalar öngörür. Bizce de usulsüzlük yaptırımlarının amacı her ne kadar uğranılan zararın tazmin edilmesi olmasa da doktrinde bu yaptırımların amaçlarının ceza, tazmin veya zam olduğu üzerine farklı görüşler bulunmaktadır.¹²² Zira usulsüzlük yaptırımları ile vergisel düzen ve dolayısıyla uyumlu mükellefler korunurken; öte yandan sisteme karşı gelen mükellefler cezalandırılmakta ve/veya uyumlu mükelleflerin haklarına saygısızlığının bedelini tazmin suretiyle ödeyebilmektedirler.¹²³ Nitekim piyasa mekanizmasında da gerçekleşmesi istenilen bir şey finanse edilirken; gerçekleşmesi istenilmeyen bir durum için ceza kesme yöntemine başvurulmaktadır.¹²⁴ Dolayısıyla devlet de usulsüzlük cezaları ile bu mantığın içselleştirilmiş bir modelini göstermektedir. Vergi (para) cezalarının niteliğine ilişkin bu farklı görüşler ileriki bölümlerde ele alınacağından burada bu kadarına değinmekle yetiniyoruz.

C. USULSÜZLÜKLERİN İŞLEVLERİ

Usulsüzlük müessesesi, mükellefler ve usulsüzlük fiillerinden sorumlu olabilecek diğer kimseler bakımından incelenme olasılığı; incelenen mükellefler bakımından ceza alma olasılığı ve usulsüzlük cezalarının şiddeti bakımından etkili olabilmektedir.¹²⁵ Bu kanallardan incelemeler aracılığıyla, daha sonra vergi ziyaına neden olabilecek olan usulsüzlük kabahatleri tespit edilmekte, dahası mükellefler ilerideki daha ağır yaptırımlardan(vergi ziyayı yaptırımları) usulsüzlük cezası ile bir nevi korunmuş olmaktadır.¹²⁶ Başka bir deyişle usulsüzlük kabahatinden vergi ziyayına giden yolda; usulsüzlük cezaları, vergi ziyayını önlemede uyarıcı bir fonksiyon da görmektedir.¹²⁷ Ayrıca inceleme sonunda mükellefin kabahatli bulunmadığı tespit

¹²⁰ Şenyüz, s.30.

¹²¹ Danıştay İBK, 12.6.1980, E.1977/1, K.1980/2.

¹²² Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.45.

¹²³ Funda Başaran Yavaşlar, “Usulsüzlük Kabahatlerinin İşlevselliği”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:11, Sayı:123, 2015, s.22.

¹²⁴ Cahit Şanver, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:15, Sayı:29, 2017, ss.92-93.

¹²⁵ Şanver, s.93.

¹²⁶ Gökhan Özçubuk, “Vergi Usul Kanunu 353. Maddesinde Yer Alan Bazı Fiiller İçin Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemez Mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:395, Temmuz 2014, s.77.

¹²⁷ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.109.

edilecek olsa bile; vergisel usul kurallarına uyulması inceleme işlemlerini kolaylaştırıcı nitelikte bir görev üstlenmiş olacaktır.¹²⁸

Usulsüzlük cezaları, defter belge düzeninin sağlıklı işlemlerini ve her türlü bildirimin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasını sağlayarak, vergilerin tahakkukunun sağlanmasına da hizmet etmektedir.¹²⁹ Zira beyana dayanan vergi sistemimizde defter, kayıt ve belgelerin kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilmeleri ancak vergi kanunlarında öngörülen usul kurallarına uygun düzenlenmelerine/alınip-verilmelerine bağlıdır.¹³⁰

III. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

A. GENEL AÇIKLAMA

Vergi kanunlarına aykırı fiiller genel olarak iki grupta toplanabilir. Bunlar: kamu düzenini ihlal eden hukuka aykırılıklar ve idari düzeni ihlal eden hukuka aykırılıklar. Bu bağlamda kamu düzenine aykırılık teşkil eden fiillere uygulanan cezalar da kamusal cezalar olarak nitelendirilmektedir.¹³¹ Usulsüzlük kabahatlerine karşı uygulanan cezaların niteliği konusunda ise; vergi suçlarına uygulanan para cezalarının aksine farklı görüşler bulunmaktadır. Nitekim vergi suçlarına uygulanan cezalar adli yargı mercileri tarafından belirlendiğinden ceza hukuku alanına özgü cezalar olarak da nitelendirilirler. Usulsüzlük fiilleri, birer kabahat olduklarından bunlara idari unsur karışmış olduğu için, usulsüzlük kabahatlerine uygulanacak cezaların da niteliği konusunda farklı görüşlerin ortaya çıktığı söylenebilir. Bu doğrultuda usulsüzlük cezalarının niteliğine ilişkin görüşler aşağıda ele alınmaktadır.

B. USULSÜZLÜKLERE UYGULANAN YAPTIRIMLARA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

1. Vergi Zammı Görüşü

Vergi zammı görüşüne göre, usulsüzlük cezası aslında ceza niteliğinde olmayıp; verginin fiskal (mali) amacına paralel olarak kamu harcamalarına finansman sağlayan bir vergi/misil zammıdır. Usulsüzlük cezalarının şahsi olması gerekçesi ile vergi zammı görüşü

¹²⁸ Candan, s.229.

¹²⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.173.

¹³⁰ Candan, ss.242-243.

¹³¹ Mehmet Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.169.

eleştirilmektedir. Şöyle ki; usulsüzlük cezalarının vergi zammı olduğu kabul edilirse, ölüm halinde mirasçıların, vergi aslında olduğu gibi usulsüzlük cezaları bakımından da sorumluluğunun gündeme gelmesi gerekirdi. Oysaki usulsüzlük cezaları bakımından, usulsüzlük fiilini icra edenler veya kanun hükümlerinde saklı diğer kimseler sorumludur.¹³² Mirasçıların sorumluluğu yoktur. Kaldı ki usulsüzlük cezası kesilmesine neden olan fiil ile vergiyi doğuran olay farklı iki hukuki kurumdur.¹³³ Önceleri savunulan bu görüş günümüzde terk edilmiş görünmektedir.

2. Tazminat Görüşü

Tazminat görüşüne göre vergi cezaları, devlet hazinesinin zarara uğraması nedeniyle, bu zararın karşılığı olarak hükmedilen parasal yaptırımlar olarak görülmüştür.¹³⁴ Yalnızca vergi ziyai cezası bakımından işlerlik kazanabilecek bu görüşün usulsüzlük cezaları bakımından geçerli olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü usulsüzlük fiilleri, hazineyi doğrudan zarara uğratmamakta; bir sonraki aşamada zarara uğratabilecek tehlikeli bir durumda bırakmaktadır. Dolayısıyla usulsüzlük fiillerinde ortada tazmin edilebilecek bir zarar söz konusu değildir. Kaldı ki vergi ziyai cezasının tazminat borcu olduğuna ilişkin görüş de tazmin borcunun mirasçılara geçiyor olması gerekçesiyle ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine aykırı olması bakımından eleştirilmektedir.

3. Ceza Hukuku Anlamında Para Czası Olduğu Görüşü

Ceza hukuku anlamında para cezası, mutlak ceza teorisine göre failin kusurluluğu oranında denkleştirmeyi öngörerek adaletin sağlanmasında rol oynar/oynamalıdır.¹³⁵ Nisbi ceza teorilerine göre ise para cezası, ileride gerçekleştirilebilecek hukuka aykırılıkların önüne geçilmesini sağlar/sağlamalıdır.¹³⁶ Vergi suçlarına verilen cezaları uygulayacak mercilerin mahkemeler olması sebebiyle bu cezaların ceza hukuku anlamında ceza olması bakımından duraksama yoktur. Fakat usulsüzlük kabahatlerine gelindiğinde; gerek bu fiillere uygulanan cezalara idari bir unsurun karışmış olması nedeniyle, gerekse fiilin ihlal ettiği alan itibarıyla bu fiillere uygulanan yaptırımların niteliği konusunda duraksamalara sebep olmuştur. Doktrinde bir görüşe göre, vergi para cezasının ihlalle meydana gelen zararı aşması halinde, ceza gerçek

¹³² Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.448.

¹³³ Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s.219.

¹³⁴ Süheyl Donay, **Para Cezaları**, İstanbul: Kervan Yayınları, 1972, s.123.

¹³⁵ Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Ankara: Seçkin, 2019, s.483.

¹³⁶ Öztürk ve Erdem, s.485.

anlamda bir kamu cezası olmaktadır.¹³⁷ Ancak usulsüzlük fiillerinde olduğu gibi hazine doğrudan bir zarara uğramamaktadır. Usulsüzlük cezalarında hazine zararı söz konusu olmadığı halde doktrinde bu cezaların ceza hukuku anlamında ceza olduğu kimi düşünceler tarafından savunulmaktadır.¹³⁸ Zaten vergi para cezalarının ve/veya usulsüzlük cezalarının gerçek anlamda kamu cezası olmadığını savunanlara göre, bu cezaların esas amacı suç işlenmesini tehdit etmek ve cezalandırmak olup¹³⁹, tenkil amacı dahi ikinci planda kalmaktadır.¹⁴⁰ Bir başka açıdan bu görüşü savunanlara göre vergi para cezası, vergi alacağını da güvence altına da almalıdır, oysaki ceza hukuku anlamında para cezasının böyle bir amacı yoktur. Dolayısıyla usulsüzlük cezaları da ceza hukuku anlamında birer ceza değillerdir.¹⁴¹

4. İdari Yaptırım Görüşü

Usulsüzlük kabahatlerine uygulanan cezalarda idarenin (vergi idaresi¹⁴²) yetkisi söz konusu olduğu için bu görüş sahipleri, cezanın niteliğinden ziyade uygulayıcısını temel alarak usulsüzlük cezalarının idari bir yaptırım olduğunu ileri sürmüşlerdir.¹⁴³ Ancak adli yaptırımları tatbik eden mercilerin (yargı makamlarının); yürütme makamı karşında bağımsız olmaması halinde, adli yaptırımlar/cezalar da idari olmaktan öteye gidemeyecektir.¹⁴⁴ Nihayetinde idari yaptırım görüşü diğer görüşlerden farklı olarak, usulsüzlük cezasının hangi türden bir ceza olmasının tespitinden ziyade nitelendirilmesine ilişkin bir görüştür.

Bir diğer konu usulsüzlük kabahatlerinin cezalandırılmasında idarenin bulunduğu konumdur. Usulsüzlük fiilleri, idarenin (vergi idaresinin) düzenine ilişkin aykırılıklar taşırken; bu fiilleri gerçekleştiren kimseler kabahatli (ceza hukuku terminolojisi ile “fail”), idare ise mağdur konumunda yer almaktadır. Bu ceza ilişkisinde idare tarafı, aynı zamanda cezanın uygulayıcısı da olduğu için deyim yerindeyse hem mağdur hem de hâkim sıfatına sahiptir.¹⁴⁵ Ayrıca idare, ceza hukuku anlamında para cezalarından farklı olarak, usulsüzlük cezalarında hata olması durumunda bunları düzeltme yetkisine de sahiptir.¹⁴⁶

¹³⁷ Donay, s.166.

¹³⁸ Candan, s.81.

¹³⁹ Gölcüklü, s.139.

¹⁴⁰ Donay, s.157.

¹⁴¹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.448.

¹⁴² 213 sayılı VUK m. 365: “Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir.”.

¹⁴³ Candan, s.83.

¹⁴⁴ Gölcüklü, ss.136-137.

¹⁴⁵ Gölcüklü, s.136.

¹⁴⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.449.

C. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN KABAHAT KATEGORİSİNDE YER ALMASI

Hukuka aykırı bir fiil, tarihte çeşitli dönemlerde cürüm/cünha/kabahat ya da suç/kabahat olarak nitelendirilmiştir. Günümüz Türk hukuk sisteminin de benimsediği ayrıma göre ise hukuka aykırı bir fiil suç ya da kabahat olarak sınıflandırılmaktadır. Ülkemiz kabahat/ceza teorisine göre ise karşılığında idari yaptırım öngörülen haksızlıklara kabahat adı verilmiştir. KK'da birtakım kabahatler (emre aykırı davranış, dilencilik, kumar, sarhoşluk vb.¹⁴⁷) sayılsa dahi; tüm kabahatleri tek bir kanun bünyesinde toplamanın mümkün olmaması nedeniyle özel kanunların da birtakım kabahatleri düzenlemesini gerektirmektedir. VUK da vergi cezaları kısmında usulsüzlük fiillerini düzenlemiştir. Kanun koyucu usulsüzlük fiilleri karşılığında ya VUK'a bağlı cetvele göre maktu şekilde para cezaları öngörürken ya da özel usulsüzlük fiillerinde olduğu gibi nispi vergi para cezaları öngörmüştür. Sonuçta her iki sınıf usulsüzlük fiilleri bakımından parasal nitelikte vergi cezaları düzenlenmiştir.

İdari para cezaları KK'nın üçüncü bölümü olan *İdari Yaptırımlar* kısmında düzenlenmiş bulunmaktadır. Usulsüzlük fiillerine uygulanan nispi veya maktu vergi cezaları da bunlara karar veren makamın vergi idaresi olması hasebiyle birer idari para cezasıdır. Dolayısıyla karşılığında idari bir yaptırım uygulanacak olan usulsüzlük fiilleri kabahatten başka bir şey değildirler.

Kabahatler hazine zararına neden olup olmamaları bakımından; zarar kaybına neden olanlar zarar kabahati, zarara neden olmamakla birlikte hazine zararı tehlikesi doğuranlar ise tehlike kabahati olarak sınıflandırılabilir. Usulsüzlükler ise bu ayrımda; hazine kaybına neden olmadıklarından tehlike kabahati olarak nitelendirilebilir.¹⁴⁸

D. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN VE YAPTIRIMLARININ İDARİ MERCİLERCE BELİRLENMESİ: HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ

Belirlilik ilkesi genel anlamıyla kanunların uygulanması karşısında kişilerin kendi durumlarını hukukten öngörebilmelerini sağlar. Yani kişilerin hangi fiilleri gerçekleştirdiklerinde hangi yaptırımlarla karşılaşacaklarını önceden bilmeleri belirlilik ilkesi ile ifade edilmektedir. Ancak belirlilik ilkesinden, yasal belirliliği de kapsayan hukuki belirliliğin anlaşılması gerekir. Çünkü belirliliğin yalnızca yasa ile düzenlemeler yapılarak sağlandığı söylenemez. Yasalarla

¹⁴⁷ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, md 32 vd.

¹⁴⁸ Ak, s.160.

beraber mahkeme içtihatları ve idari işlemler de hukuki belirliliğin sağlanmasında rol oynar. Hukuki belirlilik ilkesinde önemli olan, bir hukuk normunun uygulanmasına ilişkin sonuçların hukuki düzlemde öngörülebilir nitelikte olmasıdır.¹⁴⁹ Ancak suçta ve cezada kanunilik ilkesinin yaşama geçirilebilmesi için; idarenin tasarrufları ile düzenlenen eylemlerin suç (kabahat) kabul edilememesi dolayısıyla suçun (kabahatin) ve cezasının yasada açıkça yer alması gerekir.¹⁵⁰ AYM'nin başka bir kararına göre “*kanuni düzenlenmelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir tereddüde ve şüpheye yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu tedbir içermesi*” belirlilik ilkesi açısından bir gerekliliktir.¹⁵¹ Belirlilik ilkesi yalnızca mükelleflerin idareye karşı hukuki güvenliklerinin sağlanması işlevini gerçekleştiriyor gibi görünse de bundan ibaret değildir. Aksine mükelleflerin hukuki güvenliklerini sağlarken idarenin (vergi idaresi) istikrarını da temin etmektedir.¹⁵²

İnsan Hakları Avrupa Vergi Mahkemesi (İHAM) kanun metninden hangi davranışların sorumluluğa neden olabileceğinin anlaşılabilir olması gerektiğini kabul etmekle birlikte hukuk kurallarının, toplumun değişen yapısına uyum sağlayabilmesi bakımından gerekli esnekliği de taşıması gerektiğini de belirtmiştir.¹⁵³ Ancak hukuk sistemimizde kabahat sayılan fiilleri düzenleme konusunda tanınan esnekliğin, bu fiillere uygulanacak cezaları belirleme konusunda sağlandığı söylenemez.¹⁵⁴ Çünkü kabahatlerde kanunilik ilkesi, kanunsuz yaptırım olmadığı yönünden mutlak olarak uygulanırken¹⁵⁵; kanunsuz kabahat olmayacağı yönünden, kanunun belirlediği sınırlar içinde idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle belirlemeler yapabileceği gerekçesiyle mutlak olarak uygulanmamaktadır.

İdareye kanunun belirlemiş olduğu sınırlamalar içinde düzenlemeler yapabilme yetkisi sağlanırken, bu yetkinin nasıl kullanılacağı hususu açıkça düzenlenmemiştir. Her ne kadar kullanılış biçimi gösterilmese de bu yetkinin; tebliğ, genelge gibi talî işlemlerle kullanılması kanunun ruhuna aykırı olacaktır.¹⁵⁶ AYM'nin bir kararına¹⁵⁷ göre de “*idari suç ve cezalar ile adli suç ve cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından*”; idari suçların (kabahatler) da AY'nın 38. maddesinde yer alan suç ve cezalarda kanunilik ilkesine tabi olması gerekmektedir. Ancak “*yasama organının ağır işleyen yapısı ile ekonomik ve teknik hayatın hızla değişen ve gelişen*

¹⁴⁹ AYMK, T:28.09.2017, E:2017/144, K:2016/198, R.G Tarihi: 18.10.2017, R.G. Sayısı: 30214.

¹⁵⁰ AYMK, T:30.09.2005, E:2005/78, K:2005/59, R.G. Tarihi: 13.07.2006, R.G. Sayısı: 26227.

¹⁵¹ AYMK, T:26.12.2013, E:2013/67, K:2013/164, R.G. Tarihi: 27.3.2014, R.G. Sayısı: 28954.

¹⁵² Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 26.Bası, 2017, s.48.

¹⁵³ Hakeri, s.22.

¹⁵⁴ Şenyüz, s.37.

¹⁵⁵ Ekinci, s.28.

¹⁵⁶ İnan ve Demir, s.82.

¹⁵⁷ AYMK, T:31.05.2017, E: 2017/103, K:2017/108.

*şartlar*¹⁵⁸”ı göz önüne alındığında; suç ve cezalarda uygulanan kanunilik ilkesinin kabahatler açısından daha esnek uygulanması gerektiği de ortadadır. Usulsüzlükler bakımından konuya bakıldığında ise; usulsüzlük fiillerinin ve cezalarının idare tarafından belirlenmesi, fonksiyon gaspını da beraberinde getirmektedir. AY’nın 7.maddesine göre “*yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir. Bu yetki devredilemez.*” Bu açıdan idarenin, idari bir işlemle bir usulsüzlük kabahati veya usulsüzlük cezası tesis etmesi, yasama (kanun yapma) yetkisinin kullanımı anlamına geleceğinden kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Devletin, idarenin istikrarını sağlayabilmesi ise ancak hukuk devleti sıfatıyla; eylemlerinde ve işlemlerinde hukuk kurallarına uygun hareket etmeli ve kendisini bağlı saymasıyla mümkündür. Bu doğrultuda kabahatlerde de kanunilik ilkesi sağlanarak idarenin takdir yetkisinin sınırı daraltılmalıdır. Zira usulsüzlük cezalarının tesis edilmesinde kanuniliğinin sağlanması halinde de; idarenin, temel hak ve özgürlüklerden olan mülkiyet hakkına ceza aracılığıyla keyfi müdahalesinin de önüne geçilecektir.¹⁵⁹

Doktrinde usulsüzlük cezalarının¹⁶⁰, her yıl VUK mük. 414. maddesi kapsamında yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanmasının kanunilik ilkesine aykırı olduğu yönünde görüşler mevcuttur.¹⁶¹ Ancak kanaatimizce söz konusu uygulama VUK hükümlerine aykırılık teşkil etmemektedir. Zira kanun hükümleri, yine kanundaki diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alınarak uygulanacaktır. Şöyle ki Hazine ve Maliye Bakanlığı yeniden değerlendirme oranlarını ilan ederken kendisine verilen bağlı yetkiyi kullanmaktadır.¹⁶² Çünkü yeniden değerlendirme oranı zaten kanunun mük. 298. maddesinde tanımlanmakla beraber; HMB’nin yetkisi sadece malumun ilanına ilişkindir. Dolayısıyla yeniden değerlendirme oranının, kanunilik ilkesi ve daha özel olarak belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir. Yine Cumhurbaşkanı (CB)’nin kanunda belirlenen maktu had ve miktarlar üzerindeki yarıya kadar artırma/indirme; nispi hadler üzerindeki iki katına kadar artırma/yarıya kadar indirme/kanuni seviyesine getirme yetkilerini de bu kapsamda belirlilik ilkesinin uzantısı olarak kabul etmek gerekir.¹⁶³

VUK m. 365’e göre vergi cezalarını kesme yetkisi “*olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi*”ndedir. Vergi dairesi bu yetkisini yoklama ve

¹⁵⁸ AYMK, T:31.05.2017, E: 2017/103, K:2017/108.

¹⁵⁹ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Özel Sayı: Polat SOYER’e Armağan, 2014, s.1265.

¹⁶⁰ Yeniden değerlendirme uygulamasının, KK. 17. Maddesinin *Bu fıkra hükmü, nispi nitelikteki idari para cezaları açısından uygulanmaz* hükmü gereği; nispi cezalar bakımından uygulanmasının mümkün olmayışı nedeniyle burada bahsedilen cezalar, maktu usulsüzlük cezalarıdır.

¹⁶¹ Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, s.1280.

¹⁶² Bumin Doğrusöz, “Yeniden Değerlendirme Oranı ve Etkileri”, **Dünya Gazetesi**, 15 Kasım 2016, Erişim Tarihi: 27.03.2020.

¹⁶³ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:59, Sayı:4, Aralık 2010, s.789.

vergi incelemesi sayesinde tespit ettiği vergi cezasını gerektiren olaylar üzerinde kullanmaktadır. Nitekim vergi dairesinin bu yetkisini usulsüzlükler üzerinde kullanabilmesi, ancak bu kabahatlerin tespit edilmesine bağlıdır. Zira Danıştay bir kararında¹⁶⁴ sevk irsaliyesinde fiili sevk tarihinin yer almadığından sebeple sevk irsaliyesinin hiç düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin yapılan tespite dayanarak kesilen özel usulsüzlük cezasını onayan Konya Bölge İdare Mahkemesi (BİM)'in 30.9.1998 sayılı kararını kanun yararına bozmuştur. Bu kararda sevk irsaliyesinin düzenlendiğine ve araçta bulunduğu dair bir tespit bulunduğundan dolayı usulsüzlük cezasını gerektirecek olaya ilişkin yapılmış mevcut tespit olmadığından hareketle BİM'in kararı kanun yararına bozulmuştur.

Usulsüzlük cezalarının tespite bağlı olarak kesilmesi kabul edildiğinde; birden fazla gerçekleştirilmiş usulsüzlük fiili tek bir tutanakla tespit olunursa tek ceza uygulanması icap edecektir.¹⁶⁵ Nitekim Danıştay bir kararında denetimler sırasında bir firmaya ait, nüshalarında sıra numarası bulunmadığı tespit edilen 136 fatura için kesilen ikinci derece usulsüzlük cezasının hukuka uygun olduğu yönündeki vergi mahkemesinin ısrar kararını; 136 faturanın usule uygun basılmamasını tek bir usulsüzlük eylemi sayarak bozmuştur.¹⁶⁶ Yine bir başka kararda ödeme kaydedici cihaz kullanan bir restoranın gün sonunda z raporlarını almadığına ilişkin tespitte, her gün için gerçekleştirilen usulsüzlük fiillerini aynı tutanakla tespit etmiş olsa bile ayrı birer tespit sayıldığı gerekçesiyle her bir gün için kesilen usulsüzlük cezasını hukuka uygun bulan vergi mahkemesi kararını bozmuştur.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Danıştay 3. Daire, E.1999/1497 K.1999/2415 T.10.6.1999.

¹⁶⁵ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s.843.

¹⁶⁶ Danıştay VDDK, E.1996/107, K.1997/385, T.10.10.1997.

¹⁶⁷ Danıştay 9. Dairesi, E.1999, K.2001/611, T.22.02.2001.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

USULSÜZLÜK FİİLLERİNDE SORUMLULUK ve USULSÜZLÜKLERİN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

I. USULSÜZLÜK FİİLLERİNİN İŞLENMESİ ve SORUMLULUK

A. USULSÜZLÜK KABAHAHLERİNİN UNSURLARI

Usulsüzlük kabahatleri, kanun normları ile usulsüzlük olarak belirlenen eylemlerin gerçekleştirilmesi ile işlenebilir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinin ancak kanunda belirlenen fiillerin işlenerek gerçekleşmesi sebebiyle bağı hareketli kabahatler oldukları kabul edilmektedir. Bu yüzden bir somut eylemin usulsüzlük kabahati olarak değerlendirilebilmesi için, eylemin tipiklik unsurunu yerine getirmesi yani kanunun soyut normlarına uygun olmasıyla mümkün olabilecektir.¹⁶⁸ Yine bir usulsüzlüğün meydana gelebilmesi için maddi ve manevi unsurları bünyesinde taşıması gerekir. Maddi unsurlar, hareket ve sonuç; manevi unsurlar kast veya taksirdir. Her bir usulsüzlük kabahati birtakım unsurları barındırmak mecburiyetinde olsa da unsurların hepsini taşıması gerektiği mutlak değildir. Bu unsurların her bir usulsüzlük bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Zira gerek usulsüzlük gerekse özel usulsüzlük kabahatlerinin işlenmiş sayılmasında kast yani bilme ve isteme unsurları aranmamaktadır. Yani usulsüz sayılan bir fiili gerçekleştiren kişi, taksir derecesinde kusuru bulursa dahi kabahati işlemiş sayılır.

Usulsüzlük kabahatleri, kanun deyişiiyle, vergi kanunlarındaki şekle ve usule ilişkin kurallara uyulmaması ile gerçekleşmektedir. Kanunda belirtilen eylemlerin gerçekleştirilmesiyle usulsüzlük kabahatleri işlenmiş olup ayrıca verginin kayba uğraması gibi herhangi bir neticenin gerçekleşmesine de gerek yoktur. Vergi ziyayı kabahatlerinin gerçekleşebilmesi için ise sonuç unsuru olarak vergi kaybının gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu yönüyle usulsüzlük kabahatlerinin bir sonucunun olması gerekmemektedir.¹⁶⁹ Usulsüzlük fiillerinde özel bir neticenin aranmaması; bu fiillerin maddi unsurunun hareket ve netice olarak kısımlara ayırmaksızın incelememize olanak sağlar. Çünkü bu kabahatler neticesi harekete bitişik kabahatlerdir.¹⁷⁰ Netice, bizzat kanunun emrettiği şekle ve usule ilişkin hükümlere aykırı olan usulsüzlük fiillerinin kendisidir.

¹⁶⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.33.

¹⁶⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.467.

¹⁷⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.173.

Yani hareket ile netice unsuru iç içe geçmiştir.¹⁷¹ Benzer şekilde verginin ziyaa uğratılmaksızın, vergi kanunlarında yer alan şekle ve usule ilişkin düzenlemelere özel usulsüzlük fiilleri ile aykırı davranılması halinde de netice aranmaksızın usulsüzlük kabahatinin işlendiği kabul edilip cezalandırılacaktır. Nitekim (genel) usulsüzlüklere paralel olarak düzenlenen ancak daha nitelikli görülen özel usulsüzlük fiilleri de neticesi harekete bitişik kabahatlerdendir.

B. USULSÜZLÜK FİİLLERİNDE KABAHAHLİ

Usulsüzlük kabahatlerinde sorumluluğunun doğması; kanunda sayılan usulsüzlük kabahatlerini doğuracak fiillerin icra edilmesi ile gerçekleşir. Usulsüzlük kabahatlerinden sorumlu olabilme ehliyetini, “usulsüzlük kabahati ehliyeti” şeklinde nitelendirecek olursak; usulsüzlük kabahati ehliyetine sahip olunabilmesi için gerçek veya tüzel kişilik arasında farklılık bulunmamaktadır. Nitekim hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler usulsüzlük kabahati ehliyetine sahiptirler. Hal böyle iken “fail” kelimesi tam anlamıyla usulsüzlük fiillerinden sorumlu tutulabilecek kimseleri karşılamamaktadır. Zira TCK’ya göre ancak gerçek kişiler fail olabilir. Fakat usulsüzlük kabahatleri sebebiyle tüzel kişiliklere de yaptırımlar uygulanabilecektir. Sonuçta usulsüzlük fiilleri bakımından sorumlu olabilecekleri kapsayan bir kavram olarak “vergi kabahatlisi” kullanılabilir.

Usulsüzlük fiillerinden/kabahatlerinden mükellefin öncelikle kendisinin sorumlu olması esastır. Ancak bazen fiilin mükellef değil de onun adına bir başkası tarafından işlenmesi, bazen usulsüzlük kabahatlerinin özgül kabahat olması dolayısı ile ancak mükellef dışında belirli kişiler tarafından işlenebilmesi, bazen ise tüzel kişilerin sorumlu olduğu durumlarda usulsüzlük fiillerinin, tüzel kişiliğin organları tarafından işlendiği hallerde sorumlular mükellef olmayan kimseler olacaktır. Usulsüzlük fiillerinden sorumlu olanlar aşağıda gerçek kişiler ve tüzel kişiler bakımından olmak üzere ikiye ayrılacak, ardından özellikli durum olan müteselsil sorumluluk ele alınacaktır.

C. USULSÜZLÜK FİİLLERİ ve SORUMLULUK

1. Gerçek Kişiler Bakımından Sorumluluk

Vergi kanunlarında vergi ödevlerini şahsen yerine getirmesi gereken ve ehil bulunan gerçek kişiler, usulsüzlük kabahatlerinden sorumlu olup; vergi yaptırımlarının bu kişilere

¹⁷¹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.467.

kesilmesi gerekir.¹⁷² Hatta usulsüzlük kabahatlerinden dolayı anılan kişilerin sorumlu tutulabilmesi için kast derecesinde kusuru bulunması dahi gerekli değildir. Bu haliyle usulsüzlük kabahatleri taksirli olarak da işlenebilmektedir. Usulsüzlük kabahatlerinden ötürü idari yaptırım uygulanacak kişiler vergi mükellefleri veya vergi sorumluları olabileceği gibi, bu kişilerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişiler veya kanunlarda belirtilen diğer kişiler de olabilir.¹⁷³ Usulsüzlük kabahatlerinden birinin vergi mükellefi/sorumlusu olmayan bir kişi (kabahatli) tarafından işlenmesi halinde, kabahatli ve ceza sorumlusu kavramları bu duruma bağlı olarak farklı anlamlar kazanacaktır. Çünkü bu durumda usulsüzlük kabahatini işleyen kişi kabahatli sıfatını alacakken; mükellef veya vergi sorumlusu, ceza sorumlusu sıfatını alacaktır.

Usulsüzlük fiillerinin işlenmesinden sonra bu fiillere uygulanacak yaptırımı (cezayı) kesme konusunda mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetkili kılınmıştır. Nitekim “mükellefin bağlı bulunduğu” ibaresinden cezayı tespit edecek/uygulayacak vergi dairesinin bu yetkiyi haiz olabilmesinin sebebi, ceza sorumlusu olarak mükellefin sorumluluğunun dikkate alınmasındandır. Ancak usulsüzlük kabahatlerinin mükellef veya vergi sorumlusu tarafından bizzat gerçekleştirmesi halinde ise ceza bunlara kesilecek olup ceza sorumlusu ve fail sıfatları bu kimseler nezdinde birleşecektir.¹⁷⁴

KK’ya göre kabahatler hem kasten hem de taksirle işlenebilirler. VUK’ta da usulsüzlüklerin taksirle işlenemeyeceğine dair özel bir düzenleme bulunmadığından; KK’da yer alan bu hüküm usulsüzlükler bakımından da geçerlilik kazanmaktadır. Dolayısıyla usulsüzlük fiillerinin yukarıda sayılan kimseler tarafından işlenmesi halinde bu fiillerden sorumlu olunabilmesi için en azından taksirle hareket edilmiş olması gerekmektedir. Bu yönüyle vergi usul hukuku sorumluluk yönünden kusur sorumluluğunu benimsemiş bulunmaktadır.

Usulsüzlük kabahatlerinde gerçek kişiler bakımından özellik arz eden bir husus, yükümlünün sorumlu tutulmayacağı durumlardır. Yükümlünün sorumlu tutulamaması, yükümlüler tarafından yerine getirilmesi gereken işlerin üçüncü kişilerce gerçekleştirildiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu durumlar; iş ve işlemlerde vekil kullanılması, yükümlünün küçük veya kısıtlı olması, ölüm halinde sorumluluk ve mükellefin iradesi dışında gelişen olaylardır. Mükelleflerin küçük veya kısıtlı olmaları durumunda, işlemler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir. Kişiliği sona erdiren en doğal neden olan ölüm halinde ise işlemler yasal mirasçılar tarafından yerine getirilecektir. Dolayısıyla bu temsil hallerinde kanuni temsilcinin ve yasal mirasçıların sorumluluğu söz konusudur. Usulsüzlük fiillerinin mükellefin

¹⁷² Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.137.

¹⁷³ Ak ve Çomaklı, s.159.

¹⁷⁴ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.143.

iradesi dışında gelişmesi halinde ise zaten mükellefe kusurluluk atfedilemeyeceğinden sorumluluk söz konusu olmayacaktır. İş ve işlemlerin vekil aracılığıyla yürütüldüğü durumda ise vekilin sorumluluğuna gidilebilmesi için; vekâletin usulsüzlük fiillerini gerçekleştirmeye elverişli olacak nitelikte bulunması gerekir.¹⁷⁵

Usulsüzlük fiillerinden sorumlu olan birincil gerçek kişi mükelleftir. Ancak usulsüzlük kabahatlerinin üçüncü kişiler tarafından da işlenebilmesi mümkündür. Öncelikle genel usulsüzlük kabahatlerinde değerlendirildiğinde; birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler arasında yalnızca belirli mükellefler tarafından işlenebilen fiiller de bulunmaktadır. Bunlar özgü kabahatler olarak da tanımlanabilir. Bunlardan ilki, muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından zirai işletmelerini bildirmeye davet edilen çiftçilerin davete icabet etmemesi fiilidir. Görüldüğü üzere bu usulsüzlük kabahati yalnızca davete icabet etmeyen çiftçi kimseler tarafından işlenebilecektir. Dolayısıyla sorumluluk burada çiftçilere ait olacaktır. Ayrıca davete icabet edilmesine rağmen, beyanların süresinde yapılamaması veya istenilen bilgileri içerecek şekilde yapılamaması halinde bu kez de ikinci derece usulsüzlük kabahati işlenmiş olacaktır. Yine burada da çiftçilerin yalan veya yanlış beyanda bulunması söz konusu olduğundan sorumluluk kendilerine ait olacaktır. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi kabahatinin işlenebilmesi için ise öncelikle işe başlamayı bildirmeye zorunlu kişiler arasında sayılmak gerekir. VUK m. 153'e göre, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri ve kolektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlamaları halinde bu durumu zamanında bildirmekle yükümlüdürler. Dolayısıyla işe başlamanın zamanında bildirilmemesi kabahatinde vergi ödevlileri bu kimseler olup ancak bu kimseler sorumlu tutulacaktır. Ancak kurumlar vergisi mükellefleri bakımından bir durum özellik arz etmektedir. Türk Ticaret Kanunu (TTK¹⁷⁶) m. 27 uyarınca tescil talebinde bulunan mükelleflerin işe başlama bildirimleri, ticaret sicil memur(luk)ları tarafından ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında da VUK'un 153.maddesine binaen işe başlamanın zamanında bildirilmemesi usulsüzlük kabahati sebebiyle birinci derece usulsüzlük cezası uygulanabilir.

Diğer ücretliler üzerinden alınan GV'de tarh zamanı geçtiği halde verginin tahakkuk ettirilmemiş olması kabahatinin işlenmesi; kanun metninin lafzından da anlaşılacağı üzere yalnızca diğer ücretliler tarafından gerçekleştirilebilecektir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) m. 64'e göre diğer ücretliler şunlardır: kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında

¹⁷⁵ Edizdoğan, s.61.

¹⁷⁶ 6102 sayılı TTK md.359, R.G. Tarihi: 14/02/2011, R.G. Sayısı: 27846.

Çalışanlar, zel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar ve HMB tarafından bu kapsama alınanlardır. Sonuç olarak sözü edilen kabahat açısından ancak sayılan kimseler sorumlu olacaklardır.¹⁷⁷ Birinci derece usulsüzlüklerden VV beyannamesinin, VUK m. 342’de belirtilen sürede verilmemesi kabahati de yine özgü kabahatlerden olup mirası reddetmemiş olan mirasçılar tarafından işlenebilecektir.

VUK’un 247. maddesine göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler, indirimden faydalanmak isteyenler, GVK m. 2’de sayılan kazanç ve iratları elde edenler vergi karnesi almaya mecburdurlar. Vergi karnesi almaya mecbur bulunan bu kimseler, karnelerini süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde almamışsa ikinci derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar. Dolayısı ile vergi karnesini almamak kabahatini işleyebilecek olanlar sadece bu yükümlülükle zorunlu tutulanlardır.

Özel usulsüzler bakımından özgü kabahatlere örnek vermek gerekirse muhasebe programı üreticilerinin, bu programların üretilmesine ilişkin usul ve kurallara uymaması hali yalnızca bu kimseler tarafından mümkün olduğundan özgü kabahat olarak sayılabilir. Yine özgü özel usulsüzlük kabahatine HMB ile anlaşması bulunan matbaa işletmecilerinin, belge basımı ile ilgili bildirim ödevlerini yerine getirmemesi örnek verilebilir.

2. Tüzel Kişiler ve Diğerleri Bakımından Sorumluluk

Usulsüzlük kabahatlerinden kural olarak gerçek kişiler (mükellefler/sorumlular) sorumludurlar. Ancak VUK kapsamında yer alan usulsüzlük kabahatleri bakımından da uygulama alanı bulan KK’nın 8. maddesine göre; tüzel kişiliğin yerine getirmesi gereken iş/iřlemler¹⁷⁸ bakımından görev alan kimselerin bir kabahat işlemesi durumunda tüzel kişiliğe de yaptırım uygulanabilecektir. Esasında usulsüzlük kabahatini işleyenler bu durumda gerçek kişiler (tüzel kişiliğin organını oluşturan kişi ya da kişiler) olmakla birlikte ceza, tüzel kişiler adına uygulanmaktadır. Zira tüzel kişiler yürütme işlemlerini organları vasıtasıyla kullanırlar. Her ne kadar VUK m. 10’a göre vergisel ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirildiğinden bahsedilse de, tüzel kişiliğin yürütme işlemlerini yerine getiren gerçek kişilerin ortaya koydukları irade açıklamalarını, kanuni temsilcilerin irade açıklamalarından farklı değerlendirmek gerekir.

¹⁷⁷ Karne almak zorunda olan bu kişilerle birlikte hizmet erbabı çalıştıranların da müteselsil sorumlu olduğuna ilişkin açıklamalar için bkz. “Müteselsil Sorumluluk” başlıklı bölüm, s.50.

¹⁷⁸ 213 s. VUK’un 10. Maddesine göre tüzel kişiliğe düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Zira tüzel kişiliğin organı, kanuni temsilciden farklı olarak bizzat tüzel kişiliğin kendisidir. Ancak tüzel kişi ile organı arasında kanundan doğan bir kanuni temsilcilik ilişkisinin olduğunu söylemek de yanlış olmayacaktır.¹⁷⁹ Sonuçta tüzel kişiler, organlarının işleyecekleri kabahatler bakımından mali olarak sorumlu tutulmaktadırlar. Yani tüzel kişilerin idaresi ve tasfiyesinde usulsüzlük kabahatlerini işleyenlerden doğacak usulsüzlük cezaları tüzel kişiler adına kesilecektir.¹⁸⁰ Ancak gerçek kişilerin işlediği usulsüzlük kabahatlerinden dolayı tüzel kişiliğe ceza kesilmesinin, cezanın şahsiliği ilkesinden sapma oluşturduğunu belirtmek gerekir.

Tüzel kişiliğin organları tarafından işlenen usulsüzlük kabahatlerinden dolayı usulsüzlük cezası tüzel kişiliğe kesilse de, cezanın tüzel kişilik tarafından ödenmemesi halinde kabahati işleyen gerçek kişiye de başvurulabilmektedir. Nitekim VUK'a göre *mükellef ve sorumluların varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından* alınacaktır. Ancak küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin neden olduğu vergi cezaları bakımından usulsüzlük kabahatini gerçekleştiren gerçek kişiye başvurulması söz konusu değildir. Cezanın tahsilinde öncelikle tüzel kişiliğe başvurulmasının nedeni; hazinenin, alacağını güvence altına alarak cezayı en kolay ve hızlı biçimde tahsil etmek istemesidir.¹⁸¹

VUK, vergi cezaları ve dolayısıyla usulsüzlük cezalarından sorumlu tutulması gerekenler arasında kanuni temsilcileri de işaret etmiştir. Kanuni temsilcilerden ise temsil yetkisine haiz olanlar sorumlu olmakla birlikte; yönetim yetkisinin usulsüzlük cezaları bakımından isnat edilebilirlikte bir önemi bulunmamaktadır.¹⁸² Ancak temsil yetkisinin yönetim yetkisine haiz kişiler tarafından kullanılması durumunda bu kişiler cezalandırılır. Bundan dolayı usulsüzlük cezasının (kanuni) temsilciye uygulanabilmesi için, bu yetkinin tüzel kişilerde kimler tarafından kullanıldığının tespit edilmesi önem arz etmektedir.

Kanuni temsil yetkisi, şirket türleri itibarıyla farklı kimseler tarafından kullanılabilir. Anonim şirketler, yönetim kurulu tarafından temsil ve idare olunur ve esas şirket sözleşmesiyle belirlenmiş veya genel kurul tarafından seçilmiş bir veya daha fazla kişiden oluşur.¹⁸³ Yönetim kurulu, vergi ile ilgili ödevleri de yerine getirmekle yükümlü temsilci konumundadır. Usulsüzlük cezaları bakımından da sorumlu tutulabilecek kimseler yalnızca yönetim ve temsile yetkili olan

¹⁷⁹ Şenyüz, s.67.

¹⁸⁰ “Tüzel Kişilerin Sorumluluğu” başlığını taşıyan 213 sayılı VUK’un 333. Maddesine göre: “Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel tüzel kişiler adına kesilir.”.

¹⁸¹ Mutluer, s.186.

¹⁸² Recep Kaplan, “Yeni” Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 285, Haziran 2012, s.86.

¹⁸³ 6102 sayılı TTK md.359, R.G. Tarihi: 14/02/2011, R.G. Sayısı: 27846.

yönetim kurulu üyeleri olacaktır. Değilse şirket ortakları, kurucuların sorumluluğu söz konusu değildir.

Limited şirketler ise *kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkili* müdürler tarafından temsil ve idare olunurlar. Müdürler, yürütmeye ilgili işlemlerden ve dolayısıyla vergi ödevlerinden ve cezalarından da sorumlu konumundadırlar. Diğer tüm şirket türlerinden farklı olarak Limited şirketlerde ayrık bir düzenleme söz konusudur. Diğer şirketlerde; şirketten ve daha sonra kanuni temsilciden tahsil imkânı kalmayan usulsüzlük cezalarından şirket ortaklarının herhangi bir sorumluluğu doğmazken; limited şirketlerde şirketten tahsil edilemeyen usulsüzlük cezalarında, limited şirket ortakları sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olmaktadır.¹⁸⁴ Ancak vergi dairesi usulsüzlük cezaları nedeniyle hem şirket tüzel kişiliğine hem de şirket ortaklarına başvurmaz. Cezanın şirket tüzel kişiliğinden alınamayacağını anlaşılmamasının üzerine vergi dairesi ortaklara başvurabilecektir; çünkü şirket ortaklarının yükümlülüğü fer'i niteliktedir. Öte yandan limited şirket ortaklarının taahhüt edilen sermaye payını ödemiş olması veya ödemiş olmasının da sorumluluk üzerinde bir etkisi yoktur.¹⁸⁵ Son olarak sınırlı sorumluluk ilkesi yalnızca şirketin ortakları için geçerli olup; limited şirket müdürünün sorumluluğu, usulsüzlük cezalarının tamamı kadar olacaktır.

Kollektif şirketler ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek maksadıyla gerçek kişiler tarafından kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlandırılmamış olan bir şahıs şirketi türüdür. Kollektif şirketlerde temsil görevi ortaklardan her birisine aittir ve şirketin vergisel ödevlerini de yerine getirmek zorundadırlar. Kollektif şirketin, doğrudan vergi yükümlülüğü olmamakla birlikte, şirket ortakları vergi cezaları (usulsüzlük cezaları) bakımından sorumlu konumundadırlar. Dolayısıyla kollektif şirket ortaklarının usulsüzlük kabahatlerinden birisini işlemesi durumunda, usulsüzlük cezası ortaklar adına kesilecektir.¹⁸⁶ Aynı durum adi komandit şirketlerin komandite ortakları için de geçerlidir.¹⁸⁷

Kanuni temsilcilerin değişmesi, kimin sorumlu olduğu konusunda özellik arz eden bir durumdur. Çeşitli sebeplerden ötürü ticaret şirketlerinin kanuni temsilcinin değişmesi

¹⁸⁴ 6183 sayılı AATUHK madde 35: "Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar", ve AATUHK hükümlerine göre takibe tabi tutulurlar.

¹⁸⁵ Mustafa Yavuz, "Limited Şirketlerin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:345, Haziran 2017, s.136.

¹⁸⁶ Mutluer, s.187.

¹⁸⁷ Edizdoğan, s.68.

durumunda; değişimin, dönemin (vergi döneminin) hangi zamanında yapıldığına bakılmaksızın değişimin gerçekleştiği dönemin başından itibaren yeni kanuni temsilcinin sorumluluğu doğacaktır.¹⁸⁸

3. Müteselsil Sorumluluk

Vergi hukukunda ceza ve kabahatlerden, kural olarak ceza/kabahat yaptırımını gerektiren fiili işleyen kişilerin bireysel sorumluluğu esastır. Ancak bazı durumlarda kanun koyucu, hazinenin vergi alacaklarının ve vergi cezalarının tahsilatını kolaylaştırmak ve güvence altına almak amacıyla birden fazla kişiyi sorumlu tutmaktadır. Öğretide vergiler/vergi cezaları bakımından birden fazla kişinin ayrı ayrı sorumlu tutulmalarına müteselsil sorumluluk başka bir deyimle de zincirleme sorumluluk adı verilmektedir.¹⁸⁹ Hemen belirtelim ki müteselsil sorumluluk kurumu; asıl vergi/vergi cezası borçlusunun yanında ikinci derece kişilerin sorumluluğu olan müşterek (ortaklaşa) sorumluluktan farklıdır.¹⁹⁰ Ayrıca yine birden fazla kimsenin sorumluluğunun söz konusu olduğu iştirak müessesesi de müteselsil sorumluluktan farklıdır.¹⁹¹

Vergi hukukunda Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK), Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)¹⁹², AATUHK, DVK, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Emlak Vergisi Kanunu (EVK) ve VUK'ta müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.¹⁹³ Biz çalışmamızda bu sorumluluk hallerinden yalnızca VUK kapsamında yer alan usulsüzlük kabahatlerinden kaynaklanan müteselsil sorumluluk hallerini ele alacağız. Usulsüzlüklere ilişkin VUK'ta düzenlenen müteselsil sorumluluk hallerinden ilki I. derecede usulsüzlük cezasını gerektiren, diğer ücretlilerin GV'yi tarh zamanı geçtiği halde tahakkuk ettirmemeleri kabahatidir. Diğer ücretliler GVK m. 64'te sayılmış olup; bu kimseler, VUK'un 247. maddesi hükümleri uyarınca vergi karnesi alırlar ve bu karnede belirttikleri durumları üzerinden vergilendirilirler. Söz konusu I. derece usulsüzlük cezasından bu kabahati işleyen diğer ücretliler ile birlikte, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranlar da VUK m. 251 gereği müteselsilen sorumludurlar. Ancak kanun lafzından anlaşılaçağı üzere karnesiz hizmet erbabı çalıştıran kimselerden yalnızca kazancı basit usulde tespit edilen ticaret erbabının ve götürü gider usulünü

¹⁸⁸ Edizdoğan, ss.70-71.

¹⁸⁹ Şenyüz, s.70.

¹⁹⁰ Gözde Erkin, "Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasında Sorumluluk Müessesesi", **Leges Hukuk Dergisi**, Sayı:64, Nisan 2015, s.113.

¹⁹¹ Şenyüz, s.71.

¹⁹² 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, R.G. Tarihi: 21/06/2020, R.G. Sayısı: 26205.

¹⁹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss.87-88.

seçen gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Zira bu kimseler yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbaplarının karnelerini almalarını ve vergilerini ödemelerini temin etmek zorundadırlar.¹⁹⁴ Karnesiz hizmet erbabı çalıştırma ihtimali bulunan; karne almaya mecbur bulunan hizmet şoförlerini ve inşaat işçilerini çalıştıran kimseler müteselsil sorumluluğun kapsamı dışında tutulmuşlardır.

Müteselsil sorumluluk hallerinden bir diğeri; mahiyeti itibarıyla tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller tarafından işlenebilen fiillerden; tüzel kişilerin tasfiye dönemine veya tasfiye öncesi dönemlere, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ise sona erme tarihinden önceki döneme ilişkin usulsüzlük kabahatlerini konu alır. Tüzel kişiliklerin tasfiye dönemine ilişkin usulsüzlük cezalarından tasfiye memurları (adına ceza kesilecek olan ve tasfiye bakiyesi ile sınırlı olmak üzere); tasfiye öncesi döneme ait usulsüzlük cezalarından ise kanuni temsilcilerinden herhangi biri (adına ceza kesilecek olan), tüzel kişilik ile beraber müteselsilen sorumlu olurlar. Tasfiye edilmeksizin sona eren tüzel kişi(lik)lerde kanuni temsilcilerden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde idare edenler ve temsilcilerinden adına ceza kesilecek olan herhangi biri, sona ermeden önceki dönemlere dair usulsüzlük cezalarından müteselsilen sorumlu olurlar. Kanuni temsilci, tasfiye memuru ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde idare edenler ve varsa temsilcilerinin birden fazla olması halinde ise; usulsüzlük cezasından, yalnızca adına ceza kesilecek olan kanuni temsilci, tasfiye memuru, idare eden ve temsilcinin müteselsilen sorumluluğu söz konusu olup diğerlerinin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

Tüzel kişiliği bulunan mükelleflerin kanuni temsilcilerinin ve tasfiye memurların sorumluluğuna ilaveten limited şirketlerde; şirket ortakları da müteselsil sorumlu tutulmaktadır. Tasfiye edilerek sicilden silinmiş limited şirket ortakları; şirketin tasfiye dönemine ilişkin usulsüzlük cezalarından, koymuş oldukları sermayeleri oranında şirket ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.¹⁹⁵ Ayrıca limited şirket ortaklarının sorumluluğu kusursuz sorumluluk ilkesine dayanırken, kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusur esasına dayanmaktadır. Limited şirket ortaklarının bu sorumluluğu, cezaların şahsiliği ilkesine de aykırılık taşımaktadır. Hâlbuki usulsüzlük kabahatini gerçekleştiren şirketin temsilcisi iken, cezanın muhatabı limited şirket ortağı olmaktadır. Dolayısıyla kimsenin başkasının fiillerinden dolayı cezalandırılmayacağı göz önüne alındığında; konuyla ilgili gerek VUK gerekse AATUHK hükümlerinin, kişilerin sert çekirdekli haklarından olan cezaların şahsiliği ilkesine göre yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

¹⁹⁴ 213 sayılı VUK md.251.

¹⁹⁵ Tasfiye kapsamındaki tüzel kişi (lik)lerdeki müteselsil sorumluluk halleri ve bunlara ilaveten limited şirketlerin ortaklarına ilişkin müteselsil sorumluluk hali daha önce KVK md.17/g-9'da düzenlenmişken, 2018 yılı değişikliği ile VUK'un 10. Maddesine ek fıkra olarak taşınmıştır, 7103 s. Kanun Gerekçesi, RG tarihi: 27.03.2018.

II. USULSÜZLÜK KABAHATLERİNİN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

A. İŞTİRAK (KATILMA)

İştirak kelime anlamı ile katılma, ortak olma, bir işte yer alma, bir işe/düşünceye katılma anlamlarına gelmektedir.¹⁹⁶ Kabahat teorisi açısından iştirak ise, bir kişi ile işlenebilecek bir kabahatin birden fazla kişinin elbirliğiyle işlenmesidir. Kabahatin iştirak halinde işlenmesinde, iştirak eden her bir kabahatli ayrı ayrı cezalandırılır.

Vergi ceza hukuku kapsamında daha önce düzenlenmiş bulunan iştirake ilişkin hükümler, 4369 sayılı kanunla 1999 yılında kaldırılmıştır. Dolayısı ile usulsüzlüklere ilişkin iştirak müessesesi kapsamında VUK'ta bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak bu konuda düzenleme bulunmaması nedeniyle kabahatler konusunda genel hükümleri düzenleyen KK'nın iştirak hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Zira TCK 5. Maddesinde, genel hükümlerinin ancak ceza gerektiren “suçlar” bakımından uygulanacağını belirtmesinden ötürü, birer kabahat olan usulsüzlüklere uygulanacak olan iştirak hükümleri için TCK'ya başvurulamaz.¹⁹⁷ KK da 14. maddesinde kabahatin işlenişine birden fazla kişinin katılması durumunda hepsinin fail olarak para cezası ile cezalandırılacağını düzenlenmiştir. Ayrıca kabahate iştirak edilebilmesi için, iştirak edenin, kasıtlı olması ve gerçekleştirdiği eylemin de hukuka aykırı olması gerekir. Hatta kabahate katılanın, azmettiren veya yardım eden olması, ceza sorumluluğu bakımından farklılık oluşturmaz. Çünkü KK ile iştirakte, tek tip fail sistemi benimsenmiştir.¹⁹⁸ Yani kabahatliyi azmettiren kişi de kabahati işlemesine yardım eden kişi de asıl kabahatli gibi cezalandırılacaktır.¹⁹⁹ Usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesinde kabahatlinin kastı gerekli değildir. Ancak KK 14/3'e baktığımızda usulsüzlük cezasına katılanın cezalandırılması için, kasıtlı hareket etmiş olması gerekmektedir.²⁰⁰

¹⁹⁶ Türk Dil Kurumu Çevrimiçi Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/?kelime=i%C5%9Ftirak>, Erişim Tarihi: 15/09/2020.

¹⁹⁷ Yunus Emre Yılmazoğlu, “Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu’na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyayı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:124, 2016, s.342.

¹⁹⁸ KK Gereğesi, md.14.

¹⁹⁹ Edizdoğan, s.28.

²⁰⁰ Aksi yönde görüş: “Bu bakımdan hafif nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarının katılma kuralı kapsamı dışında tutulmasını, bu suçlarda bulunmayan kasit unsuruna bağlamak yerinde bir görüştür. Çünkü katılmada öncelikle suçun manevi unsuru olan kasta katılımın varlığı bir koşul olarak aranmaktadır.”, Edizdoğan, s.29.

B. İÇTİMA (BİRLEŞME)

İçtima genel olarak birleşme, toplanma anlamına gelmektedir. Kural olarak her fiil ayrı bir kabahate sebebiyet verirken, tek fiil ile birden fazla kabahate de sebebiyet verilebilir. Fiil ayrılığının olduğu durumlarda, her fiile ayrı ceza verilmesi gerekirken, bir fiil ile birden fazla kabahatin aynı anda işlenmesi halinde ise cezalandırmanın nasıl yapılması gerektiği birleşme (içtima) müessesesi ile çözüme kavuşturulmaktadır. Birleşmeye ilişkin hükümler, VUK'ta ve KK'da düzenlenmektedir. Ancak KK'daki birleşme hükümlerine ancak VUK'un düzenlemediği konularda başvurulabilir. VUK'a göre, tek bir fiil ile vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahatinin birlikte işlenmesi halinde, bu kabahatlere ait cezalardan sadece miktar olarak ağır olanı kesilecektir. Keza aynı yargı kolu (idari yargı; daha özel olarak vergi yargısı) içerisinde yer alan iki fiile (kabahat), tek ceza verilmesi, ne bis in idem ilkesi ile de uyumludur.²⁰¹ Ağır olan cezanın belirlenmesinde dikkate alınacak ölçüt para cezasıdır ve iki kabahatten hangisi daha fazla para cezasını gerektiriyorsa o kabahatten dolayı ceza uygulanacaktır. Yani burada bir kabahatin diğerinin içinde eriyerek iki kabahatin birleşmesi nedeniyle tek fiilden ötürü cezalandırma söz konusudur. Cezalardan yalnızca ağır olanının uygulandığı bu sisteme ağır basma sistemi de denmektedir.²⁰² Böylece KK hükmü ve TCK'da yer alan içtima hükümleri VUK tarafından da benimsenmektedir.²⁰³ Usulsüzlük cezası kesilen bir fiilin vergi ziyayına da neden olduğunun sonradan tespit edilmesi durumunda; vergi ziyai cezası, daha önce kesilen usulsüzlük cezasına göre fazla olacaksa, yalnızca ağır olan cezanın uygulanması gereği usulsüzlük cezası vergi ziyai cezasına tamamlanacaktır. Örneğin mükellefin beyannamesini basılı ortamda vermesi gerekirken vermemesi; vergisini zamanında tahakkuk ettirmemesi nedeniyle vergi ziyai ve beyannamesini vermemesi sebebiyle de usulsüzlük kabahati sayılmaktadır. Burada uygulanacak ceza, ziyaa uğratılan verginin miktarına bağlı olarak değerlendirilecek olup hangi kabahatin cezası fazla ise o ceza uygulanacaktır. Ancak elektronik ortamda verilmesi gereken beyannamelerin verilememesi fiili ile özel usulsüzlük ve vergi ziyai kabahatinin aynı anda işlenmesi durumunda, mükellef hem özel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyai cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak iki ayrı kabahatten dolayı ayrı ayrı cezalandırma yoluna gidilmesi ne bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.²⁰⁴

²⁰¹ Ayşe Nil Tosun, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi: Avrupa İHM'nin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 7(2), 2017, s.102.

²⁰² Edizdoğan, s.18.

²⁰³ Dönmezer ve Erman, s.376.

²⁰⁴ Candan, s.336.

Özel usulsüzlük kabahatleri ise vergi ziyayı ve (genel) usulsüzlükler ile birleştirilememektedir.²⁰⁵ Yani bir fiil ile özel usulsüzlük kabahatine sebebiyet verilirken aynı zamanda vergi ziyayı meydana getirilmişse her iki kabahatin cezası ayrı ayrı kesilecektir. Böylece cezaların birleşmesi yalnızca (genel) usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahatleri arasında kabul edilmektedir. Zira usulsüzlük cezalarının, kaçakçılık cezaları ve çeşitli kanunlarda düzenlenen cezalar bakımından içtima bakımından birleştirilemeyeceği belirtilmiştir.²⁰⁶ Yani usulsüzlük kabahatini oluşturan fiil, aynı zamanda VUK veya ceza öngören diğer kanunlara göre suç teşkil ediyorsa; bu eylemi gerçekleştiren kişiye hem usulsüzlük kabahatinin cezası verilecek hem de suçun cezası verilecektir.

Aynı neviden usulsüzlük kabahatlerinin aynı takvim yılında birden fazla işlendiği haller özellik arz etmektedir. Zira bu durumda birinci işlenen usulsüzlük kabahatinin cezasının tamamı kesilirken bundan sonra gelen diğer usulsüzlüklerin her birine cezanın dörtte biri kesilir. Usulsüzlük cezalarının aynı neviden değerlendirilebilmesi için ise, birinci usulsüzlük fiili ile sonraki fiillerin aynı derecede yer alan usulsüzlerden olması ve hatta aynı bent içinde düzenlenmesi gereklidir. Ancak aynı neviden bile olsa farklı takvim yıllarında işlenecek usulsüzlük kabahatlerinin ayrı ayrı cezalandırılması gerekmektedir.

Yukarıda anlatılanlar kabahat fiillerinin birleşmesine (içtimasına) ilişkin olup bunun yanında cezaların birleşmesi de mümkündür. Cezaların birleşmesi müessesesi yalnızca bazı özel usulsüzlük fiilleri bakımından uygulanmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatlerinde aynı özel usulsüzlüğe sebebiyet veren farklı fiillerden doğacak cezalar ayrı ayrı kesilirken bu tür cezaların bazılarında bir üst sınır getirilmiştir. Böylelikle anılan özel usulsüzlük fiilleri bakımından bir takvim yılı içinde işlenenlerden, belirlenen üst sınırdaki cezanın aşılmasını gerektirecek olanlara ceza kesilmez. Böylece bu kabahatlerin cezası, belirlenen üst sınıra kadar cezalandırılmayı gerektiren özel usulsüzlük kabahatlerinin cezası içinde eriyerek onlarla birleşmiş olmaktadır.

C. TEKERRÜR (YİNELEME)

Tekerrür kelime anlamıyla, tekrar etme, yineleme anlamlarına gelmektedir. Vergi hukukunda ise tekerrür, kabahat işleyen ve bu kabahate verilen cezası kesinleşen bir kişinin, kanun koyucunun belirleyeceği süreler içinde tekrar bir kabahat işlemesi durumunda ikinci

²⁰⁵ Md 353: “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ıncı md. hükmü uygulanmaz.”.

cezasının arttırılarak kesilmesini sağlayan bir uygulamadır.²⁰⁷ Artırımlı ikinci ceza uygulanmasının amacı, kabahatin tekrar işlenmesini önlemenin yanında mükerririn ıslahını da içerir.²⁰⁸

Vergi ceza hukukunda tekerrür, vergi ziyayı ve (genel) usulsüzlükler bakımından kabul edilmiştir. Kanun lafzında, özel usulsüzlükler bakımından tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı konusu görüş farklılıklarına neden olmuştur. Doktrinde bir görüş, “usulsüzlük” kavramının bir üst kavram olarak genel ve özel bütün usulsüzlükleri kapsadığı gerekçesiyle tekerrür hükümlerinin özel usulsüzlüklere uygulanması gerektiği yönündedir.²⁰⁹ Karşı görüşe göre ise, “usulsüzlük” ve “özel usulsüzlük” kavramlarının farklı iki grup kabahate işaret ettiği²¹⁰, özel usulsüzlüklerin uygulamaya dâhil edilmesi istenseydi ayrıca “özel usulsüzlük” kavramının da kullanılmış olması gerektiği²¹¹ dolayısıyla burada anılan “usulsüzlük” lerin özel usulsüzlükleri kapsamadığı gerekçeleriyle tekerrür hükümleri özel usulsüzlüklere uygulanmamalıdır.²¹² Kanaatimizce, kanunun sistematigi gereği “Ceza Hükümleri” kitabının “Birinci Kısım” ının başlığının, tüm vergi cezalarını (vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve suçlara ilişkin) bağlayıcı olması nedeniyle adı üstünde “Genel Esaslar” şeklinde olduğu²¹³, bu kısımda (VUK m.331-343) özel usulsüzlükleri ilgilendiren hükümlerin hiçbirinde özel usulsüzlüklerin ayrıca zikredilerek usulsüzlüklerden ayrılmadığı ve tekerrüre ilişkin düzenlemelerin de “Genel Esaslar” kısmında düzenlenmiş olduğu gerekçeleriyle, tekerrür hükümlerinin özel usulsüzlükler bakımından da uygulanması gerekmektedir.

Usulsüzlük kabahatlerinde tekerrür, usulsüzlük cezası kesilen ve kesinleşen kişilere, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlayarak 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, usulsüzlük cezası %25 oranında artırımlı olarak kesilerek uygulanmaktadır. Ancak usulsüzlük cezasına ilişkin olarak hangi cezaların tekerrüre esas alınması gerektiği konusu da görüş ayrılıklarına neden olmuştur. Bir görüşe göre²¹⁴, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için birinci ve/veya ikinci kabahatin usulsüzlük ve/veya vergi ziyayı kabahati olmasının önemi yoktur; bizim de katıldığımız karşı görüşe²¹⁵ göre ise, usulsüzlük

²⁰⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.220.

²⁰⁸ Edizdoğan, s.35.

²⁰⁹ Taşdelen, s.57.

²¹⁰ Şenyüz, s.242;

²¹¹ Karakoç, s.

²¹² Candan, s.35.

²¹³ Tartışmalara son vermek bakımından, VUK’un Ceza Hükümleri kitabının Genel Esaslar kısmında kullanılan “usulsüzlük” kavramının özel usulsüzlükleri de kapsadığının netleştirilmesi için, ilave bir madde ile “Bu kısım altında kullanılan “usulsüzlük” kavramı, özel usulsüzlükleri de teşmil eder.” Şeklinde bir düzenleme yapılabilir.

²¹⁴ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.36.

²¹⁵ Taşdelen, s.57; Şenyüz, s.244; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.111.

kabahatleri bakımından ikinci kabahatin ancak bir usulsüzlük kabahati olması durumu tekerrüre sebebiyet vermektedir.²¹⁶,

Bir başka mesele, ikinci cezanın hangi zamanda kesildiğinde tekerrür hükümlerinin uygulanacağı/uygulanmayacağıdır. Zira kanun koyucu, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, birinci cezanın kesilmiş olmasının yanında kesinleşmiş olmasını da aramaktadır. Dolayısıyla öncelikle cezanın kesinleştiği anın tespit edilmesi gerekmektedir. Cezanın kesinleşmesi, cezanın tahsil edilebilir aşamaya gelmesidir. Ceza ise yargı yoluna başvurulmaması, dava yolunun sonraki aşamalarının hareketsiz geçirilmesi, uzlaşma, cezada indirim müessesesinden yararlanılması ve en tabi olarak ödenmesi yolu ile kesinleşir.²¹⁷ Usulsüzlüklerde uzlaşmanın geçerli olmaması nedeniyle, usulsüzlükler için sayılan diğer kesinleşme nedenleri uygulanabilecektir. Belirsiz olan konu ise ikinci cezanın, birinci cezanın kesilmesi ile kesinleşmesi arasında kalan sürede kesilmesi veya tekerrüre konu ikinci ceza kesme süresinin ertesi takvim yılından başlamasıdır. Yani bir usulsüzlük kabahatinin işlenmesinden sonra cezanın kesildiği tarih ile cezanın kesinleştiği tarih arasında kalan dönemde ikinci bir usulsüzlük kabahatinin işlenmesi halinde, kanun metninde tekerrür hükümlerinin uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Boşluk bulunan bu konuda adeta ikinci usulsüzlük kabahatine davetiye çıkarılmaktadır.²¹⁸

²¹⁶ Vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları bakımından farklı ceza artırım oranlarının belirlenmesinin bunun delili olduğu yönündeki görüş için bkz: Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.36.

²¹⁷ Şenyüz, s.245.

²¹⁸ Edizdoğan, s.38.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

I. USULSÜZLÜKLERİN SINIFLANDIRILMASI

Usulsüzlük fiilleri VUK'ta usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olmak üzere iki ayrı grupta düzenlenmiştir. Ancak bu ayrımın hangi ölçüte dayanarak yapıldığı belirli değildir. Zira doktrinde de bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre bu ayrım maddi bir ölçüte dayanmayıp tamamen yapaydır.²¹⁹ Farklı bir görüşe göre ise ayrım, usulsüzlük fiilinin bir vergi için veya birden çok vergi için geçerli olup olmamasına göre yapılmıştır.²²⁰ Bu görüşe göre (genel) usulsüzlük fiilleri birden çok vergi açısından geçerli, özel usulsüzlük fiilleri tek bir vergi ya da olay için geçerlidir. Üçüncü bir görüşe göre ise usulsüzlük fiilleri, vergi defter ve belge düzenini ihlal ağırlığına (önemine) göre sınıflandırılmıştır.²²¹ Bir başka görüşe göre ise ayrım yaptırımlar yönünden yapılmıştır. Biz de kanun koyucunun, usulsüzlükleri önemlerine göre ayırdığı görüşüne katılıyoruz. Ancak önem ölçütüne göre sınıflandırmanın doğal bir sonucunun yaptırım yönünden sınıflandırma olduğu söylenebilir. Zira daha önemli usul ve şekil kurallarına aykırılık daha fazla cezalandırılmaktadır. Fakat düzenlemelerin daha bütüncül bir yapıda sunulması gereğince usulsüzlük fiilleri, çalışmada vergi ödevleri açısından ele alınmıştır. Ayrıca çalışma hacminin sınırlandırılması gereği, VUK dışındaki vergi kanunlarında yer alan sürelerle ilişkin düzenlemelere yer verilmemiştir.

II. USULSÜZLÜK FİİLLERİ

Usulsüzlük fiilleri VUK'ta (genel) usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olmak üzere iki grupta düzenlemiştir. Ancak kanun sisteminin korunması ve maddelerin birbirleri ile arasında daha kolay bağlantı kurulabilmesi adına çalışmada usulsüzlük fiilleri vergi ödevleri itibarıyla sınıflandırılmıştır. Buna göre VUK'ta yer alan bildirme, defter tutma, vesika, ekim sayım beyanı, vergi karnesi, muhafaza ve ibraz ödevleri ve diğer ödevlere ilişkin olarak usulsüzlük fiilleri; I. derece, II. derece ve özel usulsüzlükler olmak üzere üç alt grupta incelenecektir.

A. BİLDİRME ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ

²¹⁹ Başaran Yavaşlar, "Usulsüzlük Kabahatlerinin İşlevselliği", s.23.

²²⁰ Ak ve Çomaklı, s.211.

²²¹ Candan, s.231; Şenyüz, s.138.

1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri

a. Vergi ve Harç Beyannamelerinin Süresinde Verilmemiş Olması

Vergi beyannamelerinin ne zaman verileceği ilgili vergi kanunlarında; harç beyannamelerinin ne zaman verileceği ise Harçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Beyannamelerin süresinde verilmemesi kabahati (usulsüzlüğü), beyannamelerin hiç verilmemesi ve beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilmesi fiillerini kapsamaktadır. Bu iki fiilin gerçekleştirilmesi halinde de aynı kabahat oluşmakla birlikte, aralarında cezalandırma yönünden de bir fark bulunmamaktadır. Zira süresi içinde verilmeyen beyannameler hiç verilmemiş kabul edilmektedir. Hesap dönemi içinde hiçbir faaliyette bulunulmamış olsa bile yani vergilendirilecek matrah sıfır olsa bile mükellef beyanname vermek zorundadır.²²² Ayrıca beyannamede yer alan bilgilerin gerçeğe uygun ve eksiksiz olduğunun kabulü anlamına gelen imzanın da beyannamede bulunması gerekir. Beyanda bulunan kimsenin imzasını içermeyen beyannameler de hiç verilmemiş sayılırlar.²²³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) da bir kararında²²⁴, *“imzasız verilen beyannamenin hukuki geçerlilik bakımından beyanname olma niteliğini taşımadığı ve usulüne uygun verilmiş beyanname olarak kabul edilmeyeceği gerekçesiyle beyannamelerdeki imza eksikliğinin tamamlanacağı, verilen süreye rağmen tamamlanmaz ise beyanname verilmemiş gibi işlem yapılacağı”* nı belirtmiştir.

Vergi beyannameleri; imza unsuru dışında, sağlıklı bir tarhiyatın yapılmasına imkân sağlayacak derecede ve matraha ilişkin olmak üzere vergi dairesinin yetkisi çerçevesinde belirleyeceği birtakım bilgileri de içermelidir. Örneğin beyanda bulunana ait kimlik ve iletişim bilgileri gibi bilgileri de içermesi gerekir. Bu bilgileri içermeyen beyanlar da yapılmamış kabul edilir.²²⁵ Beyannamenin verilmemiş sayılmasına neden olabilecek herhangi bir şekil ve usul eksikliğinin beyanname verme süresi içinde tamamlanması durumunda usulsüzlük kabahati gerçekleşmeyeceğinden ceza da kesilmeyecektir.²²⁶

Beyannamelerin kanuni süresinde verilmediği/verilmemiş sayıldığı durumlarda aynı zamanda da ödenmediği takdirde usulsüzlük kabahati yanında aynı eylemle vergi ziyaa da uğratılmaktadır. Tek bir fiille işlenen vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri bakımından da birleşme hükümleri kabul edildiği için; bu durumda vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarından miktar

²²² Mustafa Özen, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.172.

²²³ Funda Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:8, Sayı:94, 2012, ss.32-33.

²²⁴ Danıştay VDDGK E.2006/22, K.2006/95, T.14.4.2006.

²²⁵ Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?”, s.11.

²²⁶ Candan, s.232.

itibarıyla ağır olanı kesilecektir. Ancak beyanname verilmemesine rağmen verginin ödenmesi mümkündür. Bu durumda şekle ve usule ilişkin kurallara uyulmaması nedeniyle vergi ve harç beyannamelerinin verilmemesine ilişkin usulsüzlük kabahati oluşacaktır. İlgili vergi ödenmiş olduğunda ise vergi ziyaa uğramayacak ve yalnızca usulsüzlük cezası kesilecektir. Danıştay da “*vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesinin*” (örn; beyannamenin verilmemesi/geç verilmesi) “*vergi ziyanının oluşması için yeterli görmeyerek*”²²⁷ beyannamenin geç verilmesinin, sadece şekli bir noksanlık olduğu gerekçesiyle²²⁸ vergi ziyai cezası kesilmesinde isabet görmemiştir. Ayrıca adlarına re’sen geçmişe yönelik mükellefiyet tesis ettirilen mükellefler de; o döneme ait vermesi gereken beyannamelerini, kendilerine verilen 15 günlük süre içinde vermemeleri halinde bu madde kapsamında I. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılacaklardır.²²⁹

Elektronik ortamda verilmesi gereken beyannamelerin verilmesi mecburiyetine uyulmaması fiili, beyannamelerin süresinde verilmemiş olması kabahati kapsamında I. dereceden usulsüzlüğe sebebiyet vermektedir. E-ortamda (elektronik ortam) beyanname verilememesi fiilinin, aynı zamanda VUK mük. 355. m kapsamında da kabahate neden olması dolayısıyla özel usulsüzlük cezası ile de cezalandırılması gerekmektedir. Fakat anılan maddenin son fıkrası uyarınca, özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılan elektronik ortamda beyanname verilmemesi fiili, ayrıca I. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılmayacaktır. Yalnızca şekil farklılıkları bulunması sebebiyle; beyannamenin elektronik ortamda verilmemesi fiili, basılı olarak beyannamenin verilememesine nazaran daha ağır biçimde cezalandırılmaktadır. Bu durumun, kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği söylenebilir.²³⁰ Son olarak vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi fiilinin re’sen takdiri gerektirmesi durumunda usulsüzlük cezaları iki kat olarak uygulanacaktır.

b. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi

VUK’ta birçok bildirim ödevi düzenlenmekle birlikte işe başlama bildirimi bunların arasında önemli bir yer tutmaktadır. Zira kanun koyucu işe başlamanın bildirilmesi ödevinin zamanında yerine getirilmemesini, diğer bildirimlerden ayrı tutarak I. derece usulsüzlük kabahatleri arasında düzenleyip, daha fazla cezalandırmaktadır.

²²⁷ Danıştay 7.Dairesi, E.1997/847, K.1998/1886, T.14.5.1998.

²²⁸ Danıştay 4.Dairesi, E.1999/5909, K.2000/2367, T.25.5.2000.

²²⁹ 449 sıra No’lu VUK GT, R.G. Tarihi: 10/04/2015, R.G. Sayısı: 29322.

²³⁰ Candan, ss.230-231.

İşe başlama bildirimi ile yükümlü olan kimseler VUK'un 153. Maddesinde sayılmıştır: *vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları*. Bu kişilerin işe başlama bildirimleri, gerçek kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller ile tüzel kişiler açısından olmak üzere iki grupta incelenebilir. Gerçek kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller işe başlama bildirimlerini, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ilgili vergi dairesine yaparlar. Gerçek kişiler bildirimi kendileri yapabileceği gibi, onlara ait işe başlama bildirimi avukatları veya mali müşavirleri tarafından da yapılabilir. Ancak işe başlama bildiriminin yapılamaması sebebiyle usulsüzlük cezası kesilebilmesi için bildirimle ilgili bir yükümlülüğün olması gerekir. Nitekim Danıştay bir kararında, ... Ticaret Limited Şirketi unvanıyla faaliyet göstermekte olan şirketin, faaliyet sahasıyla ilgili olarak yapmış olduğu film gösterim işinden dolayı; tutanakla tespit edilen adresteki film gösterimine başlamasından dolayı kesilen usulsüzlük cezasını onayan vergi mahkemesi kararını, ayrıca bir işe başlama bildirimi gerekmediği gerekçesiyle bozmuştur.²³¹

Tüzel kişiliği bulunanların işe başlama bildirimleri ise şirketler açısından ve diğer tüzel kişilikler açısından olmak üzere iki ayrı grupta incelenebilir. Şirketler, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanırlar ve tescil tarihi itibarıyla da mükellefiyetleri başlar. Esasında şirketlerin, mükellefiyetlerinin başladığı bu zamanda işe başlama bildirimlerinin de yapılması gereklidir. Kanun koyucu şirketleri işe başlama bildiriminden kurtararak bu sorumluluğu ticaret sicili memurluklarına vermiştir. Gerçekten şirketlerin işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihlerinden itibaren 10 gün içinde ticaret sicil memurlukları tarafından vergi dairesine yapılacaktır.²³² İşe başlayan mükelleflerin bildirim yükümlülükleri, ticaret sicil memurluklarının, başvuru evrakını vergi dairesine intikal ettirmesi ile yerine getirmiş sayılacaktır. Bildirim yükümlülüğünün ticaret sicili memurları tarafından yerine getirilmemesi halinde bu kişilere; işe başlama bildiriminin zamanında bildirilmemesine ilişkin I. derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır.²³³ Usulsüzlük kabahatlerini ve bunlara uygulanacak ceza miktarlarını düzenleyen VUK'a bağlı cetvelde yer almayan ticaret sicili memurları, kanunun ihtar kısmında belirtildiği üzere sermaye şirketleri, birinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı ve ikinci sınıf tüccarlar dışında kalan ve beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlarla aynı tutarda cezalandırılacaklardır. Ancak işe başlama bildirimi yükümlülüğünü aynı gün içinde birden fazla kişi(-lik) için ihlal eden ticaret sicil memurlarının nasıl cezalandırılacağı hususu belirsizdir. Sicil

²³¹ Danıştay 3.Dairesi, E.1998/4915, K.1999/4117, T.30.11.1999.

²³² 213 sayılı VUK md.153.

²³³ 6102 sayılı TTK md.27/2; 213 s. VUK md.153.

memurlarının her bir kişi(-lik) açısından ayrı işe başlama bildiriminde bulunması gerektiği göz önüne alındığında, aynı gün içinde birden fazla kişi(-lik) için işleyeceği her bir bildirmeme fiili ayrı birer kabahat olarak değerlendirilip cezalandırılmalıdır. Ancak bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır.²³⁴

2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri

a. İşe Başlama Dışında Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirmelerin Zamanında Yapılmamış Olması

Kanun koyucunun bildirim ödevleri açısından yaptığı cezalandırma derecesine göre daha az cezalandırılan bildirimler, işleme başlama bildirimi dışında vergi kanunlarında düzenlenen bildirimlerdir. Bu doğrultuda VUK'ta yer alanlar da dâhil olmak üzere KVK, EVK, MTVK ve DVK'da düzenlenen bildirme yükümlülüklerini yerine getirmeyen kimseler, VUK'a göre ikinci derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılacaklardır.

VUK'ta yer alan bildirimlere ilişkin ödevler, kanunun *Mükellefin Ödevleri* başlıklı ikinci kitabının, birinci kısmı olan *Bildirmeler* kısmında düzenlenmiştir. İşe başlama bildirimi de içeren bu kısımda; adres, iş ve işletme değişikliklerinin bildirilmesi, işi bırakmanın bildirilmesi, bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi ödevleri düzenlenmiştir. Bu bildirmeler kural olarak yazılı yapılır. Ancak sadece defter tutma mecburiyeti bulunmayıp okuma ve yazma bilmeyen mükellefler, bildirimlerini sözlü olarak da yapabilirler. Mükellefin bildirimleri posta yoluyla yapması da mümkündür. Bu durumda bildirimlerin yapılma tarihi, postanın vergi dairesine ulaşma tarihi değil; postaya verilme tarihidir.

Mükellefler, bilinen adreslerinden²³⁵ işyeri adresini değiştirmeleri durumunda; yeni işyerinin adresini, değişikliğin gerçekleştiği tarihinden itibaren bir ay içinde vergi dairesine bildirmemesi halinde ikinci derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar. İş ve teşebbüsün bulundukları yerden başka bir yere nakledilmeleri de adres değişikliği sayılmaktadır.(VUK. m.163) Mükellefler, mükellefi bulundukları vergiden farklı bir vergiye tabiiyetlerine neden olacak, mükellefiyet şekillerinde değişikliğe neden olacak veya tabi bulundukları vergi açısından

²³⁴ Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Aralık 2015, 7.Baskı, s.952.

²³⁵ 213 sayılı VUK md.101: “Bu Kanuna göre **bilinen adresler** şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,

2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,

3. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi”.

muaflığa geçmelerini gerektirecek iş değişikliklerinde de, bu değişiklikleri bildirmekle yükümlü kılınmışlardır. Ayrıca teşebbüs ve işletmelerine dâhil bulunan işyerlerinin sayısında artış veya azalış meydana gelmesi halinde de bu artış-azalışları bildirmek durumundadırlar.

İşe başlamalarını bildirmekle ödevlendirilen kimseler, bu işlerle iştigal etmeyi bıraktıkları takdirde ise işi bırakma bildiriminde bulunurlar. Fakat faaliyetlerin durdurulması her zaman işi bırakma niteliği taşımaz. Zira faaliyetlerin geçici süre ile durdurulması işi bırakma sayılmamaktadır. İşin bırakılmış sayılabilmesi için vergiyi doğuran olayla ilişki kuran muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi gerekmektedir. Ölüm hali de işi bırakma hükmündedir. Ölüm halinde; mükellefin ölümü, mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından ilgili vergi dairesine bildirilecektir. Mirasçıların yapmış olduğu bu bildirim, işi bırakma bildirimine yerine de geçmektedir. Ölümün bildirilmesi yükümlülüğü bakımından mirası reddetmemiş mirasçılar müteselsilen sorumlu olup, herhangi birinin bildirimde bulunması diğerlerini bu yükümlülüğünden kurtaracaktır.

Bir başka bildirim yükümlülüğü tasfiye ve iflas hallerinin bildirilmesidir. Şirketler tasfiye sürecine girdiklerinde, tüzel kişilikleri sona ermez. Organlarının da yetkileri ancak tasfiye amacıyla sınırlı olarak devam eder. Vergilendirme açısından bakıldığında ise mükellefiyetleri, tasfiye sürecine ilişkin olarak vergilendirme ile ilgili işlemler devam ettiği müddetçe devam eder.²³⁶ İflas durumunda da iflas sürecine ilişkin olarak mükellefiyet sürerken; tek fark, genel kurul kararıyla başlatılan tasfiye süreci tasfiye memurları tarafından yürütülürken, iflas halinde tasfiyenin iflas idaresi tarafından yürütülmesidir.²³⁷ Tasfiye halinde, tasfiye süreci hangi tasfiye memuru tarafından²³⁸ yürütülüyorsa o tasfiye memuru tarafından, tasfiye kararları²³⁹ ve tasfiyenin kapandığı vergi dairesine ayrı ayrı bildirilmelidir. İflas halinde ise, iflas kararları ve iflasın kapandığı; iflas dairesi tarafından vergi dairesine bildirilmelidir.

Bir başka bildirim yükümlülüğü bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi konusundadır. Bina ve arazi değişikliklerine ilişkin bildirimler hem VUK'ta hem de EVK'da düzenlenmiştir. Ancak çalışmada bina ve arazi değişikliklerine ilişkin bildirim ödevleri; yalnızca VUK'ta düzenlenen bildirimlerle sınırlı tutulmuştur. Buna göre tadilat sebepleri arasında sayılan; bir binanın yanması, yıkılması veya çeşitli şekillerde harap olması ile sabit istihsal, asansör veya

²³⁶ VUK md.162.

²³⁷ Akif Akarca, "Anonim ve Limitet Şirketlerin Tasfiyesi ve Vergileme", **Dünya Gazetesi**, 21 Şubat 2013, Erişim Tarihi: 16.05.2020.

²³⁸ Tasfiye memurları genel kurul kararı ile atanır. Atanmaması halinde yönetim kurulu tarafından tasfiye süreci yürütülür. Şirket feshine mahkeme tarafından karar verilmesi halinde ise tasfiye memuru mahkeme tarafından atanır.

²³⁹ Tasfiye kararları, tasfiyenin başlaması kararı ve tasfiyenin vazgeçilmesi kararlarıdır. Zira kurumların tasfiyeden vazgeçmesi halinde tasfiye hükümleri uygulanmayacaktır, KVK, md.17/1-d.

kalorifer tesisatlarının kaldırılması, kullanılış tarzının değiştirilmesi, ikamete ayrılmış yerlerin ticari veya sanata özgü yerlere dönüştürülmesi veya bu yerlerin ikamete mahsus yerlere dönüştürülmesi, arazinin niteliğinde değişiklik olması, istisnadan faydalanan irat veya kıymeti bulunmayan bina veya arazinin istisna kapsamından çıkması, binanın bütünleyicisi olan arsanın bütünleyici durumundan çıkması veya tersi durumun, bir bina veya arazinin bölüştürülmesi veya parsellere ayrılması, birçok arazi/arsanın tek arazi/arsa haline gelmesi veya birçok hisseye ayrılmış binanın bütün hisselerinin birleşmesi hallerinin vergi dairesine bildirilmesi zorunludur. Ayrıca iratsız arsanın iratlı hale gelmesi veya iratlı arsanın iratsız arsa hale gelmesi durumları da bu kapsamda vergi dairelerine bildirilir. Tadilat sebeplerinin bildirilmemesi fiili, emlak vergisi kapsamında cezalandırılan usulsüzlüklerden olup, 213 sayılı Kanun'a bağlı cetvelin "*İhtar*" düzenlemeleri gereği, ikinci sınıf tüccarlara ilişkin II. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır.

VUK'ta emlaka ilişkin düzenlenen diğer bildirim ödevleri, tahrirde unutulmuş bina ve arazinin bildirilmesi ile yeni inşaatın bildirilmesidir. Düzenlemelere göre, genel tahrirde unutulmuş yazılmamış olan bina ve arazi; tahririn sonucuna göre verginin alınmaya başlandığı mali yılın sonuna kadar vergi dairesine bildirilmelidir. Mükellefler, şehir ve kasabalarda yeni inşa ettikleri binaları, inşaatın sona erdiği; binaların sona ermesinden önce kullanılmaya başlanan kısımların bulunması halinde ise kullanılmaya başlanan kısımları VUK m.166 uyarınca vergi dairesine bildirirler. Bu hükmün uygulanması bakımından mevcut binalara kalorifer, asansör gibi ilaveler yapılması da yeni inşaat hükmünde sayılmaktadır. Bu bildirimler, inşaatın sona ermesi veya her kısmın kullanılmaya başlanması hallerinin gerçekleşmesinden itibaren iki ay içinde vergi dairesine verilir. Bu kapsamda bildirim zorunluluğuna uymayanlar II. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar.

b. Beyannameler, Bildirimler ile Evrak ve Vesikaların ve Bunların Eklerinin Şekle ve Diğer Düzenlemelere Uygun Olmaması

Vergi beyannameleri, bildirimler evrak ve belgelerin çeşitli vergi kanunlarında yer alan belirli şekil ve muhteviyatlarına ilişkin düzenlemeler ile beyanname, bildirim, evrak ve belgelerin eklerine ilişkin yapılacak diğer düzenlemelere uyulmaması fiilleri II. derece usulsüzlük olarak sayılmıştır. Beyannamelerle ilgili usulsüzlüklere örnek olarak; Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi'nde prim ödeme gün sayısının belirtilmemiş olması, kira kontratı için elden verilen Damga Vergisi Beyannamesi'nin ekinde kira kontratının verilmemesi gösterilebilir.

Evrak ve belgelere ilişkin usulsüzlüklere, gider pusulasının seri ve sıra numarası olmadan düzenlenmesi, işleme konu kişilerin adreslerinin pusulaya yazılmaması örnek verilebilir. Yine gider pusulasının vergiden muaf esnafa imza ettirilmemesi de usulsüzlük kabahati kapsamındadır.

Bildirimlerle ilgili düzenlemelere uyulmaması hali de II. derece usulsüzlük sayılmakla birlikte; bildirim e-ortamda yapılması ve formların e-ortamda bildirilmesi mecburiyetinin bulunduğu durumlarda bu zorunluluğa uyulmaması özel usulsüzlük kabahati sayılmıştır. Örneğin mal ve hizmet alış veya satışlarına ilişkin bildirim formu verilmemesi. Bu kapsamda e-ortamda bildirim ve formlarını vermeyen mükelleflere ayrıca; II. derece usulsüzlükler arasında yer alan bildirimlerin kanuni şekil, muhteviyat ve ekleri ile ilgili düzenlemelere uyulmamış olması sebebiyle ceza kesilmeyecektir. Bildirim ve formların e-ortamda verilmesi ancak muhteviyat ve eklerine uyulmaması halinin cezalandırılıp cezalandırılmayacağı ise belirsizdir.

3. Özel Usulsüzlük Fiilleri

a. Belge Basımı İle İlgili Bildirim Görevinin Tamamen veya Kısmen Yerine Getirilmemesi

VUK mük. 257. maddesi ile HMB'ye verilen yetkilerle; yine bu kanuna göre düzenlenecek belgeler ve bunlara ek olarak düzenlenmesi gereken belgelerin basım ve dağıtım işlemlerine ilişkin usul, esas ve cezai şartlar çıkarılacak yönetmelikle belirlenmektedir. Bu doğrultuda HMB, "*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik*"i çıkararak birtakım düzenlemeler yapmıştır. Düzenlemeler kapsamında matbaa işletmecileri, basım ve dağıtımını yaptıkları belgeleri, mükellef veya vekiline bir tutanak düzenleyerek teslim etmektedir. Zira bu tutanak, yönetmelikçe belirlenen EK-4'te yer alan bilgi formudur. Matbaa işletmecisi, düzenlemiş olduğu belgeleri anılan kişilere teslim ederken iki nüsha halinde bilgi formu düzenler. Bu form işletmecinin kendisi ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Bir nüshası mükellefte kalan bu bilgi formunun işletmecide kalan nüshası; matbaa işletmecisi tarafından, belgelerin mükellefe teslim tarihini izleyen ayın 15'ine kadar (on beşinci günün tatil saatine kadar) bildirilir. Ancak bildirimlerin elektronik ortamda yapılma imkânının getirilmesiyle birlikte; artık HMB'ye elektronik ortamda yapılacak bildirmeler en geç izleyen günün sonuna kadar yapılması gerekmektedir.²⁴⁰ Belgelerin basımına ilişkin bildirim ödevini yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine ise özel usulsüzlük

²⁴⁰ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.138.

cezası kesilir.²⁴¹ Yönetmeliğin²⁴² *Teminat* kısmındaki düzenlemelerden²⁴³ anlaşılacağı üzere belgelerin basım ve dağıtımı, kamu kurum ve kuruluşlarına ait matbaalarca da gerçekleştirilebilmektedir. Belge basımının matbaa sahibi kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi halinde; belge basımına ilişkin bildirim yükümlülüğü yine kamu kurum ve kuruluşuna ait olacaktır. O halde bildirim yükümlülüğünün on beş gün içinde yerine getirilmemesi halinde, bu kamu kurum kuruluşlarına da özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir.

VUK'un 353. maddesinin 8. bendi uyarınca belge basımına ilişkin özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacak kabahatler arasında; ÖKC kullanma mecburiyeti getirilen KDV mükelleflerinin ve bu cihazları üreten/ithalat eden kuruluşların, ilgili kanunda²⁴⁴ sayılan birtakım fiilleri de sayılmaktadır. 3100 sayılı Kanun'unun mük. 8. maddesine göre ÖKC kullanma mecburiyeti getirilen mükelleflerin, bu cihazları süresinde almaması, bozması, bozuk cihazları kullanması veya başkalarının kullanımına izin vermesi fiilleri de özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca ödeme kaydedici cihazları üreten/ithal eden firmalardan; onaylanmış modele uygun üretimde bulunmayan/ithal etmeyen, cihazları satıştan önce HMB'ye mühürlettirmeyen, satış ve teknik destek teşkilatını kurmayan, yedek parça sağlanması dâhil en az on yıl süreyle bakım ve onarım hizmeti sağlamayan kuruluşlara özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu kapsamda yer alan satış ve teknik destek teşkilatları; HMB tarafından onaylanan her 500 adet ÖKC için bir eleman bulundurulacak şekilde kurulacaktır.

Ödeme kaydedici cihazları üreten/ithal eden kuruluşlarda bakım onarım hizmetini gören teknik görevlilerin sicilleri HMB tarafından tutulmakta olup; bu kişilere bir yetki belgesi ve özel mühür de verilir. Ödeme kaydedici cihazların bakım ve onarımı yalnızca bu kişiler tarafından yapılabileceğinden, bu yetkileri kötüye kullananların belgeleri iptal edilir ve bu kişilere belge basma bildirimiminin yerine getirilmemesi halinde kesilecek özel usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilir.

Belge basımına ilişkin bildirimler, bilgi formları aracılığıyla yerine getirilmektedir. Buna göre kaç tane bilgi formu bildirilmemişse o kadar usulsüzlük kabahati meydana gelecek ve o kadar cezalandırma yapılacaktır.²⁴⁵

²⁴¹ 513 sıra Nolu VUK GT ile 1.1.2020 tarihinden itibaren 1300 TL.

²⁴² Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, R.G. Tarihi:2/2/1985, R.G. Sayısı:18654.

²⁴³ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, md.6: "... Belgelerin basım ve dağıtımını yapacak **matbaanın kamu kurum ve kuruluşlarına ait olması halinde** teminat şartı aranmayacaktır."

²⁴⁴ 3100 s. KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, R.G. Sayısı: 18606, R.G. Tarihi: 15/12/1984.

²⁴⁵ Şenyüz, s.202.

b. Vergi Kimlik Numarası Kullanma Zorunluluğu İle İlgili Düzenlemelere Uyulmaması

Vergi kimlik numarası kullanılması ile belge ve kayıtlarda bu numaraya yer verilmesi, vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin tespiti açısından önemlidir. Nitekim Avrupa Birliği (AB), “Vergi Dolandırıcılığı ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadeleyi Güçlendirmek İçin Eylem Planı” kapsamında, üye ülkelerde AB vergi kimlik numarasının kullanımına geçmiştir.²⁴⁶ Kanun koyucu da bu öneme binaen benzer amaçlarla, 4358 sayılı kanun ile kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişilerini, HMB tarafından belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında; işleme taraf veya muhatap olanların vergi kimlik numaralarını aramakla ve belge, hesap ve kayıtlarda da bu numaraya yer vermekle yükümlendirmiştir. İşleme muhatap veya taraf olan kimseler ise işlemlerin tamamlanmasından önce vergi kimlik numarasını temin etmek zorundadırlar.²⁴⁷ Kendilerine hâlihazırda vergi kimlik numarası verilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler ise, vergi kimlik numarası ile işlem yapan ve bildirme yükümlülüğü altından bulunan kamu kurum ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişilere vergi kimlik numarasını bildirmek zorundadırlar.

HMB tarafından belirlenen; noterlik işlemleri, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu uyarınca yapılacak takip işlemleri, tapu işlemleri, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu uyarınca yapılacak tescil işlemleri, çek kullanımı, banka vb. finans kurumlarınca yapılacak işlemler, posta çeki hesabı açılması, pasaport alımı ve HMB tarafından belirlenecek diğer işlemlerde vergi kimlik numarası kullanımı zorunlu kılınmıştır.²⁴⁸

İşlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurumlar, yukarıda sayılan işlemlerle ilgili olarak HMB veya vergi incelemesine yetkili olan kimselerin isteyecekleri bilgileri yazıyla, manyetik ortamda, disket, mikro film, mikro fiş gibi belgelerle bildirmek zorundadırlar. Buradaki bildirim ödevine uyulmaması halinde 353. Maddenin 9. Bendinde yer alan özel usulsüzlük kabahati oluşmaktadır. Öğretide bu fiilin aynı zamanda VUK’un mük. 355. m. kapsamında da özel usulsüzlük oluşturduğu savunulmaktadır.²⁴⁹ Bu görüşe kısmen katılmak mümkündür. Şöyle ki; usulsüzlük fiili, HMB veya vergi incelemesine yetkililer tarafından istenilen bilgiye karşı gerçekleştirilmişse (yani bilgi vermekten çekinilmişse) aynı zamanda mük. 355. M. kapsamında özel usulsüzlük kabahati oluşturabilir. Ancak banka ve diğer mali

²⁴⁶ Yusuf Artar, “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 2013, Sayı:103, Cilt:9, s.103.

²⁴⁷ 4358 sayılı Kanun, R.G. Sayısı:23307, R.G. Tarihi: 04.04.1998.

²⁴⁸ 2 seri No’lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği, R.G. Sayısı: 24437, R.G. Tarihi: 19.06.2001.

²⁴⁹ Candan, s.317; Şenyüz, s.202.

kuruluşların, kendilerine ibraz edilen vergi kimlik numarasının doğruluğu konusunda şüphe duydukları durumda; doğru vergi kimlik numarasını temin etmek üzere ilgili vergi dairesine usule aykırı başvuru yapmaları fiili, VUK'un 353. maddesinin 9. bendi uyarınca kabahat sayılırken; mük. 355. Madde kapsamında özel usulsüzlük kabahati oluşturmayacaktır. Zira banka ve diğer mali kuruluşların doğru vergi kimlik numarasını temin etmek için yapacakları başvuru ancak EK-5'te belirtilen bildirim formu ile gerçekleştirilmektedir.²⁵⁰ Banka ve diğer mali kuruluşların, doğru vergi kimlik numarasının temini için yapacakları usulsüz başvurunun mük. 355. maddede anılan özel usulsüzlük kabahatini oluşturmamasının nedeni, fiilin; bilgi vermekten çekinme kabahatine neden olacak bir duruma cevaz vermemesidir. Hatta burada banka ve diğer mali kuruluşların vergi dairesinden bir bilgi talebi söz konusudur.

Vergi kimlik numarası kullanılmasının zorunlu olduğu işlemler bakımından HMB veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından istenilen bilgilerin zamanında bildirilmemesi halinde ise yine 353/9 ve mük. 355 uyarınca özel usulsüzlük kabahati gerçekleşecektir. Bildirim yükümlülüğüne aykırılık sebebiyle birden fazla özel usulsüzlük kabahatine mahal verilmesi durumlarında cezalandırmanın nasıl yapılacağı ise belirsizdir. Kanunun maddeleri arasındaki bu çelişki, 353. maddenin 9. bendi kaldırılarak giderilebilir. Bu durumda kurum ve kuruluşların usulsüz talepleri de bildirimlerin kanunen belli şekil, muhteviyat ve düzenlemelere aykırılık teşkil edecek olup II. Derece genel usulsüzlük cezası ile cezalandırılabilir.

B. DEFTER TUTMA ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ

1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri

a. Defter Kayıtlarının ve Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesine İmkân Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların usule uygun olarak tam ve düzenli biçimde tutulması, sahibi lehine delil teşkil etmeleri bakımından önem arz etmektedir. Gerçekten defter kayıtları ve ilgili vesikalar, kayıt ve belge düzenine uygun iseler ilk görünüş karinesinden yararlanacak ve bunların aksi ispat edilinceye kadar gerçeğe uygun oldukları kabul edilecektir. Böylelikle mükellefler ispat külfetinden kurtulmakta ve ispat yükü vergi dairesine geçmektedir.²⁵¹

²⁵⁰ 2 seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği, R.G. Sayısı: 24437, R.G. Tarihi: 19.06.2001.

²⁵¹ Seçkin Altınel ve Nurgül Güner, "Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:324, Ağustos 2008, s.131.

Defter kayıtları ve belgelerin, kayıt ve belge düzenine uygun olmaması halinde ise bunların delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Hatta “*bu belge ve kayıtlara dayanan işlemlerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için biçimsel uygunluk yeterli olmayıp söz konusu hukuki muamelelerin gerçek durumu yansıtması*” da gerekmektedir.²⁵² Ayrıca defter kayıtları ve belgelerin noksan, usule aykırı ve karışık olduklarının tespit edilmesi de usulsüzlük kabahatinin oluşumu açısından yeterli değildir. Defter kayıtları, vesika ve belgelerin aynı zamanda doğru bir vergi incelemesi yapılmasını da imkânsız kılacak düzeyde bulunmaları gerekir.²⁵³ Örneğin defterlerdeki bazı kayıtların belgeye dayanmaması veya defterlere işlenmeyen kayıtların bulunması gibi durumlar her zaman vergi incelemesinin doğru yapılmasını engellemez. Doğru vergi incelemesini imkânsız kılabilmesi için defter kayıtlarının olmadığını düşündürecek miktarda belgenin doğru deftere kayıt edilmemesi, kayıtların gerçeğe muhteviyat veya miktar bakımından aykırı biçimde düzenlendiği hususunda tespitlerin bulunması gibi benzeri ağır durumların tekemmülü gerekir.²⁵⁴

b. VUK’a Göre Tutulması Mecburi Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmamış Olması

Defterlerin tutulmaması sebebiyle usulsüzlük kabahatine sebebiyet verilmesi için öncelikle eylemi gerçekleştiren kişinin defter tutmaya mecbur kişilerden olması; tutulmayan defterlerin de VUK tarafından tutulması zorunlu kılınan defterler arasında yer alması gerekmektedir. Buna göre yalnızca TTK tarafından tutma zorunluluğu getirilen pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulmaması, VUK kapsamındaki usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaz. Ancak TTK’nın bu konudaki hükümleri saklıdır.

Defter tutmakla yükümlü kılınanlar, VUK’un 172. maddesinde sayılmışlardır. Buna göre “*ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbapları ve çiftçiler*” defter tutmakla yükümlü kılınmışlardır. Bu kişilerden bazılarının tutması gereken defterler belirli bir ölçüte bağlanmışken, bazılarınınki doğrudan belirlenmiştir. İşletme büyüklükleri açısından; bilanço esasına göre vergilendirilen (1.sınıf) mükellefler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterini zorunlu olarak tutarken, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı defteri tutarlar. Sınai müesseseler ise

²⁵² DVDDK, 12.11.2014 tarih ve E.2004/89, K.2004/138.

²⁵³ Şenyüz, s.143.

²⁵⁴ Candan, s.239.

iştiğal ettikleri faaliyet alanına göre imalat defteri, kombine imalatda imalat defteri veya bitim işleri defterlerinden birini tutarlar. Diğer müesseselerden banka, banker ve sigorta şirketlerinin, taraflarınca yapılacak gider vergisine ait kayıtlar, damga vergisi mükelleflerince tutulan kayıtlar, yabancı nakliyat kurumlarının tuttuğu hasılat defteri, gerçek kişilerin gelir vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtlar ile depo işletenler ve nakliye ambarlarının tuttuğu ambar defteri de tutulması zorunlu kılınan defter veya kayıtlardandır.²⁵⁵ Serbest meslek erbabları serbest meslek kazanç defteri tutarken; defter tutmak zorunda bulunan zirai kazanç sahipleri de tercihlerine göre çiftçi işletme defteri veya bilanço esasına göre ticari kazancı tespit edilenlerin tutacakları defterleri tutarlar.

Defter tutmama deyiminden, tutulması zorunlu kılınan defterlerin hiç edinilmemiş olması²⁵⁶ anlaşılrsa da defter tutmamanın kapsamına, defterlerin tasdik ettirilmesine rağmen yapılan işlemlerin kayıt edilmemesi de girmektedir.²⁵⁷ Ancak karşıt bir görüşe göre, vergi ile ilgili işlemlerin defter veya defterlere kaydedilmemiş olması defter tutmama olarak nitelendirilemez.²⁵⁸ Elektronik ortamda tutulan defterler bakımından ise bunlara ait beratların GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından onaylanmamış olması²⁵⁹ veya berat dosyalarının ibraz edilmemesi durumları defterleri hukuken geçersiz kılar ve bu defterler hiç tutulmamış sayılırlar.²⁶⁰ Tutulması gereken defterler yerine sehven başka defterlerin tutulması halinde de defterlerin tutulmaması kabahati gerçekleşmiş sayılmaktadır.²⁶¹

Defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması birinci derece usulsüzlük kabahati olup, kabahatlisine göre 8,5 TL'den 220 TL'ye kadar usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak defterlerin tutulmasına rağmen vergi incelemesine yetkili olan kimselere ibraz edilmemesi durumu, gizleme olarak kabul edilmekte ve 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. İyi veya kötü defterlerini tutan mükellefler, defterlerini ibraz etmemesi sebebiyle hapis cezası ile cezalandırılırken; defterlerini hiç tutmayan mükellefler ise usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır. Bu durum ölçülülük ilkesine ve bilhassa orantılılık ilkesine aykırılık göstermektedir.²⁶² Yaptırımlar arasındaki bu orantısızlık; defterlerin ibraz edilememesi

²⁵⁵ Kemal Abay, "2016 Yılında Tutulması Zorunlu Defterler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:412, Aralık 2015, ss.204-205.

²⁵⁶ Candan, s.235.

²⁵⁷ Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.111.

²⁵⁸ Candan, s.236.

²⁵⁹ Ertürk Özer, "E-Defter ile Vergi İncelemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:332, Mayıs 2016, s.67.

²⁶⁰ Arif Yıldırım, "E-Defter Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:387, Kasım 2013, s.145.

²⁶¹ Özen, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, s.175.

²⁶² Övül Çölgezen Batun, "Defter Tutulmaması ile Defterlerin Gizlenmesi/Yok Edilmesinin Yaptırımları Arasındaki Uçurum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 386, Ekim 2013, s.43.

eyleminin usulsüzlük kabahatleri kapsamında; defterlerin tutulmaması eyleminin ise kaçakçılık suçları kapsamında yapılacak bir düzenlenmeyle giderilebilir.

c. VUK'un Kayıt Nizamına Ait Hükümlerine Uyulmamış Olması

VUK'un 215 ile 219. Maddeleri arasında, bu kanuna göre tutulacak defterlere yapılacak kayıtlara ilişkin usul kuralları düzenlenmiştir. Defter kayıtlarına ilişkin bu usul kurallarına uyulmaması halinde ise I. derece usulsüzlük kabahati meydana gelmektedir. Ancak tutulması mecburi olmayan defter kayıtlarındaki hatalar nedeniyle başka bir deyişle usule aykırılıklar nedeniyle bu başlık kapsamında usulsüzlük cezası kesilemez. Ayrıca defter kayıtlarının hiç yapılmamış olması halinde ise bu madde hükmüne göre değil defterlerin tutulmamış olması hükümlerine göre usulsüzlük cezası kesilecektir.²⁶³ Kanunun kayıt nizamına ilişkin hükümlerine uyulmaması nedeniyle kesilecek cezalarda; takvim yılı içindeki yapılacak incelemede, bu inceleme tarihine kadar tespit edilen bu türden kabahatler tek fiil sayılacaktır.

Kayıt düzenine ilişkin hükümlere göre, kayıtlar Türkçe olarak tutulmalı ve kayıtlarda Türk para biriminin kullanılmalıdır. Ancak yabancı dilde kayıt tutmak isteyenler, Türkçe kayıtların da bulunması şartıyla yabancı dillerde kayıt tutabileceklerdir. Defter kayıtları, vergi matrahlarını etkilemeyecek şekilde tasdik ettirilmiş olan diğer defterlere de yapılabilmektedir. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılması zorunludur. Ancak Türk parası karşılığının gösterilmiş olması koşuluyla, kayıtlar yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Fakat yabancı müşteriler adına düzenlenecek belgelerde Türk parası karşılığının gösterilmesi şartı aranmaz. Kayıtlarını Türk para birimine göre tutmak zorunda olanların, ilgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesinin en az 100 milyon Amerikan Doları veya karşılığı Türk lirası olması ve sermayesinin en az %40'ının, ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olması halinde, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına CB tarafından izin verilebilir.²⁶⁴

VUK'a göre tutulması mecburi defter kayıtları mürekkeple veya makine ile yazılmalıdır. Ancak defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalem ile de yapılabilir. Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar, ters kayıt yöntemi veya diğer yöntemlerle ancak muhasebe ilkelerine göre düzeltilebilecektir. Defter ve kayıtlara rakam ve yazıların yanlış yazılması halinde ise, yanlış rakam ve yazılar okunacak biçimde üzeri çizilerek veya üst/yan tarafında ya da ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle düzeltme

²⁶³ Özyer, s.951.

²⁶⁴ 213 sayılı VUK, m.215.

yapılabilecektir. Ancak defterlere yazılan bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunmaz hale getirmek yasaktır. Tutulması zorunlu defterlerde, kayıtlar arasında satır atlanılamaz veya çizilmeksizin boş bırakılamaz. Ciltli defterlerde ise defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli defter yapraklarının sırası bozulamaz ve bu yapraklar yırtılamaz.²⁶⁵

Defterlere yapılacak olan işlemlerle ilgili kayıtlar, iş hacmine icabına göre muhasebe düzenini bozmayacak bir sürede kaydedilmelidir. İşlemlerle ilgili bu türden kayıtların 10 günden fazla geciktirilmesi uygun değildir. Ancak kayıtlarını muhasebe fişi, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, işlemlerin bu belgelere işlenmesi, defterlere işlenmesi hükmündedir. Bu kayıtlar esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmemelidir. İşlemlerin günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterlerine yapılacak kayıtları ise günü gününe yapılmalıdır.

d. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Yaptırılmamış Olması

Defterlerin tasdik ettirilmesi, defterlerin mevcudiyeti ile defterlerden sayfa koparılması, eklenmesi veya bunlar üzerinde değişiklik yapılması gibi durumların saptanmasını sağlayan bir nevi güvenlik önlemidir.²⁶⁶ Bu doğrultuda belge düzeninin sürdürülebilirliğinin sağlanması bakımından defterlerini tasdik ettirmeyenlere cezalar öngörülmüştür. Fakat tasdik işleminin yaptırılmaması halinde usulsüzlük kabahatinin oluşabilmesi için, tasdiki yaptırılmayan defterlerin tasdike tabi defterler arasında sayılması gerekmektedir. Kanun koyucu, VUK kapsamında tasdike tabi defterleri 220.maddede düzenlemiştir. Buna göre “*yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat defteri, istihsal vergisi defterleri, nakliyat vergisi defterleri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defteri*” tasdik ettirilmesi gerekli defterler olarak sıralanmıştır. Ayrıca bu defterlerin yerine kullanılabileceği öngörülen defterler de yine tasdike tabidir. Dikkat edildiğinde defteri kebirin tutulması zorunlu iken, tasdik ettirilmesi mecburiyeti bulunmamaktadır.

VUK’a göre tasdik ettirilmesi zorunlu defterlerden elektronik defter olarak tutulması gerekenler de tasdike tabidir. Ancak e-defterlerin tasdiki, bunlara ilişkin berat dosyalarının GİB tarafından onaylanması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Yani e-defterler, basılı defterler gibi onaylanmadıkları için GİB’e gönderilmeleri gerekmez. Elektronik tasdik sürecinde kullanılan berat dosyaları; e-defterlerin içeriğine ilişkin bilgiler barındırmayan, yalnızca e-defterin hukuki

²⁶⁵ 213 sayılı VUK, m.216-218.

²⁶⁶ Şenyüz, s.148.

geçerliliğini sağlayan elektronik dosyalardır.²⁶⁷ Defterlere ilişkin hesap döneminin ilk ayına ait bu berat dosyalarının onaylatılması açılış onayı; son ayına²⁶⁸ ait berat dosyalarının onaylatılması ise kapanış onayı yerine geçmektedir.²⁶⁹ GİB tarafından onaylanmış e-defter beratları, defterlerin değişmezliğini sağladıklarından dolayı; onayı alınmış berat dosyaları üzerinde değişiklik yapılması, e-defterlerin tasdik ettirilmemiş olması sonucunu doğuracaktır.²⁷⁰

Defterler tasdiklerinin geçerli olabilmesi tasdiklerin zamanında, görevli ve yetkili tasdik makamlarına yaptırılmış olmasına bağlıdır. Buna göre defterleri tasdik etmeye; işyerinin, işyeri bulunmayanlar için ikametgâhlarının bulundukları yer noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsalarındaki acenteleri için borsa komiserliği görevli ve yetkilidir. Anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasındaki defter tasdikleri, şirket merkezinin bulunduğu yer noterlerince yapılabileceği gibi ticaret sicili memurları tarafından da yapılabilir. İşlerine öteden beri devam eden mükellefler defterlerini, kullanacakları yıldan önce gelen son ayda tasdik ettirirler. Kendilerine özel hesap dönemi tespit edilenler defterlerini, kullanacakları hesap döneminden önce gelen son ayda tasdik ettirirler. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, bu durumların gerçekleşmesinden önce; vergi muafiyeti sona erenler ise muafikten çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde defterlerini tasdik ettirmeye mecburdurlar. Kullanılan defterlerin, yıl içinde dolması veya diğer çeşitli sebeplerle yeni defterlerin kullanımının gerekmesi durumunda, bu defterler kullanılmaya başlanılmasından önce tasdik ettirilirler. Defterlerin kullanımının ertesi yılda da mümkün olması durumunda bunlar Ocak ayı içinde; kendilerine özel hesap dönemi belirlenenler de bu dönemin ilk ayı içinde tasdiklerini yeniletmeye mecburdurlar.

2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Defter Tasdiklerinin Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yaptırılmış Olması

VUK'a göre tutulması mecburiyeti getirilen defterlerin tasdiklerinin, kanuni süresini takip eden 1 aylık süreden sonra gelen zamanlarda yaptırılması veya hiç tasdik ettirilmemesi fiilleri I. derece usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu I. derece usulsüzlük kabahatinin oluşmasından önce; kanuni süreden sonra gelen 1 aylık zaman diliminde defter tasdiklerinin yaptırılmasını, daha hafif olan II. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırmaktadır.

²⁶⁷ Özer, s.66.

²⁶⁸ E-defterlerin her ay itibarıyla ayrı ayrı tutulması, müessesenin KDV uygulamaları ile eşgüdümünün sağlanmak istendiğini göstermektedir. Yıldırım, s.140.

²⁶⁹ 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği, R.G. Tarihi: 13.12.2011. R.G. Sayısı: 28141.

²⁷⁰ Yıldırım, s.147.

3. Özel Usulsüzlük Fiilleri

a. Günlük Kasa Defteri, Günlük Perakende Satış ve Hasılat Defteri İle Maliye Bakanlığı'nca Tutulma ve Günü Gününe Kayıt Edilme Mecburiyeti Getirilen Defterlerde Usulsüzlük Fiilleri

“Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri” VUK 353. Maddesi hükümleri gereği 2020 yılı için 350 TL'den²⁷¹ az olmamak üzere özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılır. Ancak sayılan defterlerden günlük kasa defteri ile günlük perakende satış defterinin kullanım zorunluluğu kaldırılmıştır.²⁷² Yukarıda belirtilen hükümden bağımsız olarak, vergi mevzuatında günü güne kayıt yapılması gereken iki grup defter bulunmaktadır. Bunlar “serbest meslek kazanç defteri” ile “Maliye Bakanlığı'nca günü gününe tutulması zorunluluğu getirilen defterler” dir. Serbest meslek kazanç defterlerinin günü gününe tutulmaması halinin anılan özel usulsüzlük cezası kapsamına girip girmeyeceği konusunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Birinci görüşe göre; serbest kazanç defterleri de günü gününe tutulması zorunlu defterler arasında sayıldığından bu defterlerin işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere günü gününe kayıt yapılmaması ve bu defterlerin ibraz edilmemesi hallerinin özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılması gerekir.²⁷³ Diğer görüşe göre ise serbest meslek kazanç defterlerinin günü gününe tutulması zorunluluğunun, HMB tarafından değil bizzat kanun tarafından getirilmesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir.²⁷⁴

Mücbir sebep hallerinin varlığı ve duruma göre ispatlanması halinde de defterlerin ibraz edilmemesi fiili cezalandırılmamaktadır. Zira Danıştay'a göre²⁷⁵ *“davacının defter ve belgelerini mücbir sebep sebebiyle ibraz edemediğinin kabulü gerektiğinden”* kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması gerekmektedir.

Defter ve belgelerin ibraz edilmediğinin kabul edilebilmesi için yoklama veya incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılacak ibraz isteminin usule uygun olması gerekmektedir. Usule uygun şekilde istenmeyen bir defter veya belgenin, ibraz edilmemiş olmasından

²⁷¹ 513 sıra No'lu VUK GT.

²⁷² 4369 sayılı Kanun, md.82.

²⁷³ Taşdelen, s.160; Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, s.135.

²⁷⁴ Şenyüz, s.217.

²⁷⁵ Danıştay 9. Daire, T:11.02.2015, E:2012/6259, K.2015/354.

bahsedilemeyecektir. Zira Danıştay DVDDK da bir kararında²⁷⁶ defter ve belgelerin ibrazını istem için mükellefiyet kaydı terkin edilen şirketin müdürünün merniste kayıtlı adresinde başka bir kişiye yapılan tebliğe icabet edilmemesi sebebiyle kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesi kararını; tebliğin davacı şirket adına düzenlenmemesi ve muhteviyatında da şirketle ilişkilendirilmemiş olması nedeniyle, defter ve belgelerin ibraz isteminin hukuka aykırı olduğu gerekçeleriyle onamıştır.

b. Muhasebe Standartlarına, Tek Düzen Hesap Planına (TDHP) ve Mali Tablolara İlişkin Usul ve Esaslara Uyulmaması İle Muhasebeye Yönelik Bilgisayar Programlarının Üretilmesine ve Kullanılmasına İlişkin Kural ve Standartlara Uyulmaması

VUK, HMB'yi 175. Maddesi ile muhasebe standartlarını, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve bu usul ve esasları şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulattırmaya; mük. 257. Maddesi ile de mükellef ve meslek grupları bazında muhasebe usul ve esaslarını tespit etme konusunda yetkili kılmıştır. Bakanlık da bu konudaki yetkisini, 1 sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği²⁷⁷ ile muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarına dair açıklamaların yapılması, mali tablolara ilişkin ilkeler, mali tabloların düzenlenmesi ve sunuluşu ve TDHP çerçevesi ve işleyişine ilişkin olarak hangi hesapların kullanılması gerektiği ve bu hesapların içeriğine ilişkin birtakım düzenlemeler yapmıştır.

1 sıra No'lu Tebliğ ile belirlenen düzenlenmeler bilanço esasına göre vergilendirilen gerçek ve tüzel kişiler bakımından getirilmiştir. Bu kişiler tebliğ hükümlerine uymak zorundadırlar. *“Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyetinden ve istisnasından yararlanmaları”* tebliğ ile getirilen düzenlemelere uyma zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Ayrıca bilanço usulüne göre vergilendirilmekle birlikte faaliyet konuları gereği farklı muhasebe teknikleri kullanmak zorunda olan *“banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları”* tebliğle belirlenen *“Muhasebenin Temel Kavramları”*, *“Muhasebe Politikalarının Açıklanması”* ve *“Mali Tablolar İlkeleri”* konusundaki zorunluluklara uymak zorundayken, tebliğin diğer konulardaki düzenlemelere uymaları ise ihtiyaridir.

²⁷⁶ Danıştay VDDK, T: 18/09/2019, E:2018/624, K:2019/627.

²⁷⁷ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, R.G. Tarihi: 26/12/1992, R.G. Sayısı: 21447.

Tebliğ ile birlikte bilgisayar programlarını kullanan mükelleflere de bir zorunluluk getirilmiştir. Düzenlemelere göre muhasebe uygulamalarını TDHP çerçeve ve işleyişi hakkındaki düzenlemelere göre yürüten teşebbüs ve işletmelerin bu işlemlerini bilgisayar programları vasıtasıyla yapmaları halinde, kullandıkları bilgisayar programlarını kullanmaya başlamadan önce; bunlarda değişiklik olması halinde ise değişiklikleri, değişiklik tarihinden itibaren bir ay içinde HMB Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bildirmek zorundadırlar.

TDHP hakkındaki düzenlemelere aykırılık dolayısıyla kesilecek özel usulsüzlük cezalarında, aynı takvim yılında birinciden sonraki usulsüzlüklere birinciye ait cezanın dörtte birinin kesileceği hükmü uygulanmamaktadır. Buna göre aynı takvim yılı içinde birden fazla kez işlenen, TDHP'ye ilişkin usulsüzlük kabahatlerinin her birine ayrı ayrı ceza kesilecektir. Ancak usulsüzlüğün tespit edilmesinden önce yanlış kayıtların düzeltilmesi halinde aykırılıklar giderilmiş olacak ve ceza kesilmesine gerek kalmayacaktır.²⁷⁸ Ayrıca tek düzen hesap planına uymama eyleminin zincirleme kabahat kapsamında değerlendirilmesi de mümkün değildir. Zira KK'ya göre bir kabahatin birden fazla kez işlenmesi durumunda her bir kabahate fiil ayrılığından dolayı ayrı ayrı para cezası uygulanacaktır. Tek düzen hesap planına uymama eylemi neticesi harekete bitişik bir eylem olup ancak ani suç olabilir yani kesintisiz şekilde işlenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla esas itibarıyla ani bir kabahat olan TDHP'ye uymama eylemine; KK da dikkate alınarak ayrı ayrı ceza kesilmesi gerekir.²⁷⁹

C. VESİKA ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ

1. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Vesikaların Şekil, Muhteviyat ve Ekleri İlgili Düzenlemelere Uyulmamış Olması

Belge düzenlenmesi, vergilendirme ile ilgili işlemlerin kanıtlanması bakımından çok önemlidir. Ekonomik olayların gerçeğe uygun biçimde belgelendirilmesi hem mükellefi idareye karşı korumakta hem de idarenin işleyişini kolaylaştırmaktadır. Zira en basitiyle mükellefler bu belgelere dayanarak iş ve işletmelerine ilişkin yasal yollardan gider ve indirim yapabilmekte, vergi karşısında daha avantajlı bir konum sağlayabilmektedir.

VUK hükümleri doğrultusunda da *“bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki*

²⁷⁸ Görkem Pehlivan, “Tek Düzen Hesap Planına Uymama fiilinin bir hesap dönemi içerisinde birden çok kez işlenmesi durumunda özel usulsüzlük Cezası Uygulanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı:356, Nisan 2011, s.111.

²⁷⁹ Pehlivan, ss. 115-116.

mecburidir”. Mükellefler de mükellefiyet durumlarına göre bu işlemlerin tevsiki için; fatura ve bunun yerine geçen perakende satış fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri), muhabere evrakı gibi belgeleri kullanmaktadırlar. Bu belgelerin kendilerinden beklenen fonksiyonu sağlayabilmeleri için, öngörülen bilgileri taşımaları gerekir. Aksi halde kanun gereğince bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaklardır. Ancak öyle işlemler vardır ki kanun koyucu bu işlemlerin belgelerle ispat edilmesini zorunlu tutmamıştır. Bu işlemler; *“örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmıyan müteferrik giderler”*, *“vesikasının teminine imkân olmıyan giderler”* ve *“vergi kanunlarına göre götürü olarak tesbit edilen giderler”* dir.

VUK'ta sayılan ve işlemlerin tevsiki için kullanılan belgelerin yine aynı kanun kapsamında belli şekil şartlarına uygun olması gerekmektedir. Bu şekil şartları ile ilgili düzenlemeler VUK'un 229. Maddesi ile 252. Maddesi arasında kalan bölümde düzenlenmiştir. Bu şekil şartlarından zorunlu olanlara uyulmaması belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasına neden olabileceğinden, düzenlemelerin ikincil noktadaki hükümlerine uyulmaması usulsüzlük cezasını gerektirecektir. Örneğin Danıştay'ın bir kararına göre, faturada, sevk irsaliyesi tarih ve numarasının yer almamasının özel usulsüzlük cezasını gerektirmemesi sebebiyle; ancak usulsüzlük cezası kesilebilecektir.²⁸⁰ Danıştay bir başka kararında ise²⁸¹ sıra numarası olmaksızın 136 fatura düzenlenmesinin tek bir usulsüzlük eylemi olduğu gerekçesiyle; 136 adet fatura için kesilen II. derece usulsüzlük cezanın hukuka uygun olduğu konusunda ısrar eden vergi mahkemesi kararını bozmuştur.

²⁸⁰... yükümlünün vergi dairesi müdürlüğüne ibraz ettiği faturalardan hareketle dava konusu özel usulsüzlük cezası kesildiğinin anlaşıldığı, bu durumda söz konusu faturaların hiç düzenlenmediğinin kabulünün imkansız olduğu, faturada sevk irsaliyesi tarih ve numarasının bulunmaması halinde VUK'un 352. Maddesinin II. derece usulsüzlükler başlığını taşıyan 7 numaralı bendi uyarınca ancak usulsüzlük cezası kesilebileceği, bu nedenle kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmediği...”, Danıştay 9.Dairesi, E:1999/4806, K:2000/2709, T:04/10/2000.

²⁸¹ Danıştay VDDK, E:1996/107, K:1997/385, T:10/10/1997.

2. Özel Usulsüzlük Fiilleri

a. Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu İle Serbest Meslek Makbuzlarının Verilmemesi–Alınmaması–Gerçek Dışı Meblağlarda Düzenlenmesi–Kâğıt Olarak Düzenlenmesi veya Hiç Düzenlenmemiş Sayılması

Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, gerçeğe aykırı düzenlenmesi, e-ortamda düzenlenmesi gerekenlerin kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu belgelerin hiç düzenlenmemesi veya düzenlenmemiş sayılması hallerinde, belgelere taraf olanların her birine, her bir belge için 2020 yılı için 350 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Defter kayıtlarıyla ilgili olan belgelerin(fatura, gider pusulası ve serbest meslek makbuzu da dâhil), doğru bir vergi incelemesine fırsat vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması I. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılırken, bu belgelerin düzenlenmemesi, alınmaması, verilmesi ya da gerçeğe aykırı meblağda düzenlenmesi özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır. Bu durum fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun vergi belge düzenindeki önemini ortaya koymaktadır.²⁸² Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu belgelerini almayan, vermeyen, gerçeğe aykırı meblağlarla düzenleyenlerin veya bu belgeleri düzenlemeyenlerin cezalandırılabilmesi, bu konuda yükümlü tutulmuş olmalarına bağlıdır.

Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunu ile bu belgeleri kullanmak zorunda olan kişiler, VUK'un 229. maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Fatura, “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı göstermek üzere” düzenlenen ticari bir belgedir. Fatura kullanmak mecburiyetinde olanlar, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerdir. Fatura düzenlemek zorunda olan bu kişiler, yine aynı nitelikteki kişiler ile serbest meslek erbabına ve vergiden muaf esnafa; sattıkları mal veya yaptıkları işler için fatura düzenlerler. Kendilerine fatura düzenlenmesi gereken birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbapları, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlar, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ve vergiden muaf esnaf ise yaptırdıkları iş veya aldıkları emtia karşısında fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

²⁸² Mustafa Müderrisoğlu, “Sahte Fatura Düzenlenmemesinin Vergi Uygulamasındaki Etkisizliği”, **Vergi Dünyası**, sayı:362, Ekim 2011, ss.143-146.

Fatura düzenlenmesi gereken hallerde fatura, mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleştirilmesinden itibaren 7 gün içinde düzenlenebilir. Yedinci günden sonra fatura düzenlense dahi fatura hiç düzenlenmemiş sayılmakta ve özel usulsüzlük kabahati gerçekleşmektedir. Ancak özel usulsüzlük cezası ile birlikte faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması, faturanın gider veya unsuru olarak vergi matrahında dikkate alınamayacağı sonucunu doğuracağından ağır bir yaptırım olacaktır.²⁸³ Yine fatura ve diğer belgelerin zorunlu unsurları taşımaması halinde de bu belgeler VUK'un 227. Maddesi uyarınca düzenlenmemiş sayılacaklardır.

Gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin; vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya satın aldıkları mallar için düzenleyip imza ettirecekleri belgedir. Bu durumda düzenlenen gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde sayılmaktadır. Dikkat edilirse fatura hükmündeki gider pusulası, bu belgeyi düzenleyenler tarafından değil, imza eden esnaf tarafından verilmiş sayılmaktadır. Gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satmakta olan kişilerden alacakları altın ve mücevher gibi kıymetli eşyalar karşılığında da düzenlenir. Dolayısıyla gider pusulasına ilişkin özel usulsüzlük kabahati, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerle birlikte vergiden muaf esnaf tarafından işlenebilecektir.²⁸⁴

Müstahsil makbuzu ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın almış oldukları mallar karşılığında düzenlemek zorunda oldukları belgelerdir. İki nüsha halinde düzenlenen müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura gibi hüküm ifade eder. Müstahsil makbuzuna ilişkin özel usulsüzlük kabahati de birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve çiftçiler tarafından işlenebilecektir.²⁸⁵

Mesleki faaliyetlerine ilişkin olarak yaptığı her türlü tahsilatı tevsik etmek için serbest meslek erbabı tarafından düzenlenen vesikaya serbest meslek makbuzu denir. Serbest meslek erbabı, verdiği meslek hizmeti karşılığı müşterilerine bu belgeyi düzenlemek, müşteriler de serbest meslek makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedirler. Serbest meslek makbuzunu münhasıran serbest meslek erbabı düzenlemek zorunda olduğundan bu belgeye ilişkin özel

²⁸³ Şenyüz, s.175.

²⁸⁴ 213 sayılı VUK, m.234.

²⁸⁵ 213 sayılı VUK, m.235.

usulsüzlük kabahati, serbest meslek erbabı ve bu belgeyi almak zorunda olan müşterisi tarafından işlenebilir.²⁸⁶

Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun verilememesi, alınmaması, gerçeğe aykırı meblağlarda düzenlenmesi, kâğıt ortamda düzenlenmesi veya düzenlenmemiş sayımları nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yetkililerce tespit olunması gerekir. Zira cezalandırma açısından nezdinde usulsüzlük gerçekleştirilen belge sayısından ziyade tespit sayısı dikkate alınmaktadır. Örneğin Danıştay bir kararında²⁸⁷ birden çok işlem için birçok belge düzenlenmemesi bakımından tek bir tespitin yapılmış olması nedeniyle bir usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.

Belge düzenlenmesini gerektiren işlemlerde, belgelere ilişkin bu başlık kapsamındaki usulsüzlük fiillerinin tespiti halinde zamanaşımı süresi (5 yıl) içinde özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Danıştay da bir kararında²⁸⁸ *“vergi mahkemesince, özel usulsüzlük cezasının hesap dönemi geçtikten sonra kesilemeyeceğinin kabulü suretiyle kaldırılmasında”* hukuka uygunluk göremeyerek vergi mahkemesi kararını bozmuştur.

b. Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihazla Verilen Fiş, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti, Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi ve Maliye Bakanlığı’nca Düzenlenmesi Zorunlu Tutulan Belgelere İlişkin Usulsüzlük Fiilleri

Kanun koyucu VUK’un 353. Maddesinin 1.bendinde yer alan belgelerin dışında kalan belgeleri, nitelikleri gereği 353. Maddenin 2. Bendinde toplayarak cezalandırmayı öngörmüştür. Buna göre elektronik olarak düzenlenmek zorunda olanlar da dâhil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve HMB tarafından düzenlenmesi zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, asılları ve örneklerinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi veya zorunlu durumlar harici basılı ortamda düzenlenmesi fiilleri ile bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması halleri, her bir belge için 2020 yılı için 350 TL özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılır. Bu belgeler de ticari faaliyetlerle ilgili

²⁸⁶ 213 sayılı VUK, m.236.

²⁸⁷ Danıştay 4. Dairesi T: 12/4/2001, E:2001/657, K:2001/1510.

²⁸⁸ Danıştay 3.Dairesi, T:23.01.2020, E:2016/8726, K:2020/215.

bulunmakla birlikte²⁸⁹, 353. Maddenin 1. Bendinde kalan belgelerden farklı olarak, bu belgelerin bulundurulmamaları ya da gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi fiilleri de özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır. Zira fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu belgelerinin bulundurulmaması ile miktar unsuru dışında bilgilerle gerçeğe aykırı düzenlenmesi fiilleri kabahat olarak sayılmamıştır.

353. maddenin ikinci bendinde sayılan belgelerde, anılan fiillerle kabahat işlenebilmesi için, söz konusu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması konusunda yükümlü kılınan kişiler arasında yer alınması gerekir. Konuyla ilgili düzenlemelere kanunun, “*Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar*” bölümünde yer verilmiştir. Düzenlemelere göre sevk irsaliyesi, satılan emtianın satıcı tarafından taşıttırılması halinde satıcı; alıcı tarafından taşıttırılması halinde ise alıcı tarafından düzenlenen ve emtianın taşındığı araçta bulundurulması gereken vesikadır. Ancak emtianın nihai tüketiciler tarafından satın alınması halinde, bu emtiaları kendilerinin taşımaları ya da kendilerinin taşıttırması halinde sevk irsaliyesi düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Malın mükellefin kendi işyerleri ile şubeleri arasında, bizzat mükellef tarafından taşınması veya komisyoncu veya aracıyla taşıttırılması halinde de emtia sahibi tarafından sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca faturanın, 7 günlük azami düzlenebileceği süre beklenilmeksizin derhal düzenlenmesi halinde, sevk irsaliyesi ve faturanın ayrı ayrı düzenlenmesi yerine irsaliyeli fatura düzenlenmesi mümkündür.²⁹⁰

c. VUK’un 232’nci Maddesinin 1 İla 5 Numaralı Bentlerinde Sayılanlar Dışında Kalan Kişilerin, Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi İle Giriş ve Yolcu Taşıma Biletlerini Almaması

VUK’un 232. Maddesinde, kendilerine emtia satılması veya iş yapılması halinde fatura düzenlenmesi zorunlu olan kişiler sayılmıştır. Bu kişiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazancı basit usulde tespit olunan tüccarlar, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ve vergiden muaf esnaftır. Bu kişiler dışında kalan kişilerin satın aldıkları emtia veya yaptırdıkları işlerin bedelinin 2020 yılı için 1400 TL ve üzerinde olması halinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin her halükarda fatura düzenlemesi mecburidir. Ancak işlem bedelinin 1400 TL’nin altında kalması

²⁸⁹ Taşdelen, s.176.

²⁹⁰ Edizdoğan, s.133.

halinde fatura düzenlemek zorunda olanlar, faturayı istem üzerine düzenleyeceklerdir. Kendilerine fatura düzenlenmesi zorunluluğu bulunan kişiler dışındaki kişilerin; fatura yerine kullanılan belgeleri, serbest meslek makbuzunu, ödeme kaydedici cihaz fişi ile giriş veya yolcu taşıma biletlerini almaması halinde yapılacak tespit üzerine bu kişilere 353.maddenin 2.bendine göre her bir belge için kesilecek cezanın beşte biri kadar²⁹¹ özel usulsüzlük cezası kesilir. Belge alınmadığına ilişkin tespitın ancak vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından yapılması gerekirken; GİB farklı kişilere yaptırmaya da yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda yapılacak tespitler sonucunda belge almayana, belge almadığına ilişkin yapılacak tebliğ ceza ihbarnamesi yerine geçecektir.

d. Vergi Numarası Kullanılması Mecburiyetine Uymaksızın İşlem Yapılması

VUK'un 8. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti'ne bağılılığı bulunan her gerçek ve tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Vergi numarası verilmesine ilişkin usul ve esasların tespit edilmesinde ve kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılacak işlemlerde düzenlenen kayıtlarda ve belgelerde vergi kimlik numarası kullanılması mecburiyetini getirmeye HMB yetkili kılınmıştır. HMB bu yetkisini ilk olarak 262 sıra No'lu VUK Genel Tebliğı ile kullanmıştır. Anılan tebliğı göre, vergi kimlik numarası alınması ve kullanılması; **öncelikle sermaye şirketleri ortakları ile yönetim kurulu başkan ve üyeleri, motorlu taşıt alan ve satanlar, gayrimenkul alan ve satanlar, lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişiler** bakımından zorunlu kılınmıştır. HMB tarafından belirlenen işlemleri, –daha önceki konularda değinildiğı için burada bahsedilmeyecek- vergi kimlik numarasını aramaksızın işlem yapan, tamamlayan ve ilgili belgelerde göstermeyen²⁹² ödevlilere²⁹³, yaptıkları her bir işlem bakımından VUK m. 353/7 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Maliye Bakanlığı'nın, VUK m. 8'in verdiği yetkiye istinaden 262 sıra No'lu VUK Genel Tebliğı ile yetkisini kullanarak vergi kimlik numarası kullanılmasının mecbur hale getirilmesinin ardından, vergi kimlik numarası kullanılmasının yaygınlaştırılması hakkında 4358 sayılı kanun çıkarılmıştır. 4358 sayılı kanunun konuya ilişkin farklı kanun hükümlerini (VUK) ve tebliğ düzenlemelerini genel çerçevede ele aldığı söylenebilir. 4358 sayılı Kanun uyarınca ayrıca, vergi kimlik numarasının tespit edilmesi, belge, hesap ve kayıtlarda gösterilmesinde

²⁹¹ 513 sıra No'lu VUK GT'ne göre 2020 yılı için 70 TL.

²⁹² 262 sıra No'lu VUK Genel Tebliğı, R.G. Sayısı: 23250, R.G. Tarihi: 6/2/1998.

²⁹³ İşlemlerinde vergi kimlik numarası yükümlü olan kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler. Bu kişiler 4358 sayılı kanun tarafından belirlenmiştir.

yükümlü kılınan kurum ve kuruluşların özel mevzuatlarında yer alan; vergi kimlik numarasının kullanılmasını engelleyici veya kısıtlayıcı hükümler uygulanmayacaktır.

Vergi kimlik numarası aranılmaksızın işlem yapılması durumunda özel usulsüzlük cezası, işlemi yapan kişiye kesilecek olup işlemi yaptıranların ceza sorumluluğu söz konusu değildir.²⁹⁴ İşlemlerin kamu idaresinde gerçekleştirilmesinde cezanın muhatabı, ilgili düzenlemelere göre vergi kimlik numarasının arandığı belgeleri düzenlemekle, hesap ve kayıtları tutmakla yetkili ve görevli olan kimselerdir.

e. Tahsilat ve Ödemelerin Banka, Benzeri Finans Kurumları veya Posta İdarelerince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Edilmemesi

VUK'un mük. 353. maddesine göre, *“Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın %5'i nispetinde usulsüzlük cezası kesilir.”*. Belgeyle tevsik zorunluluğuna uyulmaması sebebiyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için belgeyle tevsiki gereken işlemlerin tutarının 7000 TL'yi²⁹⁵ aşması gerekmektedir. Ancak araç kiralama faaliyetiyle iştigal edenlerin motorlu kara kara taşıtı ve aracı kiralama hizmetlerine dair tahsilat ve ödemeler, bu işlemlerin bedelinin 7000 TL'yi aşıp aşmadığına bakılmaksızın aracı finans kurumlarınca tevsik edilmesi zorunludur.²⁹⁶

İşlemleri belgelerle tevsik etme zorunluluğu, *“Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları”* işlemler bakımından geçerlidir. Bu işlemler Tebliğ'de²⁹⁷ şu işlemlerle örneklendirilmiştir: *“Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin; Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin, İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemeler”*. VUK, yapacakları işlemleri tevsik etmek zorunda olanları saymaktan imtina etmiştir. Tebliğlerle²⁹⁸ birlikte tahsilat ve ödeme işlemlerini tevsik etmek zorunda olanlar değil de olmayanlar sayılarak kapsam belirlenmeye çalışılmıştır.

²⁹⁴ Esmâ Ötaz, **Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.117.

²⁹⁵ 459 sıra No'lu VUK GT, R.G. Tarihi: 24/12/2015, R.G. Sayısı: 29572.

²⁹⁶ 480 sıra No'lu VUK GT, R.G. Tarihi:09/06/2017, R.G. Sayısı: 30091.

²⁹⁷ 459 sıra No'lu VUK GT.

²⁹⁸ 459 sıra No'lu VUK GT. ; 469 sıra No'lu VUK GT, R.G. Tarihi: 12/2/2016, R.G. Sayısı: 29622; 479 sıra No'lu VUK GT, R.G. Tarihi: 01/4/2007, R.G. Sayısı: 30025; 480 sıra No'lu VUK GT.

Danıştay bir kararında²⁹⁹ “ortaklar ile şirket arasında yapılan tahsilat ve ödeme işlemlerinin banka vb. finans kurumları ile yapılmadığı” ileri sürülen davada; bu yönde bir işlemin tespitinin bulunmadığı gerekçesiyle, kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görmeyen İzmir 3. Vergi Mahkemesi’nin kararını onamıştır. İzmir BİM’in 3. Dava Dairesi de bir kararında³⁰⁰, ortaklar ile şirket arasında yapılan işlerden “*ticari niteliği bilgi ve belgeleriyle ortaya konulan*” işlemlere özel usulsüzlük cezası kesilebileceğinden, ortaklar ile şirket arasında ticari olmayan nitelikteki işlemlerin banka, finans kuruluşları aracılığıyla tevsikini zorunlu bulmamıştır. Ayrıca işlemlerin tevsiki için banka ve aracı finans kurumlarının düzenleyecekleri belgeler, işlemde ziyade tahsilat ve ödemeyi tevsik etmektedir. Bundan dolayı aracı finansal kurumlarca düzenlenecek belgeler, VUK hükümleri uyarınca diğer belgeleri düzenleme yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacaktır. Aracı finans kurumları tevsik edecekleri işlemleri, kendi mevzuatlarınca düzenlemesi gereken alındı belgesi, dekont, hesap bildirim cetveli gibi belgelerle tevsik edeceklerdir.

Tevsik edilmesi zorunlu işlemlerin, belirlenen had bakımından değerlendirilmesinde özellik arz eden durumlar vardır. Bunlardan birincisi aynı gün içinde aynı kişilerle veya kurumlarla işlem yapılmasıdır. Bu durumda işlemlerin hepsi 7000 TL’lik haddin altında kalsa bile; aynı gün içinde yapılan işlem bedelleri toplamının haddi aştığı işlemlerden itibaren belge ile tevsik olunması gerekir. Bir diğer husus ise tahsilat ve ödemelerin kısım kısım yapılmasıdır. Bu durumda tevsikin zorunlu olup olmadığı değerlendirilirken, tahsilatın veya ödemenin ilişkin olduğu işlem tutarı dikkate alınacaktır. Yani kısım kısım yapılan tahsilat veya ödemelerin her biri tevsik haddinin altında kalsa bile, tahsilat veya ödemenin ait olduğu işlem bedelinin toplam tutarının haddi aşması halinde; bu işlemlerin banka ve aracı finans kurumlarınca tevsik edilmesi zorunludur.³⁰¹ Bu madde kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilenlere, yeni süre verilmesi ve bu sürede de zorunlulukların yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlüklerin bir kat artırılarak kesilmesi hükümleri uygulanmayacaktır.

D. EKİM VE SAYIM BEYANINA İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ

1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Muhtar ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Davete Müddetinde İcabet Edilmemesi

Çiftçilerden; GVK’da düzenlenen işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlar yani büyük çiftçiler, her yılın kasım ayında sözlü veya yazılı olarak, zirai işletmelerinin (gezici hayvancılığa

²⁹⁹ Danıştay 9. Dairesi, E: 2010/1778, K:2011/394, T:16/2/2011.

³⁰⁰ İzmir BİM 3. Vergi Dava Dairesi, E.2017/986, K.2017/1336, T:10.10.2017.

³⁰¹ 459 sıra No’lu VUK GT.

kışlaklarının) bulundukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına ekim sayım beyanı verirler. Buna göre ekim sayım beyanında bulunma ödevi, yalnızca işletme büyüklüğü ölçütü bakımından büyük çiftçi sayılanlar bakımından söz konusudur.³⁰² Yani zirai araç ölçütü bakımından büyük çiftçi sayılan çiftçilerin, ekim sayım beyanında bulunma zorunlulukları bulunmamaktadır.

Muhtar ve ihtiyar heyetleri; çiftçileri, ekim ve sayım beyanında bulunmamaları halinde beyanda bulunmak üzere; yanlış veya gerçeğe aykırı beyanda bulunmuşlarsa da beyanlarını düzeltmeleri üzere davet ederler. Çiftçileri davet etme konusunda yetkili kılınan muhtar ve ihtiyar heyetlerinin, davette çiftçilere kaç günlük süre verebilecekleri belirtilmemiştir. Çiftçilere bu konuda verilecek süre, sürelerle ilişkin genel düzenlemeler doğrultusunda; on beş günden aşağı olmamak üzere muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından belirlenecektir (VUK m. 14). Yapılan davete rağmen icabet etmeyen çiftçiler ise muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından, icabet için verilen sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde görüşleri ile birlikte vergi dairesine bildirilecektir.

Çiftçilerin, ekim sayım beyanında bulunmak üzere yapılan davete icabet etmemeleri durumu I. dereceden usulsüzlük olup 2020 yılına için 30 TL usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır.

2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Doğru Bir Şekilde Yapılmaması

Zirai işletme ölçüsünü aşan çiftçiler her yıl kasım ayında ekim sayım beyanında bulunmaktadırlar. Ancak iklim şartları bakımından özellik gösteren illerde beyan süresini değiştirebilir. Zirai işletmeyi adi ortaklık şeklinde işletenlerin ekim sayım beyanları, ortaklardan birinin vermesiyle yerine getirilmiş sayılır. Ancak beyanda bulunan ortak bu durumda diğer ortakların adı, soyadı, ikametgâh adreslerini ve hisselerini deftere yazdıracaklardır. Aile reisleri tarafından yapılacak ekim sayım beyanlarında ise yalnızca aile reisleri tarafından ekim sayım beyanında bulunulması yeterlidir. Aile reisleri de eş ve çocuklarına ilişkin anılan bilgileri deftere yazdırırlar. Ekim ve sayım beyanlarının, her yılın kasım ayında veya HMB tarafından belirlenecek sürelerde yapılmaması II. derece usulsüzlük kabahatlerinden olup; bu durumda çiftçiler, 2020 yılına göre 18 TL ikinci derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar.

Ekim sayım beyanı süresinde yapılmayabileceği gibi bazen de gerekli bilgileri içermeden yapılabilir. VUK m. 243'e göre ekim sayım beyanı şu bilgileri içermelidir:

³⁰² Şenyüz, s.144.

çiftçinin adı-soyadı, ikametgâh adresi, zirai işletmenin bulunduğu yer, ekim işi ile iştilal edilmesi durumunda; beyanda bulunulan kasım ayı başından önceki bir yıla ilişkin ekilen arazinin genişlikleri ve ekimin nevi bildirilmelidir. Hayvancılıkla uğraşan çiftçiler ise, beslenen hayvanların tür ve miktarlarını; meyvecilikle uğraşan çiftçiler ise gereğine göre, meyve verebilecek ağaç sayısını ya da ekimde bulunulan arazinin genişliğini beyan ederler. Ekim sayım beyanlarının sayılan bilgilerden herhangi birini ihtiva etmeden yapılması durumunda da II. derece usulsüzlük kabahati oluşmaktadır. Yine bu fiil de 2020 yılına göre 18 TL usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar.

Ekim sayım beyanına ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri, mükerrer cezalandırmaya yol açabilecek niteliktedir. Çünkü beyanda bulunmayan veya eksik (beyanın içermesi gereken bilgilerin eksik bulunduğu beyan) beyanda bulunan bir çiftçi, bu durumlarda beyanda bulunmaya veya beyanını düzeltmeye davet edilmektedir. Olayı bir örnekle şöyle açıklayalım: Zirai işletme ölçütünü aşan büyük çiftçi Ahmet, kanuni süresi bitmesine rağmen ekim sayım beyanında bulunmamıştır. Ahmet, VUK m. 245 gereği muhtar tarafından beyanda bulunmak üzere davet edilmiştir. Ancak yapılan davete de icabet etmeyen Ahmet, sonuçta ekim sayım beyanında bulunmamıştır. Yani Ahmet II. derece usulsüzlük olan ekim beyanını kanuni süresinde yapmama kabahatini işlerken aynı zamanda yapılan davete icabet etmeyerek de I. derece usulsüzlük kabahatini işlemiştir. Bu durumda Ahmet'in hem I. derece hem II. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılması gerekmektedir.

E. VERGİ KARNESİ ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ

1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Diğer Ücretliler Üzerinden Alınan Gelir Vergisi'nde Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması

Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi hizmetin gerçekleştirildiği takvim yılıdır. Ancak bu gelirler beyanname usulüyle vergilendirilmezler. Hatta mükelleflerin, diğer gelir unsurları nedeniyle beyanname vermeleri halinde dâhi diğer ücret gelirlerini bu beyannamelere dâhil etmezler. Diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesi; mükelleflerin (diğer ücretlilerin³⁰³), vergi

³⁰³ Diğer Ücretliler;
"Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı,
Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçiler,
Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,

karnelerinin kendileri ile ilgili kısımlarını doldurması ve vergi karnesi ile vergi dairesine başvurmaları suretiyle gerçekleştirilir. Diğer ücretlilerin işe yeni başlamaları halinde işe başlama tarihinden; karnede değişiklik yapılmasını gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde ise değişikliğin vukuu bulunduğu tarihten itibaren 1 ay içinde vergi karnelerini vergi dairesine ibraz ederek vergilerini tarh ettirirler. Diğer ücretlilerin yabancı memleketlere gidecek olması durumunda, memleketi terk etmelerinden önceki 15 gün içinde vergilerini tarh ettirmeleri gerekmektedir.³⁰⁴ Söz konusu sürelerde verginin tarh ettirilmesi üzere vergi dairesine başvurulmaması fiili, I. derece usulsüzlük kabahati olup 513 sayılı VUK GT (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)³⁰⁵ ile 2020 yılı için belirlenen 18 TL ile cezalandırılırlar.

2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış Olması

Diğer ücretlilerin vergi karnesi almak zorunda olduğu yukarıdaki başlık altında açıklanmıştı. Diğer ücretliler ile birlikte GVK'ya göre indirimden faydalanmak isteyenler ve GVK'nın 2.maddesinde sayılan kazanç ve iratları elde edenler de vergi karnesi almak zorundadırlar. Vergi karnesinin ne zaman alınması gerektiği konusu da I. derece usulsüzlük kapsamında yer alan fiil kısmında belirtildi. Anılan sürelerden sonra, vergi karnesi ile vergilendirilen mükelleflerin karnelerini ibraz etmeleri (kanun deyimiyle almaları) için 15 gün daha beklenir. Vergi karnesi almaya mecbur kimselerin bu sürede de vergi karnelerini almamaları halinde II. derece usulsüzlük kabahati gerçekleşir ve bu kişiler II. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar.

F. MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVİNE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ

1. I. Derece Usulsüzlük Fiilleri: Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin İkinci Ek Süre İçinde Verilmesi

VİV beyannamesi verilmesine ilişkin süreler VİV Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre ölümün gerçekleştiği ülke ile mal iktisap eden kişilerin bu ülkelerde veya başka ülkelerde

Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, HMB tarafından bu kapsama alınanlardır”, GVK md.64.

³⁰⁴ GVK md.109/2.

³⁰⁵ R.G. Tarihi: 27/12/2019, R.G. Sayısı: 30991.

bulunmasına göre, beyannameler, ölümün gerçekleşmesinden itibaren en kısa 4 ay, en fazla 8 ay içinde verilmelidir. Bu süreler içinde beyannamenin verilmemesi halinde mükelleflere, bu sürelerden sonra başlamak üzere 15 günlük bir süre verilir(birinci ek süre). Beyannamenin birinci ek sürede de verilmemesi halinde VUK m. 342/2 gereği mükellefe tebliğ edilmek şartıyla ikinci bir ek süre daha verilir. VİV beyannameleri, bu ikinci ek süre içinde dâhi verilmiş olsa bile vergi ziyaa uğramamış/uğratılmamış sayılacaktır. Dolayısıyla da vergi ziyai cezası kesilmeyecektir. Ancak beyannamenin ikinci ek sürede verilmesi fiili I. derece usulsüzlük cezasının kesilmesine engel değildir.

2. II. Derece Usulsüzlük Fiilleri

a. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Birinci Ek Süre İçinde Verilmesi

VİV beyannamesinin verilmesi, ölümün gerçekleştiği yer ile mirasçının bulunduğu memleketlere göre 4 aydan 8 aya kadar değişebilmektedir. Ancak beyannamenin bu sürelerde verilmemesi halinde bu sürelerin sonundan başlanılarak 15 gün beklenir. Bu 15 günlük süre birinci ek süre olarak adlandırılmaktadır. VİV beyannamesinin birinci ek süre içinde verilmesi halinde vergi, ziyaa uğramış sayılmayacaktır. Ancak beyannamenin birinci ek sürede verilmesi, II. dereceden usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır.

Ölüm halinde, mal iktisap eden kişilerden her biri VİV mükellefi olduğundan, ayrı ayrı beyanname vermek durumundadırlar. Bundan dolayı birinci ek sürede verilen beyannameler için her bir mükellef ayrı ayrı cezalandırılır. Hatta iki mükellefin imzasını da taşıyan tek bir beyanname verilmesi durumunda da yine mal iktisap eden mükelleflerin her biri cezalandırılacaktır.³⁰⁶

b. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk ve Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi

Hesap veya muamelelerin doğruluğunu bozacak derecede evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi, doğru bir vergi incelemesinin yapılmasına engel olacağı için I. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak hesap veya işlemleri belgeleyen

³⁰⁶ Edizdoğan, s.117.

evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi, doğru bir vergi incelemesi yapılmasına engel olmayacaksa, bu fiiller II. dereceden usulsüzlük kabahati sayılmaktadırlar.³⁰⁷ Örneğin, bankalarda faiz giderlerini belgeleyen hesap özeti ibraz edilmemesi, usulsüzlükler kapsamında hesap ve işlemlerin doğruluğunu bozmayacağından II. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılması gerekmektedir.³⁰⁸

3. Özel Usulsüzlük Filleri

a. Levha Bulundurma veya “Asma” Zorunluluğuna Uyulmaması

Vergi hukukumuzda vergi levhası asma müessesesi, 2365 sayılı Kanunun gerekçesinde belirtildiği üzere vatandaşlar arasında vergi bilincinin yaratılması ve vergilerin toplanmasında kamuoyu baskısından yararlanılması amacıyla getirilmiştir.³⁰⁹ Buna göre *GV mükellefleri ile sermaye şirketleri, vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından görünecek şekilde asmaktaydılar. Ancak daha sonra 6111 sayılı Kanun*³¹⁰ değişikliği ile birlikte levhanın iş merkezlerine, şubelerine ve satış mağazalarına asılması zorunluluğu, yerini levhanın alınması zorunluluğuna bırakmıştır.³¹¹ Böylelikle müessesenin getiriliş amacından uzaklaşmış ve vergi levhası almak/bulundurmamak anlamını yitirmiştir.³¹² Zira değişiklik öncesi, vergi levhasına sahip olanların ödedikleri vergiler, herkes tarafından yasal çerçevede öğrenilemekteydi. Ancak değişiklik sonrasında ise levhalar yalnızca, hâlihazırda mükellefin bilgilerini elinde bulunduran vergi idaresi tarafından istenmesi durumunda ibraz edilmesi üzere muhafaza edilecektir.³¹³ Sonuç olarak müessesenin yeniden anlam kazanabilmesi için vergi levhası asma zorunluğunun getirilmesi gerekmektedir.

VUK m. 5’in vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yapılan 142 Seri No’lu VUK GT’de vergi levhası asmak zorunda olan kişiler düzenlenmiştir. Ancak yukarıda bahsettiğimiz kanun değişikliği nedeniyle vergi levhasını asma zorunluluğunun kaldırılması üzerine vergi levhasını almaya mecbur olanların kimler olduğu konusundaki belirsizlik, 408 Sıra No’lu VUK GT ile

³⁰⁷ Taşdelen, s.189.

³⁰⁸ Edizdoğan, s.122.

³⁰⁹ Cenk Murat Arslan, “Asmasanız da Vergi Levhanızı Almayı Unutmayınız!”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 370, Haziran 2012, s.25.

³¹⁰ R.G. Sayısı: 27946, R.G. Tarihi: 27.05.2011.

³¹¹ Mehmet Kalkinoğlu, “Vergi Kanunlarının Uygulanmasında Vergi Levhası Kavramı ve 6111 sayılı Kanun Sonrası Vergi Levha Asma Zorunluluğunun Kalkması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, Mayıs 2011, s.38.

³¹² Bumin Doğrusöz, “Mayıs ayı ve ek yükümlülükleri”, **Dünya Gazetesi**, 21 Mayıs 2020, Erişim Tarihi: 26.05.2020.

³¹³ Arslan, s.25.

düzenlenerek açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre; kazancı basit usulde tespit edilenler, ticari kazanç sahipleri, zirai kazanç sahipleri, serbest meslek erbapları, adi şirket ortakları, kollektif şirket ortakları, adi komandit şirket ortakları, anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler vergi levhası almak zorundadırlar.³¹⁴ Dolayısıyla vergi levhasının bulundurulmaması kabahatini işleyebilecek olan kişiler de bu kişiler olmaktadır. Ancak bu kişilerin, vergi levhası asma zorunluluğuna uymamaları halinde cezalandırılmaları mümkün değildir. Zira 6111 sayılı Kanun³¹⁵ değişikliği ile vergi levhası asma zorunluluğu kaldırılmıştır. Vergi levhası almak mecburiyetinde olanlar aynı zamanda vergi levhasını bulundurmamakla da yükümlüdür. E-ortamda yazdırılarak alınacak olan vergi levhaları ise imza veya tasdik onayına tabi olmaksızın alınabilmektedir.³¹⁶

b. Elektronik Ortamda Beyanname Verilmesi Mecburiyetine Uyulmaması

VUK mük. 257'nci maddesi ile HMB'ye *“devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname”*lerin, *“elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine”* ilişkin düzenlemeler yapma konusunda yetki vermiştir. Bu kapsamda HMB, 346 seri No'lu VUK GT³¹⁷ ile yapmış olduğu düzenleme ile elektronik ortamda beyanname verilmesini zorunlu kılmıştır. Daha sonra yapılan 367 ve 373 seri No'lu GT'ler ile yapılan düzenlemeler sonucunda yıllık gelir vergisi, geçici gelir vergisi, kurumlar vergisi, kurumlar geçici vergisi, 1 ve 2 nolu katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, şans oyunları vergisi, muhtasar beyanname ve banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi mecburiyeti getirilmiştir.³¹⁸ E-ortamda beyanname vermeme nedeniyle cezalandırılacak kişiler, ancak bu ödevle yükümlü tutulmuş kişiler olabilir. Zira iflas halindeki bir şirketin de bu bildirim ödevleri iflası yürüten memurlar tarafından yerine getirilecektir. İstanbul 8. Vergi Mahkemesi bu konuda bir kararında³¹⁹ iflas halindeki şirketin gelir vergisi (stopaj) beyannamesini elektronik ortamda vermeyen iflas memuruna kesilen özel usulsüzlük cezasını, iflası yürütenin iflas masası olduğu dolayısıyla cezanın masa adına kesilmesi gerektiği görüşüyle kaldırmıştır. Ancak aynı amaca hizmet eden basılı ortamda beyanname verilmesi ile e-

³¹⁴ 408 Seri Nolu VUK GT, R.G. Tarihi: 27.05.2011, R.G. Sayısı: 27946.

³¹⁵ 6111 sayılı Kanun, R.G. Tarihi: 25/2/2011, R.G. Sayısı: 27857.

³¹⁶ 408 Seri Nolu VUK GT.

³¹⁷ 346 seri Nolu VUK GT, R.G. Tarihi: 03/03/2005, R.G. Sayısı:25744.

³¹⁸ Şenyüz, s.214.

³¹⁹ İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, T:20/05/2016, E: 2015/2499, K:2016/1345.

beyanname (elektronik ortamda verilen beyanname) verilmesi fiillerinin, ayrıştırılarak farklı ağırlıktaki cezalara tabi tutulması kanun önünde eşitlik ilkesine aykırıdır.³²⁰

E-beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak 30 gün içinde verilmesi halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, onda biri oranında kesilecektir. E-beyannamenin bu süreyi takip eden 30 günlük süre içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken usulsüzlük cezası beşte biri oranında kesilecektir. Ayrıca e-ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması sebebiyle özel usulsüzlük cezası kesilecek durumlarda; beyannamelerin süresinde verilmemesi sebebiyle kesilmesi gereken I.derece usulsüzlük cezası ve vergi beyannamelerine ilişkin yapılan düzenlemelere uyulmaması sebebiyle kesilmesi gereken II. derece usulsüzlük cezası ayrıca kesilmez.

Son olarak, mükellefiyet tesis ettirmesi gerektiği halde tesis ettirmeyen mükellefler adına, geçmişe dönük re'sen mükellefiyet tesis ettirilen hallerde; e-ortamda yerine getirilmeyen yükümlülüklerden dolayı mükelleflere eskiden özel usulsüzlük cezası kesilmekteydi. Ancak yapılan değişikliklerle birlikte, geçmiş dönemlerde yerine getirilmeyen e-ortamda beyanname ve bildirim yükümlülükleri dolayısıyla özel usulsüzlük cezası kesilmemektedir.³²¹

G. DİĞER ÖDEVLERE İLİŞKİN USULSÜZLÜK FİİLLERİ: VUK'un 257'nci Maddesi Hükümlerine Riayet Edilmemesi

Mükelleflerin bildirme, defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevleri dışında kalan ödevleri kanunda diğer ödevler başlığı altında düzenlenmiştir. Düzenlemelere göre vergi inceleme yetkililerine yardımcı olma, gayrimenkullerin rayiç bedellerinin tespitinde takdir komisyonuna gerekli kolaylıkları sağlamak diğer ödevleridir. Mükellefler, vergi inceleme yetkililerinin resmi çalışma saatlerinde çalışmasını sağlamak ve müessesede çalışma yeri göstermek zorundadırlar. İnceleme kapsamında gerekli izahatları vermek ve işyerinin her tarafının görülmesini sağlama konularında üzerlerine düşeni de yerine getirirler. Ayrıca bina arazilerin rayiç bedelinin tespiti için yetkililerin, bina ve araziye görüp gezmesini sağlamak ve bunlar hakkında bilgi vermek zorundadırlar. Bu zorunluluklara uymayanlar ise mük. m. 355'te yazan usulsüzlük cezaları ile cezalandırılırlar.

³²⁰ Candan, s.336.

³²¹ 449 sıra No'lu VUK GT.

H. DİĞER USULSÜZLÜK FİİLLERİ

1. Yoklama Kapsamında Maliye Bakanlığı'nın Özel İşaretli Görevlisinin İkazına Rağmen Araç İle Durulmaması

Yoklama, mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olay ve kayıtların tespit edilip ortaya çıkarılmasına yarayan idari bir faaliyettir. Yoklamanın temel amacı ise mükelleflerin vergilendirmeye ilgili üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirip getirmediğini saptamaktır. Mükellefe düşen görevlerden biri de nakil vasıtalarında vergilendirmeye ilişkin yükümlülükler uymaktır. Nitekim şehirlerarası yolcu taşıyanlardan yolcu bileti kesmek zorunda olanlar yolcu listesi (m. 240), ticari faaliyet kapsamındaki malların alıcıya teslim edilmesi amacıyla satıcı tarafından taşınması/taşıttırılması halinde satıcı tarafından; teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması/taşıttırılması halinde alıcının sevk irsaliyesi (m. 230), ücreti karşılığında eşya nakli ile uğraşan gerçek/tüzel kişiler naklettikleri eşyalar için taşıma irsaliyesi düzenlemek zorundadırlar (m. 240). Yoklamaya yetkililer de vergi kanunlarının uygulanması bakımından önem arz eden bu belgelerin taşıtta bulundurulup bulundurulmadığını kontrol etmek için; nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurabilirler. Ayrıca yoklamaya yetkililer, taşıtta bulundurulması gereken bu belgelerin içeriği ile fiili durumu karşılaştırmak adına taşınan yolcularını saymak, malların ise miktar ve mahiyetlerini ölçme ve tartma suretiyle tespit edebilirler. Ancak bunların yapılabilmesi, nakil aracının durdurulması ile mümkün olmaktadır. *“Yoklama amacıyla nakil vasıtalarını durdurmak için, yol güzergâhının uygun bir yerine belli mesafelerden görülebilecek şekilde (vergi kontrolü) ibaresinin bulunduğu bir levha konulacak ya da bu levha araç sürücüsü tarafından görülebilecek bir şekilde elde tutulacaktır. Bu araca dur ikazı yapılacaktır.”*³²² AYM; VUK'un 353. maddesinin HMB'nin özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen araç ile durulmamasına ilişkin bendinin iptali istemiyle açılan davada, bent hükmüyle güdülen amacın, trafik kurallarına uyulmasından ziyade vergi ödevinin yerine getirilmesinin sağlanması olduğu ve gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir.³²³

³²² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2007/32131 sayılı Özelge.

³²³ “Vergilendirme ağırlıklı olarak yükümlünün beyanına dayalı olduğundan, beyan ödevinin yerine getirilmemesini, eksik yerine getirilmesini veya gizlenmesini önlemek, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir şekilde işlemesini sağlamaya yönelik olarak, 213 sayılı Yasa ile vergiyi doğuran olayı ve buna bağlı olarak yükümlülüğü saptamak için kimi yöntemler benimsenmiştir. Bunlardan biri de yoklama amacıyla araçların durdurulmasıdır. Bu amaçla durdurulmak istenen aracın, sürücüsünün dur ikazına uyulmaması halinde görevli yoklama memurları tarafından saptanabilecek plakasından başa ayırdedici bir özelliğinin bulunmadığı ve plakası ile ancak, araç sahibine ulaşılabilmesi açıktır. Öte yandan aracın çalınması, zor kullanılarak ele geçirilmesi gibi durumlar dışında, durmayan aracın sürücüsü ile sahibi arasında hiçbir bağlantının bulunmadığı da söylenemez. Kaldı ki, araç sahibi olmayan sürücünün, dur ikazına uymayarak suç işlemesi halinde, adına ceza kesilen araç sahibinin sürücüye rücu etme

2. Noterlerin Damga Vergisi Ödenmemiş veya Eksik Ödenmiş Kâğıtları Tasdik Etmesi veya Örneklerini Vermesi

Damga Vergisi'nin mükellefleri kâğıtları imza edenlerdir. Kâğıt deyimi ise, DVK'nın 1.maddesinde *“yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler”* şeklinde tanımlanmıştır. Yine damga vergisine tabi bir işlemin resmi daireler ile kişiler arasında yapılması durumunda, damga vergisini bu kişiler ödeyecektir. Yabancı ülkelerde, Türkiye'deki yabancı elçiliklerde veya konsolosluklarda düzenlenecek belgelerin damga vergisi ise Türkiye'de bu belgelerden faydalananlar, resmi dairelere ibraz eden kişiler veya bu belgeler üzerinde ciro veya devir işlemlerini yapanlar olacaktır. Belgeleri imza edenler damga vergisini, basılı damga konulması, makbuz verilmesi veya istihkaktan kesinti yapılması şekillerinden ilgili olan şekilde öderler.³²⁴

VUK, damga vergisi ödenmeyen veya eksik ödenen belgeleri, vergi ve/veya cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkaran noterlere, her bir belge için tahsil edilmemiş damga vergisi üzerinden kesilen maktu vergilerde %50, nispi vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngörmüştür. Ancak bu kabahat sebebiyle kesilecek özel usulsüzlük cezaları, 2020 yılı için 2,90 TL'den az olamayacaktır. Dolayısıyla noterlere, tasdik edecekleri veya örneklerini verecekleri belgelerin, damga vergisinin ödenip ödenmediğini kontrol etme konusunda bir özen ödevi yüklenmiştir.³²⁵ Ayrıca bu özel usulsüzlük kabahati yalnızca noterler tarafından işlenebileceğinden özgü kabahattir.

3. Bilgi Vermekten Çekinme, VUK'un 107/A, 256, Mükerrer 257.

Maddeleri ile GVK'nın 98/A Maddesi Hükümlerine Uymama

VUK'un mük. 355. Maddesine göre, kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'ni maddelerinde yer alan zorunluluklara ve mük. 257. Madde ile HMB'ye verilen yetkilere dayanılarak getirilecek yükümlülükler ve GVK kapsamındaki muhtasar ve prim hizmet beyannamesi kapsamındaki zorunluluklar ve elektronik tebliğ ile kendilerinden bilgi ve belge istenenlerden bu zorunluluklara uymayanlar özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılacaklardır.

olanağının bulunduğu da göz ardı edilemez.”, AYMK, T:06/01/2005, E:2001/487, K:2005/2, R.G. Tarihi: 27.10.2005, Sayısı:25979.

³²⁴ DVK, md.15-19.

³²⁵ Taşdelen, s.190.

VUK'un bilgi vermeye ilişkin düzenlemeleri 148. Madde ile 152. Madde arasında düzenlenmiştir. Bu kapsamda her türlü kamu idare ve işletmeleri, mükellefler ve onlarla işlemlerde bulunan kişiler, HMB'nın veya vergi incelemesine yetkili olanların yazı ile veya sözlü olarak isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Hemen burada şu hususa dikkat çekmek gerekir. Mükerrer 355. maddede, “*kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklar*” a uymayanlara ceza uygulanacağı belirtilmiştir. Oysaki 107/A maddesinde yalnızca elektronik ortamda tebliğ ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun sistematığı gereği elektronik ortamda istenilen bilgilerin verilmesi mecburiyetine ilişkin düzenlemelerin, kanunun “*Bilgi Verme*” başlıklı 148. Maddesinde düzenlenmesi gerekirdi. Zira 107/A kapsamında bilgi vermeye ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. E-oramda istenilen bilgi vermeye ilişkin kapsam ise, maddenin ilerleyen fıkrasında açıklığa kavuşturulmaktadır.

Kendisine e-oramda tebliğ yapılmak suretiyle bilgi istenilen mükelleflerden, bilgi verilmesi zorunluluğuna uymayanlara özel usulsüzlük cezası³²⁶ kesilir. Ancak mükellefe özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için; e-oramda yapılacak tebliğlerde, süresinde cevap verilememesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi, ibraz için belirlenen süre ile bu sürelerde ibraz yükümlülüğüne uyulmaması halinde ceza kesileceğinin yazılı şekilde bildirilmesi gerekmektedir. O halde kendisinden bilgi talep edilen mükelleflere, ayrıca sayılan hususların bildirilmemesi halinde; mükellef bu zorunluluklara uymasa bile ceza kesilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak HMB'nin düzenleyici işlemleriyle usul ve esaslara ilişkin bu kapsamda duyuru yapması halinde mükelleflere yazılı bildirim şartı aranmayacaktır. Özel usulsüzlük cezası kesildiği halde bu zorunlulukları yerine getirmeyen mükelleflerden, süre verilerek yerine getirilmesi istenir. Yeni süre içerisinde de yerine getirilmeyen zorunluluklardan dolayı özel usulsüzlük cezaları birer kat artırılarak kesilecektir.

Devamlı bilgi verme mecburiyeti kapsamındaki kamu idare ve işletmeleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirme ilgili hüküm ifade eden ve HMB tarafından yazı ile istenecek bilgileri, yazı olarak belirli aralıklarla ve devamlı olarak vermeye mecburdurlar. Bu kapsamda yeminli mali müşavir (YMM) ler;

- ✓ GV ve KV beyannameleri ve eklerinin tasdikine ilişkin olarak (hesap döneminin ilk ayında düzenleyecekleri) tam tasdik sözleşmelerine ait bilgileri takip eden ayın son gününe kadar,

³²⁶ Birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbablarına *2020 yılı için 1400 TL; İkinci sınıf tüccarlar, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ve kazancı basit usulde tespit edilenlere *2020 yılı için 700 TL; Sayılanlar dışında kalanlara *2020 yılı için 360 TL özel usulsüzlük cezası kesilir, *513 sıra No'lu VUK GT.

- ✓ Süresinden sonra düzenlenecek sözleşmelere ilişkin bilgileri, sözleşmesinin yapılmasından sonraki 15 gün içinde,
- ✓ Mükelleflerle aralarında düzenlenen tam tasdik sözleşmesi haricindeki tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler, sözleşmenin yapılmasından sonraki 15 gün içinde,
- ✓ Tam tasdik kapsamındaki ve haricindeki tasdik sözleşmelerinin iptali, feshedilmesi durumundan bu durumların gerçekleşmesinden itibaren 15 gün içinde,
- ✓ Tam tasdik dışı sözleşmelere ait boş bırakılan ücret bilgilerinin, vergi dairesince raporu işleme koymasıyla belirlenebilir hale gelmesinden sonraki 15 gün içinde ücreti ve mükellefin alacağı iade tutarını,
- ✓ İşyerleri, ikametgâh adresleri ile bağlı oldukları odaların değişmesi halinde bunları 15 içinde elektronik ortamda vergi dairesine bildirecekleridir.³²⁷

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin de belirli aralıklarla ve devamlı olarak bilgi verme yükümlülükleri bulunmaktadır. Buna göre bilanço esasında defter tutanlardan, mal ve/veya hizmet alışı/satışı 5000 TL’yi aşan mükellefler; mal ve/veya hizmet alışlarını, “*Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)*” ile mal ve/veya hizmet satışlarını ise “*Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)*” ile izleyen ayın son günü saat 24:00’e kadar bildirirler. Bildirim formlarını bu sürede vermeyen, eksik/yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezasında, Form Ba ve Form Bs tek bir form olarak değerlendirilir ve tek ceza kesilir.³²⁸

Banka ve sigorta şirketleri yapmış oldukları işlemleri her ay düzenli olarak HMB’ye bildirdiklerinden; dekont ve poliçeye dayalı işlemlerini bildirme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak diğer belgelere dayalı yapmış oldukları işlemleri bildirirler. Nitekim İstanbul 14. Vergi Mahkemesi bir kararında³²⁹ HSBC Bankası’nın kanuni temsilcisinin, bankaya ait BA-BS formlarını e-ortamda vermemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasını; dekont ve poliçeye dayalı gerçekleştirilen işlemlerin bildirilmesinin gerekmediği ve diğer belgelere dayalı işlemlere dair de tespit bulunmadığından kaldırmıştır.

VUK’un 256.maddesi ymmlere bir başka, serbest muhasebesi mali müşavirlere ise yeni bir yükümlülük getirmiştir. KDV iadesi kapsamında düzenlenen raporlara ilişkin hesap ve işlemlerin doğrulanması amacıyla, bu meslek mensuplarından istenecek defter ve belgelerin ibraz

³²⁷ 1 Sıra No’lu Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin Ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında GT, R.G. Tarihi: 06/02/2008, R.G. Sayısı: 26779.

³²⁸ 396 sıra No’lu VUK GT, R.G. Tarihi: 4/2/2010, R.G. Sayısı: 27483.

³²⁹ İstanbul 14. Vergi Mahkemesi, T: 10/06/2016, E:2016/58, K:2016/1455.

edilmesi zorunludur. Bu kapsamda meslek mensuplarının ibraz yükümlülüğüne uymaması halinde özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar.

Yerine getirdikleri görevler dolayısıyla ölüm ve intikallerden haberdar olan gerçek ve tüzel kişiler de, bu durumları ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirirler. Ölüm ve intikalleri bildirme yükümlülüğü ile sorumlu olanlar VUK'un 150. Maddesinde sayılmıştır: *“sulh yargıçları, icra, nüfus, tapu memurları; yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar; mahalle ve köy muhtarları; banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler”*.

Bu madde kapsamında kendilerinden bilgi istenecek gerçek ve tüzel kişiler, kural olarak özel kanunlarda düzenlenmiş olan mahremiyet hükümlerine dayanarak bilgi vermekten çekinemezler. Ancak bazı kimseler vardır kanun koyucu bu kişilere, mahremiyet hükümlerini ileri sürmek suretiyle bilgi vermekten çekinme imkânı tanımıştır. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresi'nin tutmuş olduğu muhaberele ilişkin bilgiler; hekim, diş hekimi, dişçi, ebe ve sağlık memurlarından hastalarının hastalıklarına ilişkin bilgiler; avukatlardan ve dava vekillerinden müvekkillerinin adları, vekâlet ücretleri ve giderlerine ilişkin bilgiler ile avukatların ve dava vekillerinin bu sıfatları dışında edindiği bilgiler hariç sahip oldukları bilgiler hakkında mahremiyet hükümlerine dayanarak bilgi vermekten çekinilmesi mümkündür.

Maliye Bakanlığı'nın mük. 257'nci maddesi kapsamında; defter, bilgi, belge ve beyannameler ile bunların eklerine, bunların e-ortamda düzenlenmesi, basılması ve dağıtılması, tahsilat ve ödemelerin tevsiki, levha kullanımı, elektronik ve manyetik cihazlar ve bunların kullanımı hakkında getirdiği zorunluluklar ile belirlediği usul ve esaslara uyulmaması halinde de yine bu madde kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Son olarak GVK'ya 2016 yılında eklenen madde 98/A'ya göre; muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesini birleştirerek vermesi gereken mükellefler, bu zorunluluğa uymamaları halinde özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılırlar. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinde, kesilen vergilerin matrahlar, sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayıları bildirilir. Bu zorunluluk, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre sigortalı sayılan kişileri ve bu kanunun geçici 20. Maddesi kapsamındaki sandıklar ve vergi kesintisi yapmakla zorunlu kimseler açısından getirilmiştir.³³⁰

³³⁰ 1 sıra No'lu Muhtasar ve Hizmet Prim Beyannamesi GT, R.G. Tarihi: 18/02/2017, R.G. Sayısı: 29983.

SONUÇ

Vergi hukukunda mükellefler, ödevlerini eksiksiz ve usulüne göre yerine getirmekle yükümlüdürler. Mükellefler ticari faaliyetlerini devam ettirirken, hatta kimi zaman mükellefiyetlerini sonlandırdıktan sonra dahi kanunların emredici hükümlerine uygun hareket etmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin ödevleri belirtilmiş olup, bu ödevlerin gereği gibi yerine getirilmemesi halinde bazı yaptırımlar öngörülmüştür.

Vergi ziyai cezası uygulamasında asıl kıstas hazinenin vergi kaybına uğramış olması iken, usulsüzlük cezaları; doğrudan doğruya vergi kaybı olmasa dahi kanundaki şekle ve usule yönelik uyulması zorunlu kurallara uyulmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucunun bu tarz usul hükümleri koymasındaki asıl amaç, kanun hükümlerini yerine getirmek zorunda olan mükelleflerin bir düzene girmesini sağlamaktır. Zira bu hükümler hem sistemin işleyişini kolaylaştırmakta hem de denetimlerin daha objektif kriterlere göre yerine getirilmesine imkân sağlamaktadır.

Usul ve şekil kuralları, vergi hukukunda defter ve belge düzenini korumak için getirilmiş düzenlemelerdir. Bunlara aykırılıklar ise usulsüzlükleri teşkil eder. Defter ve belge düzenini koruyan usulsüzlük cezaları, hazinenin kayba uğratılması tehlikesinin önlenmesinde önemli rol oynar. Nitekim usulsüzlükler her ne kadar şekle ilişkin aykırılıklar olsa da bir sonraki aşamada vergi ziyana neden olup hazineyi zarara uğratabilirler. Ayrıca eksiksiz ve adil bir vergilendirmenin yapılabilmesi de defter ve belgelerin usul ve şekil kurallarına uygun olmaları ile mümkündür. Usul ve şekil kuralları ile gerçeğe uygun defter ve belgeler ise somut birer delil teşkil ederler. Böylece usul ve şekil kuralları, hem idarenin yetkisinin hem de kişilerin haklarının korunmasını da sağlar. Sonuçta usul ve şekil kurallarını koruyan kurallara aykırılık teşkil eden usulsüzlük fiillerinin ve cezalarının belirlenmesi zorunluluktur. Ayrıca kanun koyucu usulsüzlük fiillerini (genel) usulsüzlük – özel usulsüzlük olarak belirlerken herhangi bir ölçüt gözetmemiştir. Ancak usulsüzlüklerin sistematik bir yapıda ele alınabilmesi için belirli kriterler esas alınarak sınıflandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda usulsüzlük fiilleri çalışmada ele alındığı gibi vergi ödevleri esas alınarak sınıflandırılabilir.

Çalışmada usulsüzlük fiillerinin birer kabahat; bunlara uygulanacak cezaların ise idari yaptırım olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bu yaptırımlar; suçlara uygulanacak ceza ve yaptırımların aksine vergi idaresi tarafından uygulanmaktadır. Ancak bu durum kabahatlerin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Bu doğrultuda kanunlarla yapılacak değişiklikler sayesinde vergi idaresinin bu konudaki yetkisi, bağlı yetkiye dönüştürülebilir. Yani usulsüzlük fiilleri ve bunlara uygulanacak cezalar kanunlar tarafından belirlenir ve idareye bu sınırlar içinde yaptırım

uygulanması sağlanabilir. Usulsüzlüklerin kabahat olarak düzenlenmesi ve cezalandırılması bir gereklilik olmakla birlikte; bu düzenlemelerin daha bütüncül ve anlaşılır bir yapı içinde yapılması da gerekmektedir. Bu ise usul ve şekle aykırılık teşkil eden fiillerin, vergi ödevleri gibi bir ölçüt açısından sınıflandırılması ile mümkündür. Bu doğrultuda VUK'ta da gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda aynı işlevi gören fiillerin bir arada düzenlenip aynı cezaya tabi tutulması gerekmektedir. Örneğin, beyannamenin elektronik veya basılı ortamda verilmesi, vergi matrahının bildirilmesi işlevini gördüğü için, bu beyannamelerin niteliklerine göre farklı kabahatler (usulsüzlük – özel usulsüzlük) oluşturması engellenmelidir.

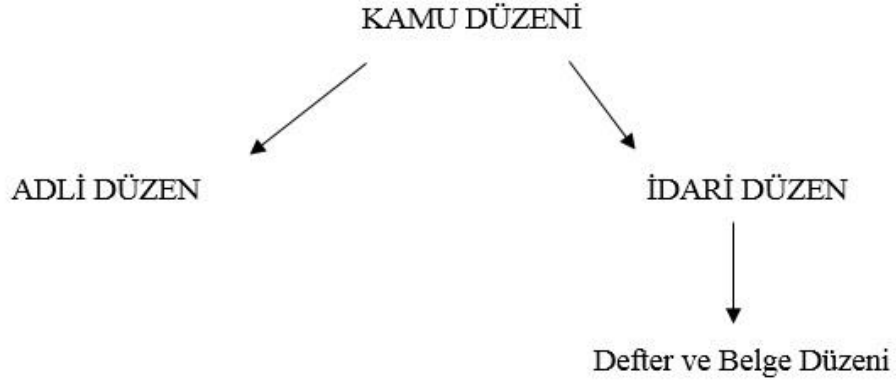
Bir diğer konu usulsüzlük fiillerinden kimlerin sorumlu tutulduğudur. Esasında vergi idaresinin, usulsüzlük fiillerinden kimleri sorumlu tuttuğu/tutacağı; usulsüzlük cezalarını hangi amaçla kestğini de ortaya koymaktadır. Nitekim usulsüzlüklerden birincil sorumlu olarak mükellefler tutulurken yaptırımların önleme amacı, üçüncü kişileri ve tüzel kişileri (organlarının fiillerinden dolayı) öncelikle sorumlu tutması halinde ise daha çok tazmin (gelir elde etme) amacı ön plana çıkmaktadır. Ancak üçüncü kişilere kesilecek cezaların belirli olduğu söylenemez. Ticaret sicil memurlarının, tasfiye memurlarının ve iflas idaresinin bildirim ödevlerini yerine getirmemeleri halinde sorumlulukları söz konusudur. Bu kişilerin hangi cezalarla cezalandırılacakları ise belirsizdir. Bu doğrultuda VUK'a bağlı cetvele bu kişiler eklenebilir.

Bunların yanında usulsüzlüklerde orantılı bir cezalandırma yapılabilmesi açısından defterlerin tutulmaması kabahati ile tutulan defterlerin yetkili görevlilere ibraz edilmemesi üzere gizlenmesi suçuna ilişkin cezaların değerlendirilmesi gerekir. Bu kapsamda tuttuğu halde defteri gizleyenlerin bu fiili kabahat olarak, hiç defter tutulmaması ise suç olarak düzenlenebilir.

Usul ve şekil kurallarına aykırılıkta uygulanan cezalar, defter ve belge düzenini korumada yeterli olamamaktadır. Örneğin mükelleflerin yapmış olduğu usulsüz hareketler sonucunda elde edeceği getirinin, usulsüzlük cezasından kat ve kat fazla olması ihtimali, mükellefler açısından caydırıcı bir unsur olmaksızın rahatça kabahati işleyebilmesini sağlamaktadır. Bu sebepten usulsüzlük cezalarının tutarında artırımı gidilerek mükellefleri caydırıcı özellik kazanabilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca denetimleri daha sık yaparak mükellefte oluşan algının yıkılması sağlanabilir. Yine usulsüzlük cezalarında uygulanan 2 yıllık zamanaşımı süresi, tarh zamanaşımı süresi gibi 5 yıla çıkarılarak, mükelleflerin usule ilişkin hükümleri yerine getirmesinin sağlanmalıdır.

EKLER

EK-1



EK-2

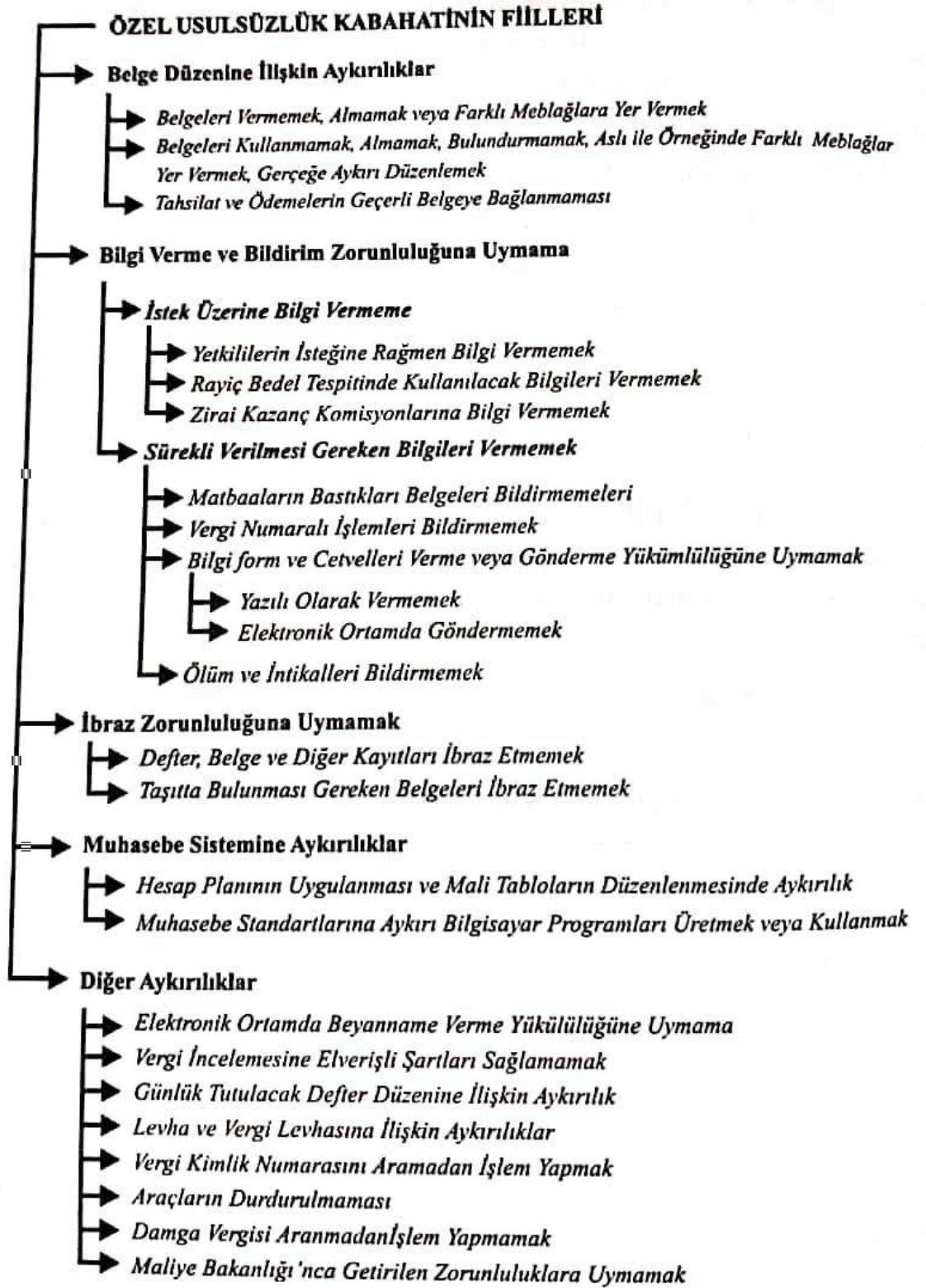
VUK'na Bağlı Cetvel (352. Md.)

Vergi Usul Kanunu

213 SAYILI V.U.K.'NA BAĞLI CETVEL (MADDE 352)⁵⁷

(513 VUK GT ile 01.01.2020 Tarihinden İtibaren Uygulanacak Tutarlar koyu yazılmıştır.)

Mükellef Grupları	I'inci Derece Usulsüzlükler İçin;	II'nci Derece Usulsüzlükler İçin;
1. Sermaye Şirketleri	220,00 TL	120,00 TL
2. Sermaye şirketleri dışında kalan Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	130,00 TL	67,00 TL
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	67,00 TL	30,00 TL
4. Yukarıdakiler dışında kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	30,00 TL	18,00 TL
5. Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	18,00 TL	8,50 TL
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	8,50 TL	4,70 TL



EK-4

**VERGİ USUL KANUNU UYARINCA VERGİ MÜKELLEFLERİ TARAFINDAN
KULLANILAN BELGELERİN BASIM VE DAĞITIMINA İLİŞKİN OLARAK MATBAA
İŞLETMESİNCE DOLDURULACAK BİLGİ FORMU**

Belgeyi Bastıran ve Teslim Alan Mükellefin	Adı Soyadı Varsa	:
	Unvanı	:
	Adresi	:
	İşi	:
	Vergi Dairesi	:
Basım ve Dağıtım Yapılan Belgenin	Vergi Kimlik Numarası	:
	Cinsi	:
	Seri ve Sıra No.su	:
	Miktarı	:
Matbaa İşletmecisinin	Veriliş Tarihi	:
	Adı Soyadı	:
	Varsa Ticaret Unvanı	:
	Adresi	:
Anlaşmanın	Vergi Dairesi	:
	Vergi Kimlik Numarası	:
	Yapıldığı Defterdarlık	:
	Tarihi ve Sayısı	:
	Başlangıç ve Bitiş Tarihi	:

Teslim Alan
Tarih

Teslim Eden
Tarih

EK-5

VERGİ KİMLİK NUMARASI
BİLDİRİM FORMU*

Ek-1

Formu gönderenin
Adı soyadı/ Unvanı
Adresi

Tarih : ... / ... / 20...

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

Daireniz yetki alanında faaliyette bulunmaktayız. Aşağıda bilgileri yazılı müşterimizin
numaralı hesap / sözleşme / işlemlerinde kullandığı vergi kimlik numarası ile ilgili olarak tereddüt oluşmuştur.

3 sıra numaralı Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği gereği, vergi kimlik numarasının araştırılarak
sonucunun bildirilmesini arz ederim

Yetkili İmza
Kaşe

Hesap açan, sözleşme veya işlem yapan kişiye ilişkin bilgiler (veli, vasi, kayyım veya vekil
layın edilen kişinin vergi kimlik numarasında tereddüt bulunması halinde bu kişilere ait bilgiler) :

Gerçek Kişi ☐ Tüzel Kişi ☐

KİMLİK BİLGİLERİ	SOYADI (UNVANI)				
	ADI				
	BABA ADI				
	DOĞUM YERİ (Kuruluş yeri)	İL	İLÇE		
	DOĞUM TARİHİ (Kuruluş tarihi) (Gün / Ay / Yıl)				
	T.C. KİMLİK NO (varsa)				
ADRES BİLGİLERİ	İKAMETGAH ADRESİ		İŞYERİ ADRESİ		
	MAHALLE/SEMT				
	CADDE/SOKAK				
	KAPI NO/ DAİRE NO				
	İL / İLÇE				
	POSTA KODU				
	TELEFON				

İBRAZ EDİLEN VERGİ KİMLİK NUMARASI / NUMARALARI

EKLER:

- ☐ Ek-1 Banka veya diğer mali kurum tarafından onaylı Nüfus Cüzdanı Fotokopisi
☐ Ek-2 Banka veya diğer mali kurum tarafından onaylı Ana Sözleşme / Kuruluş Senedi Fotokopisi
☐ Ek-3 Müşteri tarafından ibraz edilen vergi kimlik numarasını gösterir belge fotokopisi (varsa)

* Bu form fotokopi veya bilgisayar ortamında çoğaltılarak kullanılabilir

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Ak, Ahmet ve Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler**, Erzurum: Erzurum Barosu, 2013.
- Akbulut, Berrin, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Akbulut, Berrin, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- Aldemir, Hüsnü, **Adli-Önleme Arama ve El koyma**, Adalet Basım Yayım.
- Candan, Turgut, **Vergisel Kabahat ve Suçlar**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Centel, Nur, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, İstanbul: Beta, 2014.
- Çağlayan, Ramazan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2006.
- Donay, Süheyl, **Para Cezaları**, İstanbul, 1972.
- Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt I**, Sulhi Garan Matbaası, 5. Bası, 1973.
- Edizdoğan, Nihat, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007.
- Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.
- Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar**, Ankara: Turhan Kitapevi, 2018.
- Hakeri, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013.
- Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.
- Karakoç, Yusuf, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Kitapçı, İsmail, **Vergi Etiği - Vergi Psikolojisi**, Ankara: Seçkin, 2015.
- Mahmutoglu, Fatih Selami, “Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, ed. İlhan Ulusan ve Funda Başaran Yavaşlar, ss. 27-39, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Mutluer, Mehmet Kamil, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- Odyakmaz, Zehra ve Ümit Kaymak, **İdare Hukuku**, Kocaeli: Kuram Yayınevi, 2018.
- Oktar, Ateş, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2017.
- Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 26.Bası, 2017.
- Özbek, Veli Özer, Koray Doğan, Pınar Bacaksız vd. , **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin, 2016.
- Özbilen, Şevki, **Vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Özen, Mustafa, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

- Özen, Mustafa, **Öğreti ve Uygulama Işığında Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Öztaş, Esmâ, **Türk Vergi Hukuku'nda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- Öztürk, Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Ankara: Seçkin, 2019.
- Özyer, Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2015.
- Saruç, Naci Tolga, **Vergi Uyum: Teori ve Uygulama**, Ankara: Seçkin, 2015.
- Soyaslan, Doğan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- Şimşek, Mehmet, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.
- Tan, Turgut, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan, 2018.
- Taşdelen, Aziz, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.
- Ürel, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Yüce, Mehmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- Zafer, Hamide, Gülfem Pamuk ve Kerim Çakır, **Gerekçeli-Açıklamalı-İçtihatlı Kabahatler Kanunu**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2014.

MAKALELER

- Abay, Kemal, “2016 Yılında Tutulması Zorunlu Defterler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:412, Aralık 2015, s.200-216.
- Altinel, Seçkin ve Nurgül Güner, “Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:324, Ağustos 2008.
- Arslan, Cenk Murat, “Asmasanız da Vergi Levhanızı Almayı Unutmayınız!”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 370, Haziran 2012, s.22-25.
- Aslan, M. Yasin, “İdari Yaptırımlar”, **TBB Dergisi**, Sayı:85, 2009, ss.173-188.
- Ay, Hakan ve Ömer Çakıcı , “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim” , **Vergi Dünyası**, Sayı:242, 2001, ss.150-159.
- Ayyıldız, Yaşar, “Vergi Mükelleflerinin Suç ve Ceza Algısı: Türkiye Alan Araştırması”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt:51, Sayı:598, 2014, ss.19-43.
- Batun, Övül Çölgezen, “Defter Tutulmaması ile Defterlerin Gizlenmesi/Yok Edilmesinin Yaptırımları Arasındaki Uçurum ”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 386, Ekim 2013, s.41-43.
- Başaran Yavaşlar, Funda, “Usulsüzlük Kabahatlerinin İşlevselliği”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:11, Sayı:123, 2015, ss.21-36.

Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2006, Sayı:299, ss.116-147.

Başaran Yavaşlar, Funda, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:8, Sayı:94, 2012, ss.23-35.

Can, Sibel, “İdari Para Cezası”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:29, Ocak 2017, ss.407-429.

Çam, Mine Uzun, “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:15, Sayı:4, Aralık 2017, ss.177-206.

Çiçek, Serdar, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Elif Ayşe Şahin, “Vergiye Uyum Sürecinde Davranışsal Yaklaşım: Mükellef Davranışları ve Tipolojileri”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Vol 27(39), 2019, ss.223-244.

Ekinci, Murat, “Ceza Hukuku İlkeleri Açısından İdari Yaptırımlar”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı:3, 2017, ss.17-54.

Erkin, Gözde, “Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasında Sorumluluk Müessesesi”, **Leges Hukuk Dergisi**, Sayı:64, Nisan 2015, s.106-140.

Gişi, Selçuk, “Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.8 Sayı.1, 2017, ss.129-152.

Gölcüklü, Feyyaz, “İdarî Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezaî Müeyyide Tatbiki”, **Ankara Üniversitesi SBFD**, C.XVII No.2 Cilt 18, 1963, ss.115-182.

Gözler, Kemal, “Yorum İlkeleri”, **Kamu Hukukçuları Platformu Toplantısı**, Ankara, 29.9.2012, s.66.

Kalkınoğlu, Mehmet, “Vergi Kanunlarının Uygulanmasında Vergi Levhası Kavramı ve 6111 sayılı Kanun Sonrası Vergi Levha Asma Zorunluluğunun Kalkması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 357, Mayıs 2011, s.36-38.

Kaplan, Kaplan, “”Yeni” Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 285, Haziran 2012.

Karakoç, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:15, Özel Sayı: Polat SOYER’e Armağan, 2014, ss.1259-1308.

Müderrişoğlu, Mustafa, “Sahte Fatura Düzenlenmemesinin Vergi Uygulamasındaki Etkisizliği”, **Vergi Dünyası**, sayı:362, Ekim 2011, s.143-146.

Özçubuk, Gökhan, “Vergi Usul Kanunu 353. Maddesinde Yer Alan Bazı Fiiller İçin Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemez Mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:395, Temmuz 2014, s.74-81.

Özer, Ertürk, “E-Defter ile Vergi İncelemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:332, Mayıs 2016, s.67.

Soydan, Başar, “İdari Usul Anlayışı Çerçevesinde Vergilendirme Usulü ve Vergi Usul Kanunu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:2018, Sayı:161, Cilt:14, ss. 1581-1589.

Şanver, Cahit, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:15, Sayı:29, 2017, ss.91-106.

Taşdelen, Aziz, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:59, Sayı:4, Aralık 2010, ss.767-795.

Tosun, Ayşe Nil, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi: Avrupa İHM’nin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 7(2), 2017, ss.95-104.

Yavuz, Mustafa, “Limited Şirketlerin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:345, Haziran 2017, ss.134-139.

Yıldırım, Arif, “E-Defter Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:387, Kasım 2013, s.135-153.

Yılmazoğlu, Yunus Emre, “Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu’na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyatı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:124, 2016, s.323-356.

MAHKEME KARARLARI

AYMK, T:06/01/2005, E:2001/487, K:2005/2. (R.G. 27.10.2005 – 25979)

AYMK, T:31.05.2017, E: 2017/103, K:2017/108. (R.G. 18.07.2017 – 30127)

AYMK, T:23.1.1996 E.1996/48, K.1996/41. (R.G. 18.09.1997 – 23114)

AYMK, T:23.5.2001, E.2001/232, K.2001/89 (R.G. 19.01.2002 – 24645)

AYMK, T.26.12.2013 E.2013/67 K.2013/164 (R.G. 27.03.2014 – 28954)

AYMK, T:28.09.2017, E:2017/144, K:2016/198 (R.G. 18.10.2017 – 30214)

AYMK, T:30.09.2005, E:2005/78, K:2005/59 (R.G. 13.07.2006 – 26227)

UMK, T:28.04.2003, E.2003/22, K.2003/25 (R.G. 07.07.2003 – 25161)

UMK, 09.07.2001, E.2001/49, K.2001/61. (R.G. 14.10.2001 – 24553)

Danıştay VDDK, T: 18/09/2019, E:2018/624, K:2019/627.

Danıştay İBK, T:12.6.1980, E.1977/1, K.1980/2.

Danıştay VDDK, E.1996/107 K.1997/385 T.10.10.1997.

Danıştay 9. Daire, E.1999 K.2001/611 T.22.02.2001.

Danıştay 3. Daire, E.1999/1497 K.1999/2415 T.10.6.1999.

Danıştay 7.Daire, E.1997/847, K.1998/1886, T.14.5.1998.

Danıştay 4.Daire, E.1999/5909, K.2000/2367, T.25.5.2000.

Danıştay 3.Daire, E.1998/4915, K.1999/4117, T.30.11.1999.
Danıştay DVDDGK, T:12.11.2014, E.2004/89, K.2004/138.
Danıştay VDDGK E.2006/22, K.2006/95, T.14.4.2006.
Danıştay 9. Dairesi, E: 2010/1778, K:2011/394, T:16/2/2011.
Danıştay 9.Dairesi, E:1999/4806, K:2000/2709, T:04/10/2000.
Danıştay VDDK, E:1996/107, K:1997/385, T:10/10/1997.
Danıştay 4. Dairesi T: 12/4/2001, E.2001/657, K:2001/1510.
Danıştay 9. Daire, T:11.02.2015, E:2012/6259, K.2015/354.
Danıştay 3.Dairesi, T:23.01.2020, E:2016/8726, K:2020/215.
İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, T:20/05/2016, E: 2015/2499, K:2016/1345.
İstanbul 14. Vergi Mahkemesi, T: 10/06/2016, E:2016/58, K:2016/1455.
İzmir BİM 3. Vergi Dava Dairesi, E.2017/986, K.2017/1336, T:10.10.2017.

MEVZUAT

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik (R.G. 02.02.1985 – 18654)

1 Sıra Nolu Elektronik Defter Genel Tebliği (R.G. 13.12.2011 – 28141)

1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (R.G. 26.12.1992 – 21447)

1 Sıra No’lu Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin Ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliğ (R.G. 06.02.2008 – 26779)

2 Seri No’lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği (R.G. 19.06.2001 – 24437)

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği (R.G. 20.03.2020 – 31074)

262 seri No’lu VUK Genel Tebliği (R.G. 06.02.1998 – 23250)

396 sıra No’lu VUK Genel Tebliği (R.G. 04.02.2010 – 27483)

346 seri No’lu VUK Genel Tebliği (R.G. 03.03.2005 – 25744)

408 seri No’lu VUK Genel Tebliği (R.G. 27.05.2011 – 27946)

449 sıra No'lu VUK Genel Tebliği	(R.G. 10.04.2015 – 29322)
459 sıra No'lu VUK Genel Tebliği	(R.G. 24.12.2015 – 29572)
469 sıra No'lu VUK Genel Tebliği	(R.G. 12.02.2016 – 29622)
479 sıra No'lu VUK Genel Tebliği	(R.G. 01.04.2007 – 30025)
480 sıra No'lu VUK Genel Tebliği	(R.G. 09.06.2017 – 30091)
513 sıra No'lu VUK Genel Tebliği	(R.G. 27.12.2019 – 30991)
Katma Değer Dergisi Genel Uygulama Tebliği	(R.G. 26.04.2014 – 28983)
2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun	(R.G. 20.01.1982 – 17580)
7194 sayılı Kanun Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	(R.G. 07.12.2019 – 30971)
5228 Sayılı Kanun	(R.G. 31.07.2004 – 25539)
3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun	(R.G. 15.12.1984 – 18606)
485 sayılı Kanun	(R.G. 08.07.1964 – 11748)
488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu	(R.G. 11.07.1964 – 11751)
2365 Sayılı Kanun	(R.G. 31.12.1980 – 17207)
3239 Sayılı Kanun	(R.G. 11.12.1985 – 18955)
3210 Sayılı Kanun	(R.G. 04.06.1985 – 18774)
3505 sayılı Kanun	(R.G. 10.12.1988 – 20015)
4008 sayılı Kanun	(R.G. 06.07.1994 – 21982)
4108 sayılı Kanun	(R.G. 02.06.1995 – 22301)
4358 sayılı Kanun	(R.G. 04.04.1998 – 23307)
4369 sayılı Kanun	(R.G. 29.07.1998 – 23417)
4751 sayılı Kanun	(R.G. 09.04.2002 – 24721)
5615 sayılı Kanun	(R.G. 04.04.2007 – 26483)
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	(R.G. 21.06.2020 – 26205)
5326 sayılı Kabahatler Kanunu	(R.G. 31.03.2005 – 25772)
6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu	(R.G. 14.02.2011 – 27846)
6728 sayılı Kanun	(R.G. 09.08.2016 – 29796)

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun

(R.G. 28.07.1953 - 8469)

7020 sayılı Kanun

(R.G. 27.05.2017 – 30078)

7103 sayılı Kanun

(R.G. 27.03.2018 – 30373)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2007/32131 sayılı Özelge.

İNTERNET KAYNAKLARI

Akarca, A. (2013, 21 Şubat), “Anonim ve Limitet Şirketlerin Tasfiyesi ve Vergileme” *Dünya Gazetesi*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/anonim-ve-limitet-sirketlerin-tasfiyesi-ve-vergileme/15730> (Erişim Tarihi: 16.05.2020).

Doğrusöz, B. (2016, 15 Kasım), “Yeniden Değerleme Oranı ve Etkileri” *Dünya Gazetesi*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeniden-degerleme-orani-ve-etkileri/337878> (Erişim Tarihi: 27.03.2020).

Doğrusöz, B. (2020, 21 Mayıs), “Mayıs ayı ve ek yükümlülükleri” *Dünya Gazetesi*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/mayis-ayi-ve-ek-yukumlulukleri/470822> (Erişim Tarihi: 26.05.2020).

sozluk.gov.tr