

# VERGİ MAHKEMESİNİN VERGİ KABAHAHLERİ BAKIMINDAN KİSİMİ KABUL İÇEREN İDARİ İŞLEM NİTELİĞİNDEKİ KARARLARI

## TAX COURT DECISIONS INCLUDING PARTIAL ACCEPT ON ADMINISTRATIVE ACT IN TERMS OF TAX MISDEMEANORS

Abdullah ÖMERCİOĞLU\*

**Özet:** Vergi kabahatleri, hukukumuzda vergi ziyai ve vergi usulsüzlüklerinden oluşmaktadır. Bu kabahatlerin yaptırımları idari para cezası olarak belirlenmiştir. Cezai işleme karşı dava yoluna gidilmesi halinde; özellikle vergi ziyai cezası bakımından, yargılama mercii olan vergi mahkemesinin, kesilen cezayı iptal etmekle yetinmeyip kendisinin cezayı belirleme yoluna gittiği uygulamada çokça görülebilmektedir. Durum hem anayasaya hem de idare hukukunun genel ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İptal, Vergi Usulsüzlüğü, Vergi Ziyai, İdari İşlem, Fonksiyon Gaspi

**Abstract:** In our legal system, tax misdemeanors determined as loss of tax and tax irregularities. The sanctions of these misdemeanors are defined as administrative fine. When bringing an action; especially for loss of tax sanction, the tax court often may decide a new sanction instead of revocatory. This situation makes a conflict with both constitution and general principles of administrative law.

**Keywords:** Nullity, Tax irregularity, Loss of Tax, Administrative Act, Function Usurpation

## GİRİŞ

Devletin vergilendirme yetkisi, kaynağını egemenlik gücünden almaktadır.<sup>1</sup> Tarih boyunca Devletlerin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin güvenceye alınması bir zorunluluk olarak görülmüştür. Bu bağlamda; genel anlamda mali düzenlemeler her zaman büyük bir

\* Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi

<sup>1</sup> Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, Ekin, Bursa 2013, s.73.

öneme sahip olmuş ve verilen bu yüksek önemin sonucu olarak Devlet alacağını güvence altına alma yolları geliştirilmiştir. Bu yollardan biri ve geçmişten günümüze en tabii kabul edileni vergi idarelerinin ceza uygulama yetkisidir. Bu yetkinin denetimi şeklinde tezahür eden vergi yargılaması da bu sistemin bir kademesi olarak değerlendirilebilir. Dahası, vergi mahkemesi, vergi idaresi ile mükellef arasında adaleti sağlama amacına hizmet ettiği için, daha önemli bir konumda kabul edilebilmektedir.

Ülkemizin de içerisinde bulunduğu Kıta Avrupası Hukuk sistemine yargı ayrılığı sistemi adı verilmektedir. Bu sistemde idari yargı sistemi, idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek üzere, adli yargının dışında ve kendine özgü kuralları ve yargılama usulü ile ayrı bir yargı düzenini ifade etmektedir.<sup>2</sup> İdari yargı sisteminde ilk derece mahkemeleri idare ve vergi mahkemeleridir. Dolayısıyla hukukumuz bakımından vergi mahkemeleri, idari yargı teşkilatının bir süjesi olarak idari yargı kurallarına tabidir.

Vergi idaresinin idari işlem niteliğindeki kararlarına karşı vergi yargılamasına gidilmektedir. Bu durumda, mahkeme hükmünün temel hukuk kurallarına uygun olarak kurulup kurulmadığı sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bu kurallardan konumuz açısından ilgili olanı mahkemelerin idarenin yerine geçemeyeceği ilkesidir.<sup>3</sup> Ancak vergi mahkemelerinin, vergi cezaları ile ilgili uyuşmazlıklarda dava konusu işlemin iptalinden öte yeni bir idari işlem niteliği taşıyan kararlar verdikleri görülebilmektedir.

Bu çerçevede, vergi mahkemesinin, vergi idaresi yerine geçerek işlem tesis etmesi, uygulamada malumun yerine getirilmesi olarak nitelenmekte ve tekrar idare olaya müdahil olmadan mahkeme hükmü doğrudan yerine getirileceğinden iş yükünü azalttığı argümanı ileri sürülebilmektedir. Öte yandan idare hukuku mantığına göre ise, yargı merciinin görevi, hukuksuzluğu saptamak ve idareyi bu hukuksuzluğu düzeltmeye yönelik işlem tesis etmeye zorlamak olarak belirlemek-

<sup>2</sup> Ramazan Çağlayan, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin, Ankara 2015, s.40.

<sup>3</sup> Hem Anayasa m.125/5'te hem de İYUK m.2/2'de idari yargı yetkisi kullanılırken idari mahkemelerinin, idari eylem ve işlem niteliğinde kararlar veremeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu kural, mahkemelerin, "yönetici yerine geçmeme", "yönetime buyruk vermeme" ve "takdir yetkisini engellememe" şeklinde somutlaşmaktadır. Mehmet Yüce, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin, Ankara, 2015, s.50.

tedir. Bu bakımdan durumun, bir sorun olarak ele alınması ihtiyacı hâsıl olmuştur.

Çalışmamızda; öncelikle vergi davasının hukuki niteliği tahlil edilecek daha sonra bu davanın hüküm sonuçları incelenecek ve yukarıda değinilen sorun hakkında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

## I. VERGİ DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ<sup>4</sup>

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar genel olarak idari dava olarak ele alınır ve idari yargıda görülür. Vergi ceza hukuku açısından öngörülen suçlar bakımından görülecek olan davalar ise ceza davaları olarak adli yargıya (ceza mahkemesine) tabidir. Konumuz açısından, Vergi Mahkemelerinin<sup>5</sup> görev alanına dâhil olan idari vergi davalarının hukuki niteliği üzerinde durulacaktır.

Doktrinde vergi davalarının, iptal davası mı yoksa tam yargı davası mı olduğuna dair bir fikir ayrımı vardır. Öğretide genel olarak kabul edilen görüş, vergi davalarının genel niteliği itibariyle tam yargı davası olduğudur. Çünkü vergi davalarında vergi yükümlüsü, salınan bir verginin esasına ya da tutarına itiraz etmektedir.<sup>6</sup> Öte yandan vergi davasının özü itibariyle iptal davası olduğunu savunanlar da vardır. Bu görüşe göre menfaat ihlalinin olması ve VUK m.377'deki dava açmaya yetkili olanlardan hareketle vergi davaları iptal davası niteliği taşımaktadır.<sup>7</sup> Bir diğer görüşe göre ise vergi nihayetinde bir idari işlemdir, dolayısıyla idari yargının gerektirdiği dava türlerinden her biri vergi davasının çeşidi olabilir. Nitekim İYUK m.2/a'da idari işlemler hakkında hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaati ihlal edilenler iptal davası; m.2/b'de idari işlem ve eylemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tam yargı davası açabilmektedir. Dolayısıyla tam yargı davası açabilmek için, menfaat ihlali yeterli olmayıp, hak ihlali de gerekmektedir.<sup>8</sup> İYUK m.12'de de ilgililerin, haklarını ihlal eden

<sup>4</sup> Abdullah Ömercioğlu, "Adil Yargılanma Hakkı ve Bu Hakkın Vergi Yargılama Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", Hukukçular Arası Makale Yarışması, TBB Yayınları, Ankara 2014, s.135,136.

<sup>5</sup> Bireysel vergi uyuşmazlıklarını çözme görevi vergi mahkemelerine verilmiştir. Bkz. Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin, Bursa 2012, s.360.

<sup>6</sup> A. Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara 2009, s.266.

<sup>7</sup> Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *AÜHFD*, C.46, Sa:1-4, 1997, s.198.

<sup>8</sup> Çağlayan, s.534.

bir idari işlem dolayısıyla vergi mahkemelerine doğrudan tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri belirtilmiştir. Ayrıca hakkı ihlal edilenin ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, belirtilen sürede tam yargı davası da açabileceği aynı maddede düzenlenmiştir. Özetle, vergi davaları talep ve sonucuna göre iptal davası veya tam yargı davası şeklinde nitelendirilebilir. Bu durum doktrinde karma görüş olarak gösterilmektedir.<sup>9</sup>

Kanımızca da vergi davasının hukuki niteliği talep ve sonuca göre şekillenmektedir. Talep ve sonuç değerlendirmesi yapıldığında; henüz tahsil edilmemiş bir vergi borcuna veya cezasına karşı açılan davalar iptal davası olarak nitelenmektedir. Bunun yanında, tahsili gerçekleşmiş bir vergi borcuna veya cezasına karşı açılan davalar ise tam yargı davası niteliğini taşımaktadır.<sup>10</sup> Ancak hemen belirtmek gerekir ki, tahsil edilmiş bir vergi borcuna veya cezasına karşı açılan davalar tam yargı davası olarak nitelense de vergi mahkemesinin hükmü, özü itibarıyla iptal hükmünü de içermektedir. Şöyle ki tahsil edilmiş olan vergi borcu veya cezasının haksız olduğuna hükmeden vergi mahkemesi kararı, bu vergi borcu veya cezasının geri ödenmesinin yanı sıra özü itibarıyla bu borç veya cezanın iptal edilmiş olduğu sonucunu da doğurur. Bu da vergi mahkemesinin kararlarının, iptal hükmünün sonuçlarıyla bağlı olduğu anlamına gelmektedir.

## II. İDARİ YARGIDA İPTAL HÜKMÜNÜN SONUÇLARI

İptal davasında mahkeme, hukuka aykırılık halinde işlemin iptaline; hukuka aykırılık yoksa da davanın reddine karar verir. Ayrıca, açık hüküm bulunmasa da mahkemenin, işlemin kısmen iptaline de karar verebileceği kabul edilmektedir.<sup>11</sup> İptal, dava konusu işlemi, ilk yapıldığı andan itibaren hükümsüz kılar. Başka bir deyişle, iptal kararları geçmişe yönelik olarak sonuç doğurur; ancak bu kural, somut olayın özelliğine göre değerlendirilerek farklı uygulanabilir.<sup>12</sup> Bireysel bir işlemin iptali ile bu işleme bağlı olarak kurulmuş olan diğer işlemler de hukuki dayanaktan yoksun kalacağından ayrıca belirtilme-

<sup>9</sup> Turgut Candan, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", *Danıştay Dergisi*, Sa:54-55, 1984, s.31-40.

<sup>10</sup> Çağlayan, s.534.

<sup>11</sup> Çağlayan, s.465.

<sup>12</sup> Turan Yıldırım, *İdari Yargı*, Beta, Ankara 2008, s.451,452.

si gerekmeksizin iptal hükmünden etkilenir. Dolayısıyla idarenin, bu yan işlemlere ya hukuki dayanak bulması ya da bunları kaldırması gerekir.<sup>13</sup>

İdari yargı mercii, bir işlem hakkında iptal kararı vermekle yetinmek zorundadır; idarenin yerine geçerek işlem tesis edemez. Bu kural hem Anayasa m.125'te hem de İYUK m.2/2'de açıkça düzenlenmiştir. Buna ek olarak, yargı idareye emir de veremez<sup>14</sup>; kabul gören kural, idare yargıcının idareye emir ve direktif veremeyeceği, sadece hukuka uygunluğu ya da aykırılığı tespit edeceği ilkesidir.<sup>15</sup>

Karar, Anayasa m.138/son uyarınca tüm yasama ve yürütme organları ile idareyi bağlamaktadır. Ayrıca iptal işlemi, davada taraf olmayanlar bakımından da ilgisi bulunmak kaydıyla sonuç doğurur.

İptal kararının yerine getirilmesi; iptal edilen idari işlemin niteliğine göre değişiklik arz etmektedir. Bazı durumlarda karar kendiliğinden sonuç doğurur. Bu halde idarenin bir işlem yapması gerekmez. Vergi ödeme emrinin iptal edilmesi hali buna örnek gösterilebilir. Bazı hallerde ise, idarenin tersine işlem yapması gerekir. Bu duruma özellikle olumsuz kararların iptalinde rastlanmaktadır. Diğer hallerde ise, idarenin, ilgilinin hukuki durumunda değişiklik yapması veya iptal sebebine bağlı olarak<sup>16</sup> iptale konu işlemi mahkeme kararına göre yenilemesi<sup>17</sup> gerekebilir.

Konumuz açısından değerlendirildiğinde, neticede bir iptal hükmü niteliğinde olan vergi kabahati cezasının denetiminde, bir idari işlem olan vergi cezası geçmişe dönük olarak ortadan kalkar. Dolayısıyla vergi yargılaması sonucunda ortaya çıkan iptal hükmü kendiliğinden sonuç doğurmaktadır. Vergi idaresinin, daha önce tesis etmiş olduğu ceza işlemini geri alması yani idarenin tersine işlem yapması

<sup>13</sup> Gözübüyük, s.245.

<sup>14</sup> Yargıcın yeni emir verme yetkisi ile ilgili bkz. Franck Moderne, (çev. Ramazan Çağlayan), "İdari Yargının Yeni Emir Verme (Injonction) Yetkisi Üzerine", *AÜ-EHFD*, C.VIII, S:1-2, 2004.

<sup>15</sup> Çağlayan, s.466,467.

<sup>16</sup> Bir idari işlem, ancak yetki, biçim, neden, konu ya da amaç unsurlarında sakatlık olması halinde iptal edilir. Detaylı bilgi için bkz. Gözübüyük, s.200-241.

<sup>17</sup> İdari işlemin yetki, biçim, neden yönünden iptal edilmesi halinde işlemin yenilenmesi, hukuka aykırı sayılmayabilir. Bunlar dışında konu ya da amaç unsurlarında hukuka aykırılık varsa, idari işlemin esasında sakatlık olacağından, idarenin iptale konu işlemi yenilemesi mümkün olmayacaktır. Çağlayan, s.487.

gerekmaz. Ayrıca, mükellefin hukuki durumunu ilgilendiren bir konu da bulunmadığından, idarenin bu yönde yeni bir işlem tesis etmesi de gerekmeyecektir. Ancak iptal hükmünün vergi kabahati cezasının yetki, biçim veya neden unsurlarında sakatlık olması dolayısıyla verilmesi hallerinde, vergi idaresinin kabahatin cezasını bir idari işlem olarak yenilemesi mümkündür.

### III. SORUNUN VERGİ KABAHAHLERİ AÇISINDAN DURUMU

Vergi kabahatleri, bu konuda özel kanun niteliği taşıyan VUK'ta düzenlenmiş olup, idari vergi ihlalleri şeklinde ortaya konulmuştur. Bu kabahatler, vergi ödevi bulunanların, üzerlerine düşen şekli yükümlere aykırı hareketleri sonucu oluşmaktadır.<sup>18</sup> Diğer kabahatlerde olduğu gibi idari para cezası yaptırımını uygulanmaktadır.

Kanunda vergi kabahatleri, "vergi ziya" ve "usulsüzlük" olarak sayılmıştır. Ancak kanun usulsüzlük kabahatini, "özel usulsüzlük" başlığı altında ayrı bir madde ile çeşitlendirmiştir.

#### A. Vergi Kabahatlerinde Ceza Uygulama Yetkisi

Sorunun daha iyi anlaşılabilmesi adına öncelikle vergi kabahatlerinde cezai yaptırımını uygulayacak yetkili mercileri (kişi bakımından yetki) belirlemek ihtiyacı doğmaktadır.

#### 1. Vergi Mahkemelerinin Görevleri

Vergi mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun"un 6.maddesinde belirlenmiştir. Buna göre vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar ile bu konularda 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Kararların sonuçları ise İYUK m.28/5'te hükme bağlanmıştır. Maddeye göre; vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının

<sup>18</sup> Şenyüz, s.8,9.

idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.

Burada konumuz açısından vergi kabahati cezalarını denetleme yetkisinin de vergi mahkemelerine verildiği açıktır. Ancak bu denetim, vergi cezasının hukuka uygun olarak verilip verilmediğine ilişkin olmak durumundadır. İYUK hükmü, vergi mahkemesinin ceza miktarını belirleyeceği şeklinde yorumlanamaz. Ancak vergi mahkemesi kararında, vergi idaresini yönlendirecek yargılara hükmedebilir. Bu şekilde vergi idaresi, kararın yönlendirmesiyle tespit edeceği cezayı mükellefe bildirmek durumundadır. Vergi idaresinin karara dayanarak tespit ettiği ceza, yeni bir idari işlem olarak nitelenemeyeceğinden tekrar dava konusu yapılması olanağı da bulunmayacaktır. Görüldüğü üzere vergi mahkemesinin, ceza uygulama yetkisi mevcut değildir.

## 2. Kabahatler Kanununda Kişi Bakımından Yetki

Kişi bakımından yetki, tüm kabahatler bakımından genel kanun niteliğindeki Kabahatler Kanununun 22-24.maddelerinde düzenlenmiştir. 22.maddeye göre idari yaptırım kararı verme yetkisi, Kanunun açıkça yetki verdiği idari kurul, makam ya da kamu görevlilerine aittir. Aksi hale alınan karar hukuken yok hükmündedir.<sup>19</sup>

KabHK 23.maddesine göre ise Cumhuriyet Savcısı; kanunda açıkça yetki verilmesi, suç dolayısıyla başlanan soruşturmada ayrıca kabahat de işlendiğini öğrenmesi veya soruşturma konusu fiilin doğrudan kabahat oluşturduğu sonucuna varması hallerinde idari yaptırım verme yetkisine sahip kılınmıştır. Soruşturma konusu fiilin kabahat oluşturduğu sonucuna varması halinde ise ilgili kamu kurum ve kuruluşunca idari yaptırım uygulanmamış olması kaydıyla bizzat yaptırım kararı verebilecektir. Cumhuriyet savcısının soruşturma sırasında öğrendiği kabahat fiili bakımından yaptırım uygulamayıp, durumu ilgili kamu kurum ve kuruluşuna bildirme takdir hakkı da tanınmıştır.

Kanunun 24.maddesinde mahkemelerin karar verme yetkisini düzenlemiştir. Maddeye göre, kovuşturma konusu fiilin kabahat oluş-

<sup>19</sup> Cengiz Otacı/İbrahim Keskin, Türk Kabahatler Hukuku, Adalet, Ankara 2010, s.67.

turduğunun anlaşılması halinde mahkeme de idari yaptırım kararı vermek durumundadır. Kovuşturma konusundan ayrılan fiillerin kabahat oluşturması halinde mahkemenin kabahat yaptırımını uygulaması yetkisi yoktur.

### 3. Vergi Usul Kanununda Kişi Bakımından Yetki

Bu düzenlemeler ışığında özel kanun niteliğindeki VUK'ta düzenlenen vergi kabahatleri bakımından yaptırım uygulama yetkisi vergi idaresindedir.<sup>20</sup> Nitekim Kanunun ceza kesme yetkisini düzenleyen 365.maddesinde de, vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ait olduğu belirtilmiştir.

Kabhk m.23'e göre Cumhuriyet Savcısının idari yaptırım uygulaması hali ancak bir vergi suçuna ilişkin soruşturma yürüttüğü sırada sonradan öğrenme veya doğrudan fiili nitelmesi şeklinde gerçekleşebilir. Ancak uygulamada, verginin teknik bir konu olması dolayısıyla Cumhuriyet Savcılarının yaptırım kararı verdiği durumlara az rastlanmaktadır. Zaten vergi suçları açısından savcılık makamının doğrudan harekete geçmediği ve vergi elemanlarının ihbar niteliğindeki raporları doğrultusunda soruşturmaya başlandığı da genel uygulama olarak kabul edilmektedir. Öte yandan Cumhuriyet savcısının, açıklanan şartlarda vergi kabahatinin yaptırımına bizzat karar vermesi kanuna uygun olmaktadır.

Bunun dışında kanımızca, KabhK m.24'ün vergi kabahatleri bakımından uygulanması mümkün değildir. Şöyle ki, vergi mahkemesinin önüne gelen uyuşmazlık zaten bir kabahatten kaynaklanmaktadır; m.24'teki durum, suç olarak nitelenen ancak kabahat olduğu anlaşılan fiiller bakımından mahkemenin kabahat cezası kesmesi yetkisini tanımaktadır.

Özetle vergi kabahatlerinde ceza kesme yetkisi vergi dairesine aittir, bu özel bir düzenlemedir; VUK'ta bu özel durum için bir istisnaya yer verilmemiştir. KabhK m.23 hükmünün uygulanması ise kanunen mümkün ancak uygulamada rastlanmayan bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır.

<sup>20</sup> Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara 2010, s.101.



## B. Sorunun Usulsüzlük Kabahatleri Açısından Durumu

Usulsüzlük, kanunun 351.maddesinde, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanmış ve devam maddelerinde genel usulsüzlük ile özel usulsüzlük ayrımına gidilmiştir. Bu yapıyla genel usulsüzlük kabahati, vergi mükellefiyetine bağlı olarak bildirim, belge bulundurma, defter tutma ve tasdiki gibi hususlara ilişkin aykırılıkları cezalandırmaktadır. Özel usulsüzlük kabahati ise, vergi yükümlülüğünün daha ağır noktalarda ihlal edilmesi ve buna bağlı olarak vergi ziyayı yaratma açısından daha elverişli bir ortam yaratılması halleridir.<sup>21</sup>

Genel usulsüzlük kabahatinin yaptırımı kanuna ekli cetvele göre belirlenen maktu veya nispi idari para cezası olarak öngörülmüştür. Özel usulsüzlük kabahatinin yaptırımı ise kanunda fiil tanımlamasının içerisinde maktu ve nispi idari para cezası olarak belirlenmiştir.<sup>22</sup> Usulsüzlük kabahatleri açısından; uygulanan yaptırımın, genel usulsüzlükte mükellef grubuna, özel usulsüzlükte ise fiile bitişik olarak belirlenmiş olması sebebiyle, dava konusu yapıldığı takdirde vergi mahkemesinin idari işlem niteliğinde karar vermesi gibi bir durumla karşılaşılması güçtür. Ancak vergi idaresinin fiili yanlış nitelenmesi veya hatalı işlem tesis etmesi sonucu yargıya intikal eden bir olayda vergi mahkemesinin usulsüzlük cezasını iptal etmesi isabetli; ayrıca kendi nitelenmesi üzerinden yeni bir cezaya hükmetmesi ise sorununun özünü oluşturacaktır.

Uygulamada Vergi mahkemelerine usulsüzlük cezasının iptali talebiyle başvurulmakta ve mahkeme de istemi haklı bulursa iptal etmekle yetinmektedir.<sup>23</sup> Dolayısıyla kanımızca, vergi usulsüzlükleri bakımından vergi mahkemesinin idarenin yerine geçerek işlem tesis ettiği görülmemektedir.

<sup>21</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.231-233.

<sup>22</sup> 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli tutarlar için bkz. VUK Gen. Teb. No:460. TÜİK enflasyon verilerine göre 2017 için geçerli olmak üzere belirlenen yeniden değerlendirme oranı %3.83'tür. 01.01.2017 tarihinden itibaren geçerli tutarlar, 2016 yılı için geçerli tutarların %3.83 zamlı hali olacaktır.

<sup>23</sup> Dan. 9.D., E. 2012/6259, K. 2015/354, T. 11.2.2015; Dan. 9.D., E. 2013/11310, K. 2013/12989, T. 26.12.2013; Dan. 4.D., E. 2011/7308, K. 2014/4091, T. 3.6.2014; Dan. 4.D., E. 2011/9055, K. 2014/911, T. 17.2.2014; Dan. 3D., E. 2013/4907, K. 2014/867, T. 3.3.2014.

## C. Sorunun Vergi Ziyayı Kabahati Açısından Durumu

### 1. Genel Bilgiler

Vergi ziyayı VUK m.341'de, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi olarak tanımlanmıştır. Başka bir deyişle vergi ziyayı, verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesine yol açılması; mükellefin, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususları yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi ile ilgili bir fiildir.<sup>24</sup>

Usulsüzlük kabahatlerinden ayrı olarak vergi ziyayı oluşturan fiiller VUK m.344'te, yaptırımlarının ağırlıklarına göre ayrıma tabi tutulmuştur. Bu fiiller doktrinde ağır, orta ve hafif nitelikli fiiller olarak açıklanmaktadır. Ağır nitelikli fiiller, VUK'un kaçakçılık suçunu düzenleyen fiilleri dolayısıyla vergi kaybı yaratan fiillerdir. Hafif nitelikli fiil olarak sadece "vergi incelemesine başlanması ve takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verilmesi" sayılmıştır. Bunlar haricinde kalan kabahatin basit hali ise orta nitelikli fiilleri oluşturmaktadır.<sup>25</sup>

Bu kabahatlerin yaptırımları; ağır fiilleri işleyenler için ziyaa uğrayan verginin üç katı, bu fiillere iştirak edenler için bir katı; orta fiiller için bir katı ve hafif fiiller için ise yüzde ellisi oranında uygulanmaktadır.

### 2. Vergi Ziyayı Cezasında Karşılaşılan Sorunlar

Vergi ziyayı kabahati açısından; vergi mahkemesinin idari işlem niteliğindeki yaptırım kararına müdahale ettiği çokça görülmektedir. Burada asıl sorun vergi ziyayı yaptırımının uygulanması için rapor yazan vergi inceleme yetkisine sahip olan elemanın, işlenen fiili ayrıca suç olarak değerlendirip değerlendirmemesinden kaynaklanmaktadır.<sup>26</sup>

<sup>24</sup> Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 11.Baskı,

Ankara 2013, s.128-129.

<sup>25</sup> Şenyüz, s.105.

<sup>26</sup> Vergi yoklaması; Vergi dairesi müdürleri, Yoklama memurları, Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, Vergi incelenmesine yetkili olanlar

Vergi inceleme elemanı, kanunun emrini yerine getirerek, vergi ziyayı kabahatinin vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiiller ile birlikte işlendiğine kanaat getirirse üç kat ceza uygulamak mecburiyetindedir. Kanaatimizce, suç nitelemesini savcılık dışında kolluk vasfı dahi olmayan vergi inceleme elemanına bırakmak ve mükellefin cezasını peşinen suçu işlemiş gibi belirlemek masumiyet karinesi başta olmak üzere hukukun temel prensiplerine aykırılık oluşturur. Dahası, üç kat kesilen vergi ziyayı cezasına karşı vergi mahkemesine başvurulması halinde ayrıca kaçakçılık suçunun işlenip işlenmediğine hükmetme yetkisi de vergi mahkemesinde değildir.<sup>27</sup> Vergi kaçakçılığı fiilinin sübuta erdiğini tayin etme yetkisi kanunla ancak Asliye Ceza Mahkemesine verilmiştir. Diğer türlü, vergi mahkemesinin üç katlık cezayı onaylaması ancak ceza mahkemesinin vergi kaçakçılığı suçundan failin beraatına karar vermesi<sup>28</sup> halinde çelişen kararlar mevcut olacak ve hukukun birliği ilkesinden sapma oluşacaktır. Bu açıklamalar fiillerin maddi unsurları bakımından geçerlidir. Manevi unsur açısından bakıldığında ise; ceza mahkemesinde kastın varlığı aranırken vergi mahkemesinde kast aranmamasının farklı sonuçlar doğuracağı ve

---

ve Gelir uzmanları tarafından yapılabilir (VUK m.128). Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir (VUK m.135). Bu denetimler sonucunda vergileme ile ilgili olaylar ve hesap durumları, hazırlık işlemi mahiyetindeki vergi inceleme raporu veya vergi yoklama tutanağına geçirilir.

<sup>27</sup> Burada vergi mahkemesi, kanun hükmünü yerine getirebilmek adına, denetim için zorunlu ölçüt olarak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan VUK m.359'daki fiillerin varlığını denetlemekte ve bu ölçütlere uymayan işlemi iptal etmektedir. Bu bakımdan vergi mahkemesi, kaçakçılık suçunun unsurlarının oluşup oluşmadığını da denetlemek durumunda kalmaktadır. Hem vergi yargılamasında hem de ceza yargılamasında amaç maddi gereceğe ulaşmak olduğuna göre, her iki yargılama sonucunda da kaçakçılık suçunun sübut edip etmediğine dair hüküm kurulması zorunlu hale gelmektedir. Aradaki fark; ceza yargılamasının doğrudan vergi kaçakçılığı suçunu konu edinmesi, vergi yargılamasının ise üç katlık vergi ziyayı kabahati cezası dolayısıyla kaçakçılık fiillerini kanuni ölçüt olarak konu edinmesidir.

<sup>28</sup> VUK m.367/son'a göre; "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilere verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." Dolayısıyla, ceza yargılamasında esastan beraat hükmü verilerek vergi kaçakçılığı fiilini işlemediği sabit olan fail hakkında vergi yargılamasında kaçakçılık fiiline binaen üç katlık vergi ziyayı cezası onanabilmektedir.

dolayısıyla çelişen kararların mevcut olmayacağı ileri sürülebilmektedir. Şöyle ki, örneğin sahte fatura kullanma kastı olmayan mükellefe üç katlık vergi ziyayı cezası kesilmesi halinde vergi mahkemesi, kastın varlığına bakmaksızın sırf sahte fatura kullanılmasından dolayı cezayı hukuka uygun bulacaktır. Ceza mahkemesi ise failin kasten sahte fatura kullanmaması nedeniyle beraat kararı verebilecektir. Bu durum tipolojiye ilişkin olarak kabahat ve suç ayrımının doğal bir sonucu olarak görülebilmektedir. Ancak kanımızca hem ceza yargılaması açısından hem de vergi yargılaması açısından asıl amacın maddi gerçeğe ulaşmak olması ve vergi ziyayı kabahatinin üç katlık cezayı gerektiren halinin vergi kaçakçılığı fiillerinin işlenmiş olmasına bağlanması (asli unsur) nedeniyle vergi mahkemesinde kastın ayrıca aranmamasının fiili durumu etkilemeyeceği değerlendirilmektedir. Nitekim AİHM de çeşitli kararlarında esaslı unsurların aynı olup olmadığını değerlendirilmesi gerektiğini, fiile konu kabahat ve suçun esaslı unsurlarının aynı olması durumunda çelişen kararların mevcut olduğu ve hukukun birliği ilkesinin ihlal edilmiş olacağını belirtmiştir.<sup>29</sup>

Bu sorunlar bir yana, konumuzun ana nedenini vergi mahkemesinin kesilen üç katlık ziyayı cezasını bir kata düşürmesi ya da bir katlık cezayı üç kata çıkarması oluşturmaktadır. Bu durum uygulamada olağan kabul edilmektedir. Örneğin Danıştay, KDV indirimlerinin reddedilmesi sonucu bulunan matrah farkından kaynaklı vergi ziyasına ilişkin bir uyuşmazlıkta İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin 21.5.2008 tarih ve E:2007/1336, K:2008/658 sayılı kararının vergi ziyayı cezasının vergi aslının bir katını aşan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının oyçokluğu ile bozulmasına karar vermiştir. Olayda vergi idaresi, mükellef aleyhine üç katlık vergi ziyayı cezası kesmiş ve yerel mahkeme cezayı onamıştır. Ancak temyiz üzerine Danıştay dairesi, yerel mahkeme kararını verginin aslı bakımından onamış vergi ziyayı cezası bakımından ise bir kata indirerek hüküm kurmuştur.<sup>30</sup>

Başka bir olayda ise, mükellefe defter ve belgelerini nedensiz olarak ibraz etmediğinden bahisle üç kat vergi ziyayı cezası kesilmiş, dosya uyuşmazlık konusu yapılmış ve Ankara 5. Vergi Mahkemesi tara-

<sup>29</sup> Bkz. Baş:36855/97 ve 41731/98, k.t. 14.9.1999 (Ponsetti ve Chesnel, Fransa Davası).

<sup>30</sup> Dan. 9.D., E. 2008/5263, K. 2011/7772, T. 17.11.2011.

findan, verilen ceza hukuka uygun bulunmuştur. Mükellefin temyizi üzerine Danıştay dairesi vergi ziyayı cezası hakkında yeniden bir karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle kararı bozmuştur.<sup>31</sup> Bunun üzerine yerel mahkeme bozma kararına uymamış ancak kesilen üç kat vergi ziyayı cezasını bir kat üzerinden değiştirmiş, ceza fazlasını kaldırmıştır.<sup>32</sup> Tarafların tekrar temyizi üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ısrar kararının, vergi ziyayı cezasının bir kata indirilmesine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına oyçokluğu ile karar vermiştir.<sup>33</sup>

Benzer şekilde; defter ve belgelerin muhasebeciden alınmadığı gerekçesiyle sunulamayan defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü olan ve ispat yükü kendisine düşen mükellefe üç kat vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Ceza, Denizli Vergi Mahkemesi tarafından 22.11.2012 tarih ve E:2012/456, K:2012/1060 sayılı kararıyla hukuka uygun bulunmuştur. Davacı mükellefin itiraz başvurusu üzerine, Denizli Bölge İdare Mahkemesi 26.03.2013 tarih ve E:2013/194, K:2013/289 sayılı kararıyla; matrah farkının davacının beyannamelerinden tespit edilmesi nedeniyle vergi ziyayı cezasının üç kat değil, bir kat uygulanması gerektiği gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararını kısmen bozarak kabul etmiştir. Bunun üzerine Danıştay Başsavcılığı tarafından, Bölge İdare Mahkemesi kararının kanun yararına bozulması istenmiştir. Danıştay da kanun yararına bozma talebini haklı görerek, üç kat ziyayı cezası uygulanması gerektiği gerekçesiyle karar vermiştir.<sup>34</sup>

Örnekleri daha da çoğaltmak mümkündür. Vergi inceleme elemanının kanuna uygun şekilde uyguladığı üç katlık ziyayı cezası nihayetinde bir idari işlem niteliğindedir. Dava konusu yapılması durumunda Vergi Mahkemesinin, uyuşmazlık konusu hakkında yerindelik denetiminden ziyade hukukilik denetimi yaparak idari kararın geçerliliğini yargılaması yani iptal edilebilirliğine ilişkin hüküm kurması gerekmektedir. Bu durumda ziyayı cezası ya iptal edilir ya da onanır. İptal edilmesi halinde vergi idaresinin tekrar harekete geçerek mahkeme kararının gereğini yerine getirmesi gerekir. Bu da ancak iptal edilen üç katlık cezanın vergi idaresi tarafından bir kat olarak revize

<sup>31</sup> Dan. 4.D., E.2006/1048, K.2006/2355, T. 27.11.2006.

<sup>32</sup> Ankara 5. Vergi Mah. ısrar kararı, E. 2007/593, K. 2007/1434, T. 23.11.2007.

<sup>33</sup> VDDGK., E. 2009/157, K. 2010/179, T. 16.4.2010.

<sup>34</sup> Dan. 4.D., E. 2014/272, K. 2014/2894, T. 29.4.2014.

edilmesi şeklinde gerçekleşmelidir. Vergi idaresi, İYUK m.28/1 uyarınca kararın kendisine tebliğinden itibaren en geç 30 gün içerisinde vergi mahkemesinin kararına uymak mecburiyetindedir. Bu işlem yeni bir idari işlem niteliğine haiz olsa da kanımızca, mahkeme hükmüne dayanması nedeniyle tekrar yargılama konusu yapılması söz konusu olmayacaktır.

Uygulamada ise Vergi Mahkemelerinin, genellikle, kesilen önceki cezayı iptal edip daha sonra vergi idaresi yerine geçerek kendilerinin yeni bir ceza yani yeni bir idari işlem sonucu doğuran bir hukuki durum tesis ettikleri görülmektedir. Oysa yukarıda da açıklandığı üzere ne Kabahatler Kanununda ne de Vergi Usul Kanununda kabahat yaptırımı uygulama yetkisi Vergi Mahkemelerine verilmemiştir. Buna paralel olarak Vergi Mahkemelerine vergi dairelerince kesilen cezaları değiştirme yetkisi de tanınmamıştır.<sup>35</sup>

#### IV. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Uygulamadaki bu durum, mahkemenin bakmakta olduğu davaya ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapacağına ilişkin İYUK m.20/1 uyarınca; vergi mahkemesinin yapacağı araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindiği kaniya varırken kanuna aykırı gördüğü işlemin iptali ile yetinmeyip daha da ileri giderek uyuşmazlığı çözmesi gerektiği iddiasıyla yerleşmiştir. Ayrıca bu durumun, uyuşmazlığın çözümü hakkında verilen kararın, vergi idaresinin yerine geçerek karar verme anlamına gelmeyeceği ifade edil-

<sup>35</sup> Destekler görüş olarak; "Takdir komisyonlarının değerlendirme ve tahminlerinden usulsüzlük ve yanılmalar nedeniyle yargı yoluna başvurulması halinde vergi mahkemesi, bu aykırılıklardan ötürü iptal hükmü verdikten sonra, daha ileri giderek, kendince doğru ve yerinde olan takdiri yapacak olursa, idari işlem niteliğinde yargı kararı vermiş olur." Lütfi Duran, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)", *Amme İdaresi Dergisi*, Sa.21/1, Mart 1988, s.72,73. Aksi görüş olarak; "Vergi mahkemeleri, vergi dairelerince yapılan tarhiyat ve kesilen cezalarla takdir komisyonu kararlarında yer alan matrahları değiştirme yetkisine sahiptirler ve hüküm fıkrasında matrah belirleyebilirler." Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013, s.465. Mahkemelerin haiz olduğu yetkiler ancak kanunla belirlenir. Bu hususta ise ne 2576 S. Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'da ne de 213 S. Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Mahkemelerinin, vergi idarelerince kesilen cezaları değiştirme veya yeniden belirleme yetkisi tanınmamıştır.

miştir. (Dan. VDDGK, 14.11.1986, 1986/16-18.)<sup>36</sup> Bu eski tarihli kararda belirtilenin ötesinde, uygulamacılarla yapılan mülakatlara dayanarak, vergi idaresinin yeni ceza belirlemesinden mahkeme tarafından cezaya hükümde yer verilmesinin, malumun yerine getirilmesi olarak nitelendiği ve iş yükünü azalttığı kanaatinde olduğu saptanmıştır. Kanımızca durum idari yargılama usulü çerçevesinde değerlendirilmelidir. Dolayısıyla, vergi yargısının hukuksuzluğu tespit edip vergi idaresini yönlendirici bir hüküm kurması gerekir. Durumun sonucu değiştirmeyecek olması, hukuka uygun olduğu anlamına gelmez. Ayrıca, yeni cezanın belirlenmesi, re 'sen araştırma ilkesi dolayısıyla maddi gerçeğin ortaya çıktığı argümanına da dayandırılmaz.

Kanımızca; vergi mahkemeleri tarafından, iptal edilen ziyai cezası yerine yenisine hükmedilmesi, yukarıda açıklanan yetki kuralları dolayısıyla yetki unsuru bakımından sakatlık taşımaktadır. Bu durumun idare hukuku bakımından karşılığı "fonksiyon gaspı" olmaktadır. Ayrıca durum, Anayasa m.125'te yer alan idari mahkemelerinin, idari eylem ve işlem niteliğinde kararlar veremeyecekleri açık hükmüne de aykırılık oluşturmaktadır.

Sorunun çözülebilmesi için öncelikle vergi mahkemelerinin yeni bir ceza niteliğinde karar verme yolundan vazgeçmesi; ancak vergi idaresini yönlendirici hükümlere yer vermesi gerekmektedir. Bu şekilde, vergi ziyai yoksa iptal; vergi ziyai var ancak ceza yaptırımını yanlış uygulanmışsa kısmi iptal; kesilen ceza hukuka uygunsu da ret kararı vermekle yetinmelidir. Sistemsel olarak çözüm için ise; 2005 yılında çıkarılan Kabahatler Kanunu ile kabahatlerin idari suç tiplerine dönüştürüldüğü gibi VUK'taki kabahatlerin de suçlardan ayrılması, başka bir deyişle üç katlık vergi ziyai cezasının vergi kaçakçılığı fiillerine dayandırılmaması gerekmektedir. Ancak bu sistemde ısrar edilecekse, VUK m.367/son hükmünün, üç katlık ceza uygulamasının vergi kaçakçılığı suçunun sübuta erdiğine ilişkin ceza yargılaması sonucuna bağlanması yolunda yeniden düzenlenmesi gerekecektir. Ayrıca, ilk suç isnadına varan bir yolu başlatan vergi elemanlarına kolluk nitelenmesi yapılması; daha doğru bir ifadeyle vergi polisi<sup>37</sup> sisteminin et-

<sup>36</sup> Serkan Açar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", 19 Ekim 2006, (www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.htm), erişim: 21.03.2016.

<sup>37</sup> Detaylı bilgi için bkz. Elif Pürsünlerli Çakar / Fatih Saraçoğlu, "Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.5, Sa.2, 2014.

kin kılınması da uygulamadaki birçok sorunu engelleyecektir. Dahası, vergi yargılama sisteminin doğrudan idari yargı rejiminden ayrılarak, özgün bir yapıya kavuşturulması uygulamaları da incelenebilir. Bu şekilde hem vergi davasının hukuki niteliği daha net tahlil edilebilecek hem de vergi yargılamasına özgü usullere dayanak kazandırılmış olacaktır.

### Kaynakça

- Ağar Serkan, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", 19 Ekim 2006, ([www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm](http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm)), erişim: 21.03.2016.
- Akdoğan Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara 2013.
- Akkaya Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *AÜHFD*, C.46, Sa:1-4, 1997.
- Candan Turgut, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", *Danıştay Dergisi*, Sa:54-55, 1984, s.31-40.
- Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara 2010.
- Çağlayan Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin, Ankara 2015.
- Duran Lütfi, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)", *Amme İdaresi Dergisi*, Sa.21/1, Mart 1988, s.63-77.
- Gözübüyük A. Şeref, Yönetmelik Yargısı, Turhan Kitabevi, Ankara 2009.
- Kızılot Şükrü/Kızılot Zuhâl, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013.
- Moderne Franck, (çev. Ramazan Çağlayan), "İdari Yargının Yeni Emir Verme (Injonction) Yetkisi Üzerine", *AÜEHFD*, C.VIII, S:1-2, 2004.
- Otacı Cengiz/Keskin İbrahim, Türk Kabahatler Hukuku, Adalet, Ankara 2010.
- Ömercioğlu Abdullah, "Adil Yargılanma Hakkı ve Bu Hakkın Vergi Yargılama Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", Hukukçular Arası Makale Yarışması, TBB Yayınları, Ankara 2014.
- Pürsünlerli Çakar Elif/Saraçoğlu Fatih, "Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, Sa.2, 2014, s.51-68.
- Şenyüz Doğan/Yüce Mehmet/Gerçek Adnan, Vergi Hukuku, Ekin, Bursa 2013.
- Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin, Bursa 2012.
- Turan Yıldırım, İdari Yargı, Beta, Ankara 2008.
- Yüce Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, Ekin, Ankara, 2015.