

**T.C.**  
**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**  
**Ömer BIYIK**

**Danışman**  
**Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR**

**Eylül-2019**  
**KIRIKKALE**

**T.C.  
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**VERGİ YAPTIRIM HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Ömer BIYIK**

**Danışman  
Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR**

**Eylül-2019  
KIRIKKALE**

## KABUL-ONAY

*Prof. Dr. Elif Sibel Çakar danışmanlığında Ömer Bıyık tarafından hazırlanan "Vergi Yaptırım Hukukunda Kanunilik İlkesi" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim dalında Yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.*

15/10/2019

Prof. Dr. Ali Akvıldız

Prof. Dr. Ramazan Çağlaya

Prof. Dr. Elif Sibel Çakar

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../20..

(Ünvan, Adı Soyadı)

Enstitü Müdürü

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Yaptırım Hukukunda Kanunilik İlkesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

Ömer BIYIK

21.09.2019



## ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, hukuk devletinde var olan adalet anlayışını güvence altında tutmak için hayati derecede önem arz eden kanunilik ilkesinin, bireylerin hem özgürlük hakları hem de mülkiyet haklarıyla yakın bir ilişkisi bulunan vergi yaptırım hukukundaki görünüm şekilleri incelenmek istenilmiştir. Çalışmada yaptırım uygulanan bireylerin faydalanması ilk hedef olsa da, maalesef okuma oranlarının çok düşük seviyelerde kaldığı ülkemizde, çalışmayı vergi ilişkisinin tarafı olan kişilerin okuması karşılıksız beklentiden öteye gitmeyeceği bir gerçektir. En azından kanunları uygulayıcı konumda olan SMMM, YMMM, avukatlar, vergi yargısında görev alan kişiler, vergi müfettişleri ve adayları, vergi idarelerinde çalışan diğer personele faydalı olacağı düşünülmüştür.

Tez konusunu seçerken isabetli bir tercih yaparak en büyük yardımı sağlayan ve tez sürecinde hiçbir zaman desteğini esirgemeyen çok değerli tez danışmanım Prof. Dr. Elif Sibel Çakar'a, teşekkürlerimi sunarım. Süreçte emeği geçen Kırıkkale Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı öğretim elemanları ve Sosyal Bilimler Enstitüsü çalışanlarına teşekkür ederim.

Eğitim sürecimde etkin bir rol alarak beni yüksek lisans konusunda sürekli cesaretlendiren, çalışmamı teşvik eden, hayatımın her anında yanımda durarak bana yaşamı sevdiren, dünyanın en sabırlı, en çalışkan ve en özverili insanı sevgili eşim Merve Bıyık'a gösterdiği anlayış ve fedakârlıklar için sonsuz teşekkür ederim.

Herkesin adalete karşı şüphe duymadan güvenle yaşayabilmesi ümidiyle, çalışmanın yararlı olmasını dilerim.

Trabzon, Eylül, 2019

Ömer Bıyık

## ÖZ

Bıyık, Ömer, “Vergi Yaptırım Hukukunda Kanunilik İlkesi”, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2019.

Bu çalışma, vergi kanunlarının suç, ceza, kabahat ve bunlara karşılık gelen yaptırımlara ilişkin düzenlenmelerini suçta ve cezada kanunilik ilkesi bakımından incelemek amacıyla yapılmıştır. Bu amaç doğrultusunda, daha çok literatür taraması üzerinden incelemeler yapılarak yüksek mahkemeler ve yerel mahkemelerce verilen yargı kararları, doktrindeki yazarların görüşleri incelenmiş ve kanuni düzenlemelerin yorumları üzerinden değerlendirmeler yapılmıştır.

Araştırma ve inceleme bulgularında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi suçlarına ilişkin kısmında kanunilik ilkesinde herhangi bir sapmaya rastlanılmamıştır. Yargı kararları, doktrindeki görüşler bu konuda hemfikirdir. Fakat vergi kabahatlerine ilişkin düzenlemelerde Kabahatler Kanunu’nun 4. maddesi gereğince bazı durumlarda idareye genel ve düzenleyici işlemler çıkarabilme konusunda yetkiler tanınarak kanunilik ilkesi zaman zaman esnetilmiştir.

Araştırmada dikkat çeken en önemli konu ise, idareye genel ve düzenleyici işlemler tesis edebilme noktasında yetki veren kanun hükümlerinin çoğunluğunda, yetki verilen konuların; konu, kapsam ve zaman bakımından sınırlarının net bir şekilde çizilmemesinden ötürü, idarenin keyfi kararlar alarak bireylerin hak ve özgürlüklerini kısıtlayan sonuçlar doğmasına uygun zemin hazırlanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Yaptırım Hukuku, Kanunilik İlkesi, Vergi Suç ve Kabahatleri, Hukuk Devleti.

## ABSTRACT

Bıyık, Ömer, “The Principle of Legality in Tax Sanction Law”, Master Thesis, Kırıkkale, 2019.

This study was conducted to examine the regulation of tax laws on crime, punishment and the corresponding misdemeanors in terms of the legality of crime and punishment. For this purpose, the literature review has been carried out through the literature review and judicial decisions made by the high courts and local courts, the views of the authors in the doctrine have been examined and evaluations have been made through the interpretation of legal regulations.

In the findings of the research and examination, no deviation from the principle of legality has been found in the tax procedural part of the Tax Procedure Law No. 213. Judicial decisions and opinions in the doctrine agree. However, in accordance with Article 4 of the Misdemeanor Law, in some cases, the authorities have been authorized to issue general and regulatory procedures in some cases, and the principle of legality has been stretched from time to time.

The most important issue that draws attention in the research is that in the majority of the provisions of the law authorizing the administration to establish general and regulatory procedures, the issues that are authorized; Since the limits of the subject, scope and time are not clearly drawn, the ground is prepared for the administration to take arbitrary decisions and to create consequences that restrict the rights and freedoms of individuals.

**Keywords:** Tax Sanction Law, Principle of Legality, Tax Crime and Misdemeanors, State of Law Page.

## TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo-1 Vergi Yaptırım Türleri .....	47
Tablo-2 Genel Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Cetvel.....	65





## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	I
ÖZ .....	II
ABSTRACT .....	III
TABLOLAR DİZİNİ .....	IV
İÇİNDEKİLER .....	V

GİRİŞ .....	1
-------------	---

### BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL AÇIKLAMALAR

1. Kanunilik İlkesi .....	2
1.1. Kanunilik Kavramı .....	2
1.2. Kanunilik İlkesinin Farklı Hukuk Dallarına Göre Alınış Biçimleri .....	3
1.2.1. Uluslararası Mevzuat Kapsamında Kanunilik İlkesi .....	3
1.2.2. Ulusal Mevzuat Kapsamında Kanunilik İlkesi .....	4
1.2.2.1. Anayasa Hukukunda Kanunilik İlkesi .....	4
1.2.2.2. Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi .....	6
1.2.2.3. Kabahatler Hukukunda Kanunilik İlkesi .....	6
1.2.2.4. İdare Hukukunda Kanunilik İlkesi .....	7
1.2.2.5. Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi .....	9
1.2.2.5.1. Vergi Kabahat, Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi .....	10
1.2.2.5.2. Verginin Kanuniliği, Kanunilik (Tipiklik) Unsuru ile Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesinin Karşılaştırılması .....	11
1.2.2.5.3. Vergi Yaptırım Hukukunda Kanunilik İlkesinin Şartları .....	13

1.2.2.5.3.1. Kabahat ve Yaptırımlar Kanunla Düzenlenmelidir.....	13
1.2.2.5.3.2. Ceza Kanunları Geçmişe Yürütülemez. ....	17
1.2.2.5.3.3. Kıyas Yapılması Yasaktır ve Kanunlar Kıyasa Yol Açacak Şekilde Geniş Yorumlanamaz. ....	20
1.2.2.5.3.4. Kanun Metinleri, Net Olmalı ve Değişik Yorumlara Kapalı (Belirli) Olmalıdır. ....	21
1.2.2.5.3.5. Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleriyle Suç ve Ceza Hükümü Konulamaz. ....	22
2. Suç, Kabahat ve Yaptırım Kavramları .....	25
2.1. Genel Açıklamalar.....	25
2.2. Suç ve Ceza Yaptırımı.....	26
2.3. Kabahatler ve İdari Yaptırımlar .....	27
2.4. Vergi Suç, Kabahat ve Cezası Kavramı .....	29
2.5. Vergi Suçu ve Kabahati Ayrımı .....	30
2.6. Vergi Suç, Kabahat ve Cezalarına İlişkin Esaslar .....	31
2.6.1. Kanuni Unsur.....	31
2.6.2. Maddi Unsur .....	31
2.6.3. Manevi Unsur .....	32
2.6.4. Hukuka Aykırılık Unsuru .....	35
2.7. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği .....	36
2.8. Vergi Ceza Ehliyeti ve Sorumluluk.....	37
2.8.1. Gerçek Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti.....	38
2.8.2. Tüzel Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti .....	39
2.8.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklar Bakımından Ceza Ehliyeti.....	40
2.8.4. Mirasçıların Ceza Ehliyeti .....	41
2.9. Vergi Suç, Kabahat ve Cezalarına Etki Eden Haller .....	41
2.9.1. İçtima .....	41
2.9.1.1. Kabahatlerde İçtima .....	42

2.9.1.2. Cezalarda İctima .....	43
2.9.2. Tekerrür .....	44
2.9.3. İştirak .....	46

## İKİNCİ BÖLÜM:

### VERGİ YAPTIRIM HUKUKU

1. Vergi Yaptırım Hukukunun Kapsamı .....	47
2. Vergi Usul Kanunu'nun Yaptırım Hukukuna İlişkin Hükümlerinin Geçmişten Bugüne İncelenmesi .....	48
2.1. 5432 sayılı Kanun Dönemi .....	49
2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Dönemi .....	50
2.2.1. Yürürlüğe Girdiği İlk Hali .....	50
2.2.2. 2365 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler .....	50
2.2.3. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler .....	53
2.2.4. 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler .....	53
3. Vergi Kabahatleri ve Cezaları .....	54
3.1. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası .....	54
3.1.1. Tanım ve Kavram .....	54
3.1.2. Vergi Ziyana Sebep Olan Fiiller .....	56
3.1.2.1. Ağır Nitelikli Fiiller .....	56
3.1.2.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak .....	56
3.1.2.1.2. Gerçekte Olmayan veya Farklı Kişiler Adına Hesaplar Açmak .....	57
3.1.2.1.3. Çift Defter Tutma .....	57
3.1.2.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek .....	58
3.1.2.1.5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak .....	59
3.1.2.1.6. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek .....	59

3.1.2.1.7. Defter Sayfalarını Koparmak .....	59
3.1.2.1.8. Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak .....	60
3.1.2.1.9. Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Kullanmak .....	61
3.1.2.2. Orta Nitelikli Fiiller .....	61
3.1.2.3. Hafif Nitelikli Fiiller .....	61
3.1.3. Vergi Ziyat Kabahatine Uygulanacak Ceza .....	62
3.2. Usulsüzlük Kabahati.....	63
3.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahati .....	63
3.2.1.1. Birinci Derece Genel Usulsüzlükler .....	63
3.2.1.2. İkinci Dereceden Genel Usulsüzlükler .....	64
3.2.1.3. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Cezası.....	65
3.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahati .....	65
4. Vergi Suçları ve Cezaları .....	71
4.1. Kaçakçılık Suçu.....	72
4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu.....	72
4.3. Mükelleflerin Vergisel Özel İşlerini Yapma Suçu .....	73
5. Vergi Suç ve Cezalarını Azaltan veya Ortadan Kaldıran Sebepler.....	74
5.1. Ödeme .....	74
5.2. Ölüm.....	75
5.3. Pişmanlık ve Islah .....	75
5.4. Zamanaşımı .....	76
5.5. İndirim .....	77
5.6. Hata ve Düzeltme .....	77
5.7. Terkin .....	78
5.8. Tahakkuktan Vazgeçme .....	78
5.9. Af.....	79

5.10. Yargı Kararı.....	79
5.11. Yanılma .....	79
5.12. Mücbir Sebepler .....	80
5.13. Uzlaşma.....	80

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SUÇTA VE CEZADA KANUNİLİK İLKESİNİN TÜRK VERGİ YAPTIRIM HUKUKU BAKIMINDAN UYGULANMASINA DAİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

1. Vergi Usul Kanunu'nun 353/2. Maddesi Hakkında Bir Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi.....	83
2. Vergi Usul Kanunu'nun 339. Maddesi Hakkında Bir Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi.....	88
3. Vergi Usul Kanunu'nun 344. Maddesi Hakkında Bir Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi.....	95
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	105
KAYNAKÇA.....	107

## GİRİŞ

Anayasa'nın 38. maddesinde ceza ve güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulabileceği düzenlemesiyle suçta ve cezada kanunilik ilkesine yer verilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesi ve Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesi de Anayasa'daki bu hüküm doğrultusunda düzenlenmiştir.

Buna göre suç, kabahat ve bunlara karşılık gelen yaptırımları içeren kanun hükümleri kaleme alınırken suçta ve cezada kanunilik ilkesine uygun olarak ele alınması gerekmekte, kural olarak suç, kabahat ve yaptırımların düzenlenmesi konusunda bireylerin temel haklarından olan mülkiyet hakkı ve kişi özgürlüğü ve güvenliği hakkına da halel getirilmemesi gerekmektedir. Ancak bu durumun suçlar ve bunlara ilişkin yaptırımları bakımından istisnası bulunmamakta iken, kabahatler bakımından genel kanun niteliğinde olan Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinde istisna getirilmiştir. Yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine zarar vermeyecek şekilde, kanunla verilen yetkinin sınırlarının açık ve net bir şekilde çizilmesi koşuluyla ve sadece bir kanunla yetki verilmesi halinde kabahatler ve bunlara ilişkin yaptırımlarda idareye düzenleme yapma yetkisi verilebilecektir. Örneğin günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesi saiklerle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda idareye genel ve düzenleyici işlemler çıkarabilme konusunda yetkiler tanımlanmıştır. Gerçekten de bu tür yetkilere kuralları uygulayıcı konumunda olan idareler zaman zaman ihtiyaç duyabilmektedirler. Önemli olan yetki kanununda sınırların net bir şekilde çizilerek yetkinin, kapsam, konu, koşulları ve zamanı gibi unsurlara yer verilerek keyfi uygulamaların önüne geçilmesi gerekmektedir.

Başta suçta ve cezada kanunilik kavramı, kavramın ortaya çıkma süreci, kanunilik ilkesinin farklı hukuk dallarındaki görünüm şekilleri, vergi hukukunda kanunilik ilkesi, vergi yaptırım hukukunun kapsamı, vergi suç ve cezalarının türleri, vergi suç ve cezalarına ilişkin özel durumlar, bunları azaltan veya ortadan kaldıran durumlar, Vergi Usul Kanunu'nda kanunilik ilkesine etki ettiği düşünülen bazı hükümler ve bunlara ilişkin yargı kararları çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM:

### GENEL AÇIKLAMALAR

#### 1. Kanunilik İlkesi

##### 1.1. Kanunilik Kavramı

Hukuk; adalete yönelmiş toplumsal yaşama düzenidir.<sup>1</sup> Bu tanım uyarınca toplumsal yaşamı düzenlemek adına kanun koyucu tarafından bir takım kurallar ortaya konulmaktadır. İşte kanun koyucu tarafından önceden belirlenmiş olan kuralların (normların) ihlal edilmesi halinde, ihlal eden kişilere uygulanacak olan cezai yaptırımların çerçevesini ve esaslarını belirlemek de ceza hukukunun uğraşı alanını oluşturmaktadır. Ceza hukuku kurallarıyla devlet, egemenliği dolayısıyla elde ettiği yetki ile bozulan kamu düzenini ve sosyal düzeni tekrar tesis eder.<sup>2</sup> Her devletin egemenlik gücünden kaynaklı cezalandırma yetkisi, zayıf konumda olan bireyleri güçlü olan devletlerin gücü altında ezilmesini engellemek amacıyla uluslar üstü bazı ilkelerle güvence altına alındığı gibi bazı ilkelerle de çerçevesi belirlenmiştir. Bu ilkelerden birisi de çalışmanın asıl amacı olan kanunilik ilkesidir.

Kanunilik, bir diğer deyişle yasallık ilkesi; kanunda suç olarak düzenlenmemiş olan bir fiilden dolayı kimsenin cezalandırılmayacağını ve kanunda suç olarak düzenlenmiş olan fiil için öngörülen cezadan başka ceza veya da daha ağır bir ceza uygulanamayacağı anlamına gelmektedir.<sup>3</sup> Suçların ve cezaların kanuniliği ilkesi, birey hak ve özgürlüklerinin korunmasının güvencesini teşkil etmektedir. Bu ilke sayesinde suçlar karşılığında uygulanacak yaptırımlar önceden belirlenerek kişi özgürlüklerinin sınırları çizilmekte, bu sınırlar dışında kalan davranışlar serbest bırakılmaktadır. Bu sayede birey, kendi fiillerini düzenlemek imkânı bulmaktadır.<sup>4</sup>

Kanunilik ilkesinin en önemli üç işlevi bulunmaktadır. Bunlar; kişilerin hangi hareketlerinin suç olduğunu ve hangi yaptırımların öngörüldüğünü bilmelerini sağlaması, hâkimlerin keyfi hareket etmelerini engellenmesi ve son olarak da kanun

---

<sup>1</sup> Yasemin Işıktaç, “Bir Hukuk Tanımı Vermenin Zorunluluğu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 1-2, Cilt 2, Haziran-Aralık 1998, s.3.

<sup>2</sup> Mustafa Özen, *Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s.1.

<sup>3</sup> Özen, 2017: 21.

<sup>4</sup> Ezgi Aygün Eşitli, “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 104, Ocak-Şubat 2013, s. 226.

koyucuyu demokratik ve anayasal haklara aykırı hareket etmeden kanun yapmasını sağlamasıdır.<sup>5</sup>

Kanunilik ilkesinin ceza hukukunda kabulü kolay olmamış, ilke egemen gücün keyfi uygulamalarına tepki olarak uzun yıllar içinde şekillenmiştir. Doktrinde pek çok yazar, kanunilik ilkesinin köklerini 1215 tarihli Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı)'a dayandırmaktadır.<sup>6</sup> Zira ferman, dönemin İngiliz kralının mutlak olan yetkilerini sınırlandırması açısından önemlidir. İlkeyi Avrupa'da ilk kez ortaya koyan, Fransız düşünür Charles de Montesquieu (1689-1755) olmuştur. Montesquieu, Magna Carta başta olmak üzere İngiliz hukuk sistemine karakterini veren tarihsel dokümanların da etkisiyle “kuvvetler ayrılığı” ilkesini ortaya atmıştır. Montesquieu'ya göre, bireysel özgürlüğün teminat altına alınabilmesi, iktidar olgusunun sınırlandırılması ile mümkündür. Bunun için de en uygun araç, beşeri iradenin eseri olan kanundur. Dolayısıyla kanunun yasaklamadığı her şey serbesttir. İlke, Avrupa'da daha sonra Becceria ve Voltaire tarafından geliştirilmiştir. XIX. yüzyılda Alman ceza hukukçusu Anselmo Feuerbach “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesini ilk kez “nullum crimen, nulla poena sine lege” şeklinde Latince hukuk terimi olarak ifade etmiştir.<sup>7</sup>

## **1.2. Kanunilik İlkesinin Farklı Hukuk Dallarına Göre Alınış Biçimleri**

### **1.2.1. Uluslararası Mevzuat Kapsamında Kanunilik İlkesi**

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 10 Aralık 1948 tarihinde kabul edilen “İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi”, Türkiye tarafından da 6 Nisan 1949'da kabul edilmiştir. Beyanname'nin 11. maddesinde; “1. Bir suç işlemekten sanık herkes, savunması için kendisine gerekli bütün tertibatın sağlanmış bulunduğu açık bir yargılama ile kanunen suçlu olduğu tesbit edilmedikçe masum sayılır. 2. Hiç kimse, işlendikleri sırada milli veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkûm edilemez. Bunun gibi, suçun işlendiği sırada

---

<sup>5</sup> Özen, 2017: 21.

<sup>6</sup> Aygün Eşitli, 2013: 226.

<sup>7</sup> Aygün Eşitli, 2013: 230.



*uygulanan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez.”<sup>8</sup> şeklinde kanunilik ilkesine yer verilmiştir.*

Avrupa Konseyi üyesi ülkeler tarafından 4 Kasım 1950 tarihinde imzalanan İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin “cezaların yasallığı” başlıklı 7. maddesinde de; “1. Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu bulunamaz. Aynı biçimde, suçun işlendiği sırada uygulanabilir olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. 2. Bu madde, işlendiği zaman uygar uluslar tarafından tanınan genel hukuk ilkelerine göre suç sayılan bir eylem veya ihmalden suçlu bulunan bir kimsenin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir.” düzenlemesiyle de kanunilik ilkesi İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi doğrultusunda kaleme alınmıştır.<sup>9</sup>

## **1.2.2. Ulusal Mevzuat Kapsamında Kanunilik İlkesi**

### **1.2.2.1. Anayasa Hukukunda Kanunilik İlkesi**

Yukarıda anılan tarihi süreçte ortaya atılarak, temel evrensel sözleşmelerde yer vermeye başlanan kanunilik ilkesi özellikle 2. Dünya Savaşı sonrasında, imzalanan ve uymakla yükümlü olunan uluslararası sözleşmelerin etkisiyle ve kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetlemek amacıyla Anayasa Mahkemeleri'nin de kurulmasıyla birlikte, ülke Anayasa'larında açık olarak yer bulmaya başlamıştır.

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi Türk hukukunda, örtülü olarak 1924, açık olarak ise 1961 ve sonrasında 1982 tarihli Anayasa'da hukuki güvenceye kavuşturulmuştur.<sup>10</sup> 1924 Anayasası'nda açık bir düzenleme yer almamakla birlikte; 1961 Anayasası'nın 33. maddesinde; “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz. Cezalar ve ceza tedbirleri ancak kanunla konulur. Kimseye, suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Kimse, kendisini veya kanunun gösterdiği yakınlarını suçlandırma sonucu doğuracak beyanda bulunmaya veya bu*

<sup>8</sup> İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi, 1948, (Erişim)

<https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>, 13.02.2018, s..3.

<sup>9</sup> Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 1950, (Erişim) [https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH\\_ve\\_Temel\\_Ozgurluklerin\\_Korunmasi.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH_ve_Temel_Ozgurluklerin_Korunmasi.pdf), 13.02.2018, s.3-4.

<sup>10</sup> Aygün Eşitli, 2013: 231.

*yolda delil göstermeye zorlanamaz. Ceza sorumluluğu şahsîdir. Genel müsadere cezası konulamaz.*”<sup>11</sup> düzenlemesiyle hem Anayasa düzeyinde açıkça suçta ve cezada kanunilik ilkesine yer verilmiş, hem de daha sonraki Anayasal ve yasal düzenlemelere temel teşkil etmiştir.

1961 Anayasası'nın getirdiği özgürlükçü akım, suçta ve cezada kanunilik ilkesi bakımından 1982 Anayasası'nda da devam ettirilmiş ve daha da farklı ayrıntılı durumlarla ilgili olarak da çeşitli bölümlerinde ele alınmıştır. 1982 Anayasası'nın “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılması” başlıklı 13. maddesinde; “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*” hükmü ile temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceği, bu doğrultuda suçlar karşılığında uygulanan cezalar da özgürlükleri sınırlayan bir durum ortaya çıkardığı için, sadece kanunla yapılabileceği öngörülmektedir. Bu düzenlemeyi biraz daha özele indirgemek ve uluslararası sözleşmelerce yükümlülük altına girilen konuları Anayasal güvenceye kavuşturmak amacıyla da “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38. maddesi; “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*” düzenlemesi yapılmıştır.

Ayrıca suç ve cezalarda kanunilik ilkesinin geçerli olması, idare karşısında bireylere hukuki güvenlik sağlar. Hukuk devletinde kanunilik ilkesi uyarınca ceza yaptırımlarına bağlanan her fiilin tanımı net bir şekilde yapılmak suretiyle, fiiller ve buna karşılık gelen cezalar somut bir şekilde ortaya konulmalıdır. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan “belirlilik ilkesi” hukuki güvenlikle ilgili olup, kişinin kanunda hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın ve sonucun bağlandığını belirli bir kesinlik içinde bilenebilmesini gerekli kılmaktadır.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> 09.07.1961 tarihli ve 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti 1961 Anayasası, 1961, (Erişim) <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm>, 13.02.2018.

<sup>12</sup> Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 10. bs., Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 9.

### 1.2.2.2. Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesi

Önceki bölümlerde her ne kadar suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ulusal ve uluslararası üst hukuk normlarınca benimsenmesi üzerinde durulsa da, ilkenin asıl sonuç doğurduğu, ete kemiğe bürünerek kimlik kazandığı alan her ülkenin kendi ceza hukukudur ve ceza kanunlarıdır. Zira üst hukuk normlarında somut düzenlemelerle üzerinde durulan esas durum kanunla düzenlemedir. Ülkemizde de kanunilik ilkesine yer verilen en temel kanun 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'dur. Özel nitelikte bazı kanunlar içerisinde suç ve cezalara ilişkin düzenlemeler yer alsa da, Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesinde görüleceği üzere, kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar için de uygulanmaktadır. Çerçeve kanun niteliğini haiz olması nedeniyle Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde; *“(1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz. (2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. (3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”* hükümleriyle suçta ve cezada kanunilik ilkesi benimsenmiştir.

### 1.2.2.3. Kabahatler Hukukunda Kanunilik İlkesi

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin sonucu olarak, 2005 yılında 5326 sayılı Kabahatler Kanunu yürürlüğe girmiştir. Genel kanun niteliğinde olan bu kanun, idari yaptırım (idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi) gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı düzenlemesini içermektedir.

Kabahatlerin ayrı bir kanunda düzenlenmesi, kamu düzeninin sağlanmasında idarenin hızlı ve etkin önlemler almasına imkân tanıyarak nitelik olarak suçtan daha hafif konumda bulunan kabahatler konusunda kanunilik ilkesinin biraz daha yumuşatılması suretiyle, ilkenin katı bir şekilde uygulanmasından doğabilecek sorunlara çözüm getirilmeyi hedeflemektedir.<sup>13</sup> Bu doğrultuda Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinde kanunilik ilkesi; *“(1) Hangi fiillerin kabahat*

<sup>13</sup> Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 8, Cilt 3, Aralık 2013, s.162.

*oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. (2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.”* şeklinde düzenlenmiştir. Madde hükmünü Türk Ceza Kanunu’ndaki düzenlemeyle kıyaslamak gerekirse, kabahatte ve yaptırımında kanunilik ilkesi bakımından ayırım bulunmaktadır. Buna göre; kabahatler idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlenebilmekte, ancak kabahatler bakımından öngörülen yaptırımın türü, süresi, miktarı idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlenememektedir.<sup>14</sup>

Kabahatler Kanunu’nda yer alan düzenlemelerle, hangi fiillerin kabahat olacağı kanunla belirlenebileceği gibi kanunun belirlediği genel çerçeve içinde idarenin düzenleyici işlemleriyle de belirlenebileceği konusuna değinilmişti. Bu konuyla ilgili olarak çalışmanın konusuyla da alakalı olmak üzere, vergi kabahatlerine ilişkin fiillerin bir kısmının doğrudan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda, bir kısmının da aynı Kanun’un mükerrer 257. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı’na verilen usul ve esaslarını belirleme yetkisi çerçevesinde vergi idaresince belirlendiği durumlar söz konusu olabilmektedir. Maliye Bakanlığı da kanunla verilen bu yetkiyi, çıkararak uygulamaya koyduğu Genel Tebliğlerle kullanmaktadır. Çıkarılan Genel Tebliğler ile belirlenen yükümlülüklerin ihlali durumunda ise Vergi Usul Kanunu’nda yer alan özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.<sup>15</sup>

#### **1.2.2.4. İdare Hukukunda Kanunilik İlkesi**

Ülkemizde idare hukukunun genel esaslarını belirleyen temel bir kanun yoktur. Farklı idare hukuku argümanları bazen kendine özel bir kanunla, bazen farklı kanunlar içerisinde, bazen de içtihatlarla geliştirilmiş ve bu yönüyle derlenmemiş olup dağınık bir hukuk dalı durumundadır. İdare hukukunun tek bir çatı altında toplanamamasından kaynaklı olarak da Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu gibi kanunilik ilkesinin ele alınarak yasal düzenlemeler çerçevesinde değerlendirme yapmak zordur. Fakat idare hukukunun özellikle idari para cezaları, idari yaptırım ve disiplin hukuku çerçevesinde kanunilik ilkesi ile bir kesişimi söz konusu olabilmektedir.

---

<sup>14</sup> Eroğlu, 2013: 162.

<sup>15</sup> Şenyüz, 2017: 13.

İlk olarak idari para cezaları ve idari yaptırımlar konusunda, ülkemizde uygulanmakta olan bir idari usul kanunu bulunmaması nedeniyle, varsa idari para cezaları ve idari yaptırımlarla ilgili doğrudan düzenlendiği bir kanun ilk olarak o kanundaki düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilir. Örneğin; Çevre Kanunu ile ilgili idari para cezaları, Sosyal Güvenlik Kanunu ile ilgili idari para cezaları, Vergi Kanunları uyarınca kesilen idari para cezaları gibi. Fakat idari para cezası ve idari yaptırım kararlarına dayanak olan kanunlar kabahat ve yaptırım konusunda bazen tüm boyutlarıyla düzenleme yapmayıp, bazı hususları çerçeve kanun olan Kabahatler Kanunu'na atıf yapmak yoluyla çözümlenmektedir. Bu durum Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde; “(1) Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. (2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.” şeklindeki düzenleme ile eğer kabahatin düzenlendiği kanunda hüküm yoksa, bu takdirde genel kanun olan Kabahatler Kanunu'na başvurulması gerekmektedir. Bu nedenle idari para cezaları ve yaptırımlarla ilgili olarak önceki başlık altındaki açıklamalara bakılabilir.

Öte yandan idare hukukunda kanunilik ilkesinin uygulama alanı bulduğu bir başka konu da disiplin hukukudur. Disiplin hukukuyla ilgili düzenlemeler de 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda yer almaktadır. Disiplin cezaları bakımından; idare, Devlet Memurları Kanunu'nda yazılı beş disiplin cezasından başka bir disiplin cezasına hükmedemez, kanunda öngörülen cezaların oranlarını kanunda öngörülmediği şekilde değiştiremez. Fakat aynı Kanun'un 125. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan; “yukarıda sayılan ve disiplin cezası verilmesini gerektiren fiil ve hollere nitelik ve ağırlıkları itibarıyla benzer eylemlerde bulunanlara da aynı neviden disiplin cezası verilir.” hükmü ile Kanun'da sayma yoluyla belirlenen disiplin suçları konusunda idareye kıyas yetkisi vermektedir. Bu nedenle zaman zaman disiplin uygulamalarında kanunilik ilkesinden sapmalar söz konusu olabilmektedir.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Bahtiyar Akyılmaz; Murat Sezginer; Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 4. bs., Şeçkin Yayınevi, Ankara, 2013, s. 630.

### 1.2.2.5. Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi

Vergi hukuku, dar anlamıyla devletin mali araçlarından olan vergi ile ilgili kural ve esasları, geniş anlamıyla ise, verginin yanı sıra; kamu geliri niteliğinde olan resim, harç, katılma payı vb. kaynakların bireylerden alınmasına ilişkin kuralları inceler.<sup>17</sup> Yani egemenlik gücünden kaynaklı olarak kişilerle devlet arasındaki vergisel süreçleri, karşılıklı hak ve yükümlülükleri inceleyen bir bilim dalıdır. Vergi Hukuku, kamu hukuku-özel hukuk ayrımında, kamu hukukunun alt dalında yer alan mali hukuk bilim dalının bünyesinde konumlandırılmaktadır. Bu yönüyle bir tarafta üstün kamu gücüyle donatılmış bir devlet otoritesi, diğer tarafta ise bu üstün gücün karşısında zayıf konumda olan ve kendi mülkiyetinde bulunan bir takım olgular üzerinden kamu hizmetlerinin karşılanması amacıyla yükümlü bulunan bireyler yer almaktadır. Yükümlülerin bazı fiilleri devlet hazinesini zarara uğratarken, bazıları da devlet otoritelerini zedelemektedir. Vergi kabahat ve suçları olarak isimlendirilen bu fiilleri işleyenlerin cezalandırılması gerekmektedir. İşte vergi ve diğer kamu gelirlerinin tahsili sürecinde kabahat ve suç niteliği arz ederek yaptırıma tabi tutulması gereken fiillerin neler olduğu, hangi fiilleri işleyenlere hangi cezaların verileceği ve bu cezaları ortadan kaldıran yolların neler olduğunu inceleyen bölüm de vergi ceza hukuku veya vergi yaptırım hukuku olarak nitelendirmekle birlikte, bu çalışma boyunca vergi yaptırım hukuku olarak ele alınacaktır.

Vergi yaptırım hukuku bakımından da önceki başlıklar altında açıklandığı üzere 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu genel kanun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu özel kanun niteliğinde olmakla birlikte; gümrük vergisine ilişkin cezalar 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmekte ve bu çalışmanın konusu dışında kalmaktadır. Vergi yaptırım hukukunun kapsamını vergi kabahatleri ve suçları oluşturmaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda vergi yaptırım hukuku uygulamaları sonucunda kişi özgürlüklerine bir kısıtlama getirildiği için, kuralların uygulanması sürecinde suçta ve cezada kanunilik ilkesine riayet edilmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü vergi suçlarında yükümlülerin daha çok kişi özgürlüğü ve güvenliği hakkı, vergi kabahatlerinde ise daha çok mülkiyet hakkı etkilenmektedir. Ama öte yandan da devletin en önemli gelir kalemini oluşturan vergi alacağının yükümlüler tarafından

<sup>17</sup> Doğan Şenyüz; Mehmet Yüce; Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 8. bs., Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 3.

hukuka aykırı yollarla zarar görmesine engel olunmalıdır. Zira suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile yükümlüler devlet tarafından daha önceden usul ve yükümlülüklerle riayet etmek zorunda kalacak ve bunları bilerek aksi şekilde davranmanın gerektirdiği yaptırımlara karşı bahane gösteremeyecektir. Kanunilik ilkesi devlet ve birey arasındaki ilişkide çok hassas bir görevi ifa etmektedir.

#### **1.2.2.5.1. Vergi Kabahat, Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi**

Vergi yaptırım hukukunda; hukuka aykırılık bakımından kabahat ile suç arasında bir farklılık olmamakla birlikte suçta, kamu düzeninin daha ağır bir şekilde zarar görmesi söz konusu iken, idari suç niteliğinde olan kabahatlerde ise; daha hafif olmak üzere gerçekleştirilmek istenen kamu yararı amacına yönelik oluşturulan düzen kesintiye uğramaktadır.<sup>18</sup>

Vergi kabahatleri, kamu ekonomisi içerisinde kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergisel kamu düzenini ihlal eden fiillerdir. Bu fiillerden bir kısmı verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, şahsi, medeni hallerle ilgili gerçeğe aykırı beyanlar ile çeşitli sebeplerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesi şeklinde kayba sebep olan vergi ziyayı cezalarına sebep olurken, bir kısmı da şekle ve usule ilişkin şartların yerine getirilmemesinden ve yükümlülüklerle riayet etmemek nedeniyle ortaya çıkan usulsüzlük durumlarıdır.<sup>19</sup>

Bu ikili ayırmada Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler kanunilik ilkesi bakımından de Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu ile aynı eğilim içerisinde. Türk Ceza Kanunu suçta ve cezada kanunilik ilkesi konusunda hiçbir sapmaya yer vermemekte, bu doğrultuda Vergi Usul Kanunu'nun 359-363. maddeleri aralığında düzenlenen kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma şeklinde belirlenen suçlar konusunda ilkeye bağlılığı muhafaza etmektedir. Aynı şekilde Kabahatler Kanunu'nda hangi fiillerin kabahat olacağı kanunla belirlenebileceği gibi kanunun belirlediği genel çerçevede içinde idarenin düzenleyici işlemleriyle de belirlenebileceği şeklinde bir düzenleme ile kanunilik ilkesinden kısmen de olsa bir sapma olduğu gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 344-358. maddeleri aralığında düzenlenen ve doktrinde daha çok kabahat olduğu yönünde kabul edilen

---

<sup>18</sup> Eroğlu, 2013: 164.

<sup>19</sup> Eroğlu, 2013: 164.

vergi ziyat cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında dolaylı da olsa zaman zaman kanunilik ilkesinden taviz verilmiştir. Örneğin, Maliye Bakanlığı'na Vergi Usul Kanunu'nu 353. maddesinin ikinci bendinde sayılan belgelere ilave olarak belge düzenlenmesini belirleme yetkisi verilmesi hususu, idarenin çıkaracağı bir Genel Tebliğ ile mükellefleri yükümlülük altına sokabilecek bir durum yaratma sonucunu doğurabilmektedir. Bu durum daha önce de açıklandığı üzere, kabahat fiilini düzenleme konusunda idareye verilmiş olan yetkiyi göstermektedir.

#### **1.2.2.5.2. Verginin Kanuniliği, Kanunilik (Tipiklik) Unsuru ile Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesinin Karşılaştırılması**

Başlıkta yer verilen kavramların her biri vergisel durumlarla ilgili kullanılmakla birlikte, uygulamada zaman zaman karıştırılabilmektedir.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. maddesinde vergi yükümlülüğü ile ilgili temel ilkeler; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*" şeklinde sayılmıştır.

Anayasa'da kendine yer bulan vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca, vergi alacaklısı olan devlet ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda hukuki ve fiili güce sahiptir. Bu güce vergilendirme yetkisi denilmektedir. Vergilendirme yetkisi dar anlamda vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisiyle sınırlıdır. Fakat geniş anlamda ise; bir taraftan verginin yanı sıra resim, harç, fon, katılma payı, aidat gibi çeşitli mali yükümlülükleri de kapsamakla birlikte, öte yandan da yetki olarak vergi koymanın yanında tarh, tahakkuk, tahsil gibi idari süreçleri de içine almaktadır. İşte devlet Anayasa tarafından kendisine tanınan bu üstün gücü, yasama organı aracılığıyla, dolayısıyla kanunlar çıkararak kullanmaktadır. Her ne kadar Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu'na vergi ve benzeri yükümlülüklerde muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin olarak kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi vermekte ise de; bu verginin kanunla konulabileceği kuralını etkilememektedir.



Çünkü Anayasa, Bakanlar Kurulu'na verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, vergiyi doğuran olay gibi verginin en temel unsurları ve yasama organına tanınanlar dışındaki bazı yetkileri yine kanunla devretmektedir.<sup>20</sup>

Kanunilik (tipiklik) unsuruna gelince; aslında kanunilik unsuru vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin doğal bir sonucudur. Kanuni (tipiklik) unsur; bir fiilin vergisel yaptırıma tabi tutulabilmesi için o fiilin öncelikle kanunda kabahat veya suç olarak gösterilmesini ve kanunda yer alan tanıma uygun olmasını ifade eder. Cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin somut hayatta meydana gelen maddi şeklinin kanunda belirlenen soyut normun unsurlarıyla örtüşmesine tipiklik denilmektedir. Ceza hukuku anlamında öneme sahip olan bu tanım, vergi hukukunun temel hak ve özgürlüklerle olan sıkı ilişkisi de dikkate alındığında, vergi yaptırım hukukunda da titizlikle aranmalıdır.<sup>21</sup>

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi ise; kanunların açık, belirli olmasını, geriye yürümemesi gibi durumları içerisinde barındıran, esas olarak sadece ceza hukukunda değil, bir tarafında üstün kamu gücüyle donatılmış olan devletin bireylerle olan tüm kamu hukuku ilişkilerinde geçerli olup, Anayasa, uluslararası sözleşmeler ve kanunlarla açıkça korunan bir ilkedir. Bu ilkenin önemi hasebiyle Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Anayasa, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu gibi metinlerde kendine yer bulmuştur.

Yukarıdaki paragraflarda da detaylı olarak tanımları yapılarak kapsamı ve işlevleri açıklanan üç temel kavram vergi hukuku ve vergi yaptırım hukuku terminolojisinde zaman zaman birbirine karıştırılmaktadır. Özetleyecek olursak; verginin kanuniliği ilkesi, esas olarak salınacak verginin temel unsurlarının sadece kanunla düzenlenmesi gerektiğini, kanunilik (tipiklik) unsuru; bir fiilin suç veya kabahat teşkil edebilmesi için o fiilin kanundaki tarifile örtüşmesini, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ise; bireylere gerçekleştirdiği fiilden dolayı nasıl bir müeyyideye tabi tutulacağı konusunda öngörebilme yetisi tanıyan, güvence sağlayan, daha ağır bir ceza ile cezalandırılmasını engelleyerek temel hak ve özgürlüklerine güvence sağlayan bir ilke olması göz önünde bulundurulduğunda, üç kavramın da birbiriyle alakalı fakat birbirinden çok farklı sonuçlar doğuran kavramlar olduğu anlaşılacaktır.

---

<sup>20</sup> Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 20. bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015, s. 61-62.

<sup>21</sup> Şenyüz, 2017: 14.

### 1.2.2.5.3. Vergi Yaptırım Hukukunda Kanunilik İlkesinin Şartları

#### 1.2.2.5.3.1. Kabahat ve Yaptırımlar Kanunla Düzenlenmelidir.

Kanun; Anayasa'nın öngördüğü yetkili organ tarafından, belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yayımlanmak suretiyle yürürlüğe konulan yazılı hukuk kurallarıdır.<sup>22</sup> 1982 Anayasası'nın 7. maddesi uyarınca, yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir ve bu yetki devredilemez. Anayasa'ya göre, yasama organı asli bir yetki olarak anayasaya uygun olmak koşulu ile her konuyu düzenleme yetkisine sahiptir. Bu durumun tek istisnası, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği'nin kuruluş, teşkilat ve çalışma esaslarıyla personel atamalarına ilişkin durumdur. Bu konu kanun ile düzenlenemez, Anayasa 107. maddesi gereğince Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenebilmektedir. Kural olarak yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi geçerlidir.<sup>23</sup>

Anayasa'da kanun ile düzenleneceği belirtilen konular, başka bir organ tarafından yerine getirilemez. Bunun tek yolu kanun ile düzenlenecek konularda, yasama organının aslı kuralları koymakla yetinerek, daha detay ve uygulayıcı kuralları idarenin düzenleyici işlemlerine bırakması koşuluyla mümkündür.<sup>24</sup> Ancak yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi mutlak değildir. Anayasa'da spesifik olarak sayma yoluyla yürütme organına düzenleme yetkisi verebileceği hususlar sayılmıştır. Bunlar; Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasındaki; vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde değişiklik yapabilmesi yetkisi, 90. maddesinin üçüncü fıkrasındaki; milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanarak, ekonomik, ticari, teknik ya da idari andlaşmaların yapılması, 115. maddesinde; kanunun emrettiği işleri belirtmek üzere tüzük çıkarılması, 123. maddesinin üçüncü fıkrasındaki; kamu tüzel kişiliği kurulması ve 167. maddesinin ikinci fıkrasındaki; dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla vergi dışındaki ek malî yükümlülüklerin konulması halleridir.<sup>25</sup>

<sup>22</sup> Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, 20. bs., Beta Yayınevi, İstanbul, 2016, s. 15.

<sup>23</sup> Teziç, 2016: 18.

<sup>24</sup> Teziç, 2016: 21.

<sup>25</sup> Teziç, 2016: 22.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince; bireyler hakkında yürütme organı tarafından kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, genelge, tebliğ veya bakanlar kurulu kararları gibi idarenin düzenleyici işlemleri ile bir fiil suç haline getirilemez, ceza ve güvenlik tedbiri öngörülemez.<sup>26</sup> Bir fiil açıkça kanunda suç olarak düzenlenmemişse o fiil suç oluşturmaz ve fiili gerçekleştiren kişiyi cezalandırılması yoluna gidilemez. Fakat bir fiilin suç teşkil etmesi o fiilin illa Türk Ceza Kanunu'nda suç olarak belirlenmesini de gerektirmez. Vergi Usul Kanunu gibi özel nitelikli kanunlarda da hapis cezasını gerektiren suçlar ve buna isabet eden ceza miktarları da belirlenebilmektedir.

Yargıtay bir kararında; Kanun Hükmünde Kararname hükmüyle getirilen düzenlemeyi Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde öngörülen suçta ve cezada kanunilik ilkesine uygun bulmayarak; Anayasa Mahkemesi'nin 03.01.2008 tarihli ve E:2005/15, K:2008/2 sayılı iptal kararı gerekçesindeki gibi kanunsuz suç ve ceza konulamayacağını, Kanun Hükmünde Kararname hükmüyle suç ve ceza getirilemeyeceğini açıkça vurgulandığını belirtmiştir. Kanun Hükmünde Kararnameler, kanun olmayıp istisnai kullanım alanı olan ve bu alanda sınırlı olmak üzere kanun gücünde kabul edilen idarenin bir düzenleyici işlemi niteliğindedir. Diğer taraftan temel hak ve özgürlükleri kısıtlayan suç ve cezaların Anayasa 38. ve 91. maddeleri gereği Kanun Hükmünde Kararname ile konulamayacağı açıktır. Aksi yönde bir kabul kanunilik ilkesini korumak yerine güvence niteliğindeki bu ilkeye önemli bir zarar verecektir.<sup>27</sup>

Özellikle hangi fiilin "suç" ve hangi yaptırımların "ceza" olduğunu saptayabilmek de fiilin suç hüviyetine büründüğünü belirlemek ve kanunla düzenleme zorunluluğuna tabi tutmak açısından hayati önem taşımaktadır. Bu aşamada, kanun koyucunun adli ceza müeyyidesi (hapis cezası, adli para cezası ve Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesine giren hallerde hapis cezasına seçenek yaptırımlar) ile müeyyidelendirdiği fiilleri "suç", bunlara uygulanan ve sınırları Türk Ceza Kanunu'nun 45 vd. maddelerinde belirlenmiş olan yaptırımları da "ceza" olarak kabul etmek gerekmektedir.<sup>28</sup>

Öte yandan, örf ve adet hukukuna dayanılarak da yeni bir vergi suçu, kabahati veya cezası yaratılması da mümkün değildir.

---

<sup>26</sup> Eroğlu, 2013: 167

<sup>27</sup> Aygün Eşitli, 2013: 235- 236.

<sup>28</sup> Aygün Eşitli, 2013: 234.

Yukarıda tüm detaylarıyla açıklanan suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin ilk koşulu olan suç ve cezaların ancak kanunla düzenlenebileceği yolundaki koşulu çalışmanın konusuna indirgemek adına değerlendirmek gerekirse; vergi yaptırım hukukunun konusunu oluşturan suç ve kabahatlerin düzenlendiği 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde 04.01.1961 tarihinde kabul edilerek usulüne uygun olarak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türk Ceza Kanunu'na göre özel kanun niteliğindeki bu kanun çerçevesinde usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezaları vergi kabahatleri olarak; kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ise hapis cezasını gerektiren vergi suçları olarak yer almıştır. Bu itibarla Vergi Usul Kanunu'nda suç olarak öngörülen maddelerdeki fiiller haricindeki herhangi bir fiil kanunilik ilkesi uyarınca yasama organınca değiştirilmediği sürece, idare tarafından suç kapsamına alınamayacaktır. Şayet bu maddeler değiştirilecekse veya suç olmaktan çıkarılacaksa, yine bunları gerçekleştirecek merci Türkiye Büyük Millet Meclisi'dir. Suçların düzenlendiği maddelerde Vergi Usul Kanunu suçta ve cezada kanunilik ilkesine katı bir şekilde sadık kalarak idareye hiçbir hususta düzenleme yetkisi bırakmamıştır.

Vergi kabahat ve yaptırımları bakımından da, genel kanun olan Kabahatler Kanunu'nun kanunilik ilkesine ilişkin 4. maddesindeki düzenleme geçerlidir. Vergi kabahatleri, doğrudan kanunlarla veya kanunda açık bir şekilde yetkilendirilmesi koşuluyla kanunda öngörülen sınırlandırmalar dâhilinde vergi idaresince getirilebilecektir. Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu'nda birçok konuda Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi vermektedir (m.175/2, m. mük. 227, m. mük. 242, m. mük. 257). Madde içerikleri incelendiğinde genellikle verilen bu yetkiler, idarenin işin uzmanı olarak görüldüğü, günlük ticari olayların izlenmesine yönelik, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konular olduğu anlaşılmaktadır.<sup>29</sup> Fakat bu hususta karıştırılmaması gereken önemli bir ayrım söz konusudur. Kabahatler konusunda idareye verilen, aslında istisnai olması gereken ama kanunlarda sıkça görülen, genel düzenleyici işlemlerle düzenleme yetkisinin; Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca yaptırımların türü, süresi ve miktarının sadece ve sadece kanunla belirlenebileceği, madde uyarınca kabul edilen esnekliğin kabahatlere ilişkin olduğu ve yaptırımlar açısından uygulanamayacağı sonucuna varılmalıdır.

---

<sup>29</sup> Gözde Kazaker, "Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı 2014, Cilt 16, 2015, s. 4803.

Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin ikinci bendinde; “*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; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10.000 000 (240 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.*” şeklinde bir yaptırım düzenlemesi yer almaktadır. Maliye Bakanlığı'na düzenleme konusunda yetki veren hüküm ise Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesidir. Bu madde hükmüne göre; “*Maliye Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtturmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya, ...yetkilidir.*” düzenlemesi, 353. maddenin ikinci bendinde yer alan yetkinin kanuni dayanağını, kapsam ve koşullarını da belirlemektedir. İdare bu kanuni düzenlemeye göre belge düzenleme, değiştirme veya zorunluluğa tabi tutma gibi konularda bir takım yetkilere sahip olmakla birlikte, bunlara uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımlarla ilgili düzenleme yapma yetkisine sahip değildir.

Sonuç olarak, kanunilik ilkesi gereğince; vergisel suçlarda ve bunlara karşılık gelen cezaların sadece yasama organı tarafından çıkarılacak kanunla düzenlenebileceği görülmekte iken, vergi kabahatlerinde bu ilkenin daha bir esnek rol aldığı, kanuna ve getiriliş amacına uygun olarak, kanunla belirlenen sınırlar çerçevesinde ve usulünce günlük olayların izlenmesine yönelik, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konularda, sıklıkla karşılaşılan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla başvurulmasına mevzuat cevaz vermektedir.

### 1.2.2.5.3.2. Ceza Kanunları Geçmişe Yürütülemez.

Ceza hukukunda, bir fiil işlendiği esnada o fiilin yasaklandığına dair bir hüküm bulunmadığı takdirde ortada herhangi bir suç veya ceza da yoktur. Sonradan yürürlüğe giren kanun ile bahsedilen fiil suç haline getirilmesi durumunda bile, kanun zaman bakımından hukuki güvenlik ilkesi gereğince yürürlüğe girdiği tarihten önceki fiillere teşmil edilemeyecektir. Bireyler, yürürlükte olan kanunlarda suç olarak kabul edilmemesi nedeniyle eylem ve işlemlerini gerçekleştireceklerdir. Fiillerinin ileride suç olarak kabul edilip cezalandırılacağı korkusuyla yaşamak toplumu sürekli bir huzursuzluğa itecek, insanların girişimci olmaları engellenmek suretiyle de toplumsal gelişmeye ket vurulmuş olacaktır. Tüm bu dezavantajlı olasılıkların sürekli insanların zihnini meşgul etmesini engellemek amacıyla ceza kanunları kural olarak yürürlüğe girdiği tarihten itibaren sonuç doğuracaktır. Bu durumun tek istisnası ise, lehe olan kanunun geçmişe etkili olarak uygulanabilmesi halidir.<sup>30</sup>

Vergi yaptırım hukukunun kapsamı, hem Türk Ceza Kanunu hem de Kabahatler Kanunu ile ilgili olduğu için, bu kanunlarda zaman bakımından uygulanmaya ilişkin kurallar çalışmanın konusu açısından da önemlidir. Ayrıca, suçta ve cezada kanunilik ilkesinin doğal bir gereği olarak bir fiil veya işlemin kanunla suç veya kabahat haline gelip yaptırıma tabi tutulabileceği göz önünde bulundurulduğunda, dayanak teşkil eden kanunun yürürlükte olup olmadığı hayati bir öneme sahiptir.

Türk Ceza Kanunu'nun 7. maddesi; “(1) İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolünmüşse infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar. (2) Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur. (3) Hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme ve tekerrürle ilgili olanlar hariç; infaz rejimine ilişkin hükümler, derhal uygulanır. (4) Geçici veya süreli kanunların, yürürlükte buldukları süre içinde işlenmiş olan suçlar hakkında uygulanmasına devam edilir.” şeklinde zaman bakımından

---

<sup>30</sup> Eroğlu, 2013: 169.

uygulamaya ilişkin esasları düzenlemiştir. Hükümün konulmasındaki amaç, kişinin işlediği zaman kanunen açıkça suç sayılmayan bir fiilinden dolayı kendisini ceza tehdidi altında hissetmemesi veya sonradan bu sebeple cezaya çarptırılmamasıdır. Aksi takdirde, bireylerin hukuka güveni zarar görerek, hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü ilkeleri önemini kaybeder.<sup>31</sup> Açıklanan bu durumun istisnası ise sonradan çıkan kanun ile kişinin lehine bir sonuç çıkması halidir. Lehe olan kanunun uygulanması sonucunu doğuran bu ihtimalde, sonradan çıkarılan kanun geçmişe yürütülerek fail hakkında olumlu sonuç doğurması sağlanabilmektedir. Hangi kanunun daha lehe olduğu konusunda duraksama yaşandığı durumlarda ise, her bir kanunun leh ve aleyhte olan hükümlerinin somut olaya uygulanması suretiyle çıkan neticeye göre yapılacak değerlendirme belirleyici olacaktır.

Kabahatler Kanunu'nun zaman bakımından uygulama ile ilgili 5. maddesinde ise Türk Ceza Kanunu hükümlerine atıf yapılmaktadır. Fakat burada farklılık arz eden bir durum söz konusudur; *“Ancak, kabahatler karşılığında öngörülen idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir.”* cümlesiyle yaptırımların infazı aşamasında derhal uygulama ilkesi benimsenmiştir. Bu minvalde, Kabahatler Kanunu'nda kanunilik ilkesi bakımından çerçevesi kanunla belirlenmek koşuluyla, idareye düzenleyici işlemlerle kabahat belirlene yetkisi verilebileceğinden, işlendiği zaman doğrudan kanuna veya çerçevesi kanunla çizilen düzenleyici işleme göre kabahat teşkil etmeyen fiilden dolayı ceza verilemez.

Vergi yaptırım hukukunun da yukarıda anlatılan düzenlemelerle yakın bağlantısı olması nedeniyle suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği, kanunların geriye yürütülmemesi gerekmektedir veyahut eğer yeni kanun vergi yükümlüsünün lehine bir düzenleme getirmekte ise yeni kural uygulanmalıdır.

Vergi kabahatinin işlendiği tarihle kabahatin tespit edildiği veya fiile ilişkin vergi cezasının tahsil aşamasının tamamlanmasına kadar olan dönem içerisinde kabahat ve/veya cezası açısından kanuni değişiklikler yapılabilir. Yapılan değişiklikler bazen kabahat fiiliyle, bazen cezasıyla, bazen de her ikisiyle alakalı olabilmektedir. Bu aşamadan itibaren kanunların geçmişe yürümezlik ilkesi, lehe olan kanunun uygulanması ilkesi veya derhal uygulama ilkesi devreye girer. Vergi ceza ve kabahat

---

<sup>31</sup> Aygün Eşitli, 2013: 238.

hükümlerinin tamamlanmış olan işlemleri bakımından kanun hükümlerinin geçmişe yürümemesi kazanılmış haklara saygı ve hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir.<sup>32</sup>

Vergi ceza ve kabahatlerinde lehte olan kanunun tespit edilmesi bazen zor olabilmektedir. Bunun için farklı yöntemler uygulanabilir. İlk olarak vergi cezası gerektiren bir fiil eğer yeni düzenleme ile kabahat olmaktan çıkarılmışsa, artık yükümlüye bu fiilden dolayı ceza uygulanamayacaktır. Örneğin; özel usulsüzlük cezası gerektiren bir fiil daha sonraki bir kanunla tamamen Vergi Usul Kanunu'ndan çıkarılırsa bu fiil uyarınca öngörülen özel usulsüzlük cezası yükümlüye kesilemeyecektir. İkinci bir durumda ise, yeni kanun ile birlikte önceki kanunda öngörülen ceza tutarı daha hafif nitelikte ise yükümlü hakkında sonraki kanun uygulanmalıdır. Örneğin; bir sermaye şirketine, işlemiş olduğu genel usulsüzlük cezası nedeniyle 120,00 TL ceza kesildiğinde, cezanın tahsiline kadarki süreçte yeni bir kanun değişikliği ile bu fiilin cezası 100,00 TL'ye düşürüldüğünde sonraki kanun esas alınmalıdır. Lehe olan kanun uygulamasının vergi yaptırım hukukunda hangi zamana kadar uygulanabileceği büyük öneme sahiptir. Vergi cezası kesilir, kesinleşir ve akabinde yükümlülerden tahsil edilir. Kısaca belirtmek gerekirse vergi cezası kesinleşse dahi eğer yeni değişiklik ile kabahate karşılık gelen yaptırım hafiflemişse veya tamamen ortadan kaldırılmışsa (miktar, süre, zamanaşımı, tekerrür vb. durumlarla birlikte değerlendirilerek lehe sonuç doğurmuşsa) yeni düzenleme uyarınca düzeltilmesi gerekir. Lehte olan kanun uygulamasında önemli olan tahsil aşamasıdır. Kabahatler Kanunu hükümlerine göre tahsilden (infazdan) sonraki değişiklikler ceza miktarında etkili olmaz.<sup>33</sup> Bu konudaki uygulamalara bir eleştiri getirmek gerekirse; vergi tahsil oranlarının çok düşük seviyede kaldığı ve vatandaşların vergi bilinci konusunda yeterince olgunluğa sahip olmadığı ülkemizde, insanların kendisine yük olarak gördüğü vergi aslını dahi ödemekten kurtulmanın çeşitli yollarını ararken, böyle bir ihtimalin varlığı dahi farklı beklentilere yol açabilecektir. Zira nasıl olsa kanun değişince cezadan kurtulurum anlayışıyla yükümlüler vergi borçlarını ödemeyecek ve zamanında titiz bir şekilde yükümlülüklerini yerine getiren kişilerdeki adalet duygusunun zedelenmesine yol açabilecektir.

---

<sup>32</sup> Şenyüz, 2017: 42-43.

<sup>33</sup> Şenyüz, 2017: 44.



### 1.2.2.5.3.3. Kıyas Yapılması Yasaktır ve Kanunlar Kıyasa Yol Açacak Şekilde Geniş Yorumlanamaz.

Kelime olarak; “*bir tutma, denk sayma*”<sup>34</sup> anlamına gelen kıyasın hukuki olarak karşılığı ise; mevzuatta belirli bir durum için konulmuş olan bir kuralın, hakkında hiçbir hüküm bulunmayan başka bir duruma da benzeştirilmek suretiyle uygulanmasıdır. Yorum; kanun maddesini anlamak ve somut olaya uygularken değerlendirmek şeklinde açıklanabilir. Normda saklı iradeyi ortaya çıkarmak, bunun kapsam ve sınırları yorum sayesinde belirlemekle birlikte, kanun hükmü kanun iradesini aşmışsa daraltıcı, kanunun iradesini eksik yansıtmışsa genişletici yorum olarak nitelendirilmektedir.<sup>35</sup>

Türk Ceza Kanunu’nun suçta ve cezada kanunilik ilkesinin düzenlendiği 2. maddesinin üçüncü fıkrasında; “*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.*” düzenlemesi ile kıyas yasağına dikkat çekilmiştir. Bu düzenlemeye göre herhangi bir kanuna göre suç veya kabahat kabul edilmeyen bir fiil, salt nitelik olarak yakın sayılabilecek suç veya kabahat kabul edilen bir fiile benzetilerek cezalandırılmayacaktır. Öte yandan Vergi Usul Kanunu 3. maddesinde öncelikle kanun hükmünün lafzından hareketle yorum yapılacağını belirtmiştir. Vergi yaptırım hukuku bireylerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan etkilediğinden, kanun koyucunun suç ve kabahat belirlediği düzenlemelerde “*sair, vb., gibi*” şeklinde ifadeler kullanmaktan kaçınması ve yorum yapan merciin genişletici yorum yapma yoluna gitmesine mahal vermemelidir. Ayrıca, kıyas yasağı ve genişletici yorum yapılamaması yaptırım hukukunda sadece suç, kabahat ve bunlara ilişkin yaptırımlarda uygulanabilmesi kanaatimizce daha uygundur. Zira zaman zaman suç, kabahat ve bunlara karşılık gelen cezalar haricinde kıyas yasağı yapmak durumunda kalılabilmektedir.

Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, Bakanlar Kurulu’na sadece “*muaflik, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak*” yetkisi verilerek, cezalar konusunda bir yetkiye yer verilmemiştir. 3239 sayılı Kanun ile değişmeden önceki haliyle Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 414. maddesinin üçüncü fıkrasında Bakanlar Kurulu’na, yeniden değerlendirme oranlarına göre tespit edilen had ve

<sup>34</sup> Kıyas, (Erişim) [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=KIYAS](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=KIYAS), 15.02.2018.

<sup>35</sup> Aygün Eşitli, 2013: 237.

miktarları artırma ve yarısına kadar indirme veya tekrar yasal seviyesine getirme konusunda yetki vermiştir. Anayasa’da yer almamasına rağmen vergi oranları konusunda Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetkinin, vergi ceza oranlarına da uygulanması kıyas yapıldığını göstermektedir.<sup>36</sup> Bu düzenleme Anayasa’ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne yapılan başvuru Anayasa Mahkemesi tarafından kamu yararı gereği Anayasa’ya aykırı bulunmamıştır.<sup>37</sup> Kararın muhalefet şerhinde ise kanun hükmünün Anayasa’nın 7, 38 ve 73. maddelerine aykırı olduğu görüşü yer almıştır.

#### **1.2.2.5.3.4. Kanun Metinleri, Net Olmalı ve Değişik Yorumlara Kapalı (Belirli) Olmalıdır.**

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin en önemli koşulu kanunla düzenlenmesi olduğu açıklanmıştır. Kanunlar yasama organı tarafından Anayasa’da belirlenen usule uygun olarak görüşülüp, oylanarak ve yayımlanarak yürürlüğe girerler. Kanun koyucu dilediği her konuda kanuni düzenleme yapma yetkisine sahip olmakla birlikte suç ve ceza içermekte olan yasal tasarruflarında daha hassas ve dikkatli olmak zorundadır. Öncelikle kanunların ortalama her vatandaşın okuyarak anlayabileceği bir dille kaleme alınmalıdır. Ülkemizde kanunların çıkarılma sürecindeki durumlar, önceki mevzuatın durumu ve genel olarak ortak bir mutabakat içerisinde karar alınmama ve komisyonlardaki görüşme aşamasında uzlaşma ortamından uzak olunması gibi durumlar nedeniyle yoruma açık sonuçlar doğabilmektedir. Özellikle suç ve ceza içeren kanuni metinler açık, net ve belirgin olmalıdır. Dilimizin yapısı gereği genişletilmeye, farklı anlaşılma ihtimallerine kapalı olmalı, aynı zamanda da hangi fiilin suç veya kabahat teşkil ettiği kanun metninden tartışmaya mahal bırakmaksızın anlaşılmalıdır. Düzenleme suç ve kabahat içeren fiili tarif ederken net ve belirgin olmakla birlikte, metnin gereğinden fazla uzatılması sonucunda düzenlenmesi gereken asıl mevzudan uzaklaşılmalıdır. Belirlilik ilkesi olarak da özetlenebilecek bu koşul uyarınca, suç ve kabahat içeren fiil, cezası, nitelikli halleri ve diğer unsurları tümüyle gerek uygulayıcılar (hâkim, savcı, vergi müfettişi) gerekse uygulanacak kişiler bakımından hiçbir duraksamaya yol açmayacak şekilde kaleme alınması gerekir<sup>38</sup>. Belirlilik şartı bakımından noktalama işaretleri, bağlaçlar ve

<sup>36</sup> Eroğlu, 2013: 170.

<sup>37</sup> Eroğlu, 2013: 170.

<sup>38</sup> Özen, 2017: 26.

kelimelerin cümle içerisindeki kullanılış yerleri yasal düzenlemenin anlamına ve sonuçlarına büyük etki edebilmektedir. Ayrıca kabahat içeren fiillerin kanunla düzenlenmesi zorunluluğunun esnetilerek idareye genel ve düzenleyici işlemlerle kabahat düzenlemesi yapabileceği yetkisi verilecek çerçeve kanunda da, düzenleme yapılabilecek olan konunun kapsam ve koşullarının da açıkça belirlenmesi gerekir. İdareye ilk olarak düzenleyici işlemle kabahat belirleme konusunda çerçeve bir kanunla yetki verilmeli, sonrasında da çerçeve kanunla verilen yetkinin içeriğindeki konu ve kapsam bakımından sınırları somut bir şekilde çizilmelidir. Zira çerçeve kanunla sınırları iyi bir şekilde çizilmeden idare tarafından kabahat yaratılması, Anayasa'nın yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin düzenleyen 7. maddesi ve 38. maddesine aykırılık oluşturabileceği düşünülmektedir.<sup>39</sup>

Belirlilik koşulu, yasal düzenleme sonucunda yasaklanan fiilin ve bunun için öngörülen cezanın belirli olmasını sağlaması nedeniyle kanunilik ilkesinin güvence amacına katkı sağlayarak ilkeyi tamamlamaktadır.

Bu koşul gereğince kanuni ibarelerin açık, net, anlaşılır olması ve farklı anlaşılmalara yol açılmaması gerekmekte ise de, hâkime veya diğer uygulayıcılara kanunen bırakılan boşluklarda yorum yapma (genişletici yorum hariç) ve bazı durumlarda verilen takdir yetkisinin bu koşulu bertaraf etmeyeceği kabul edilmelidir.

Vergi yaptırım hukukunda belirlilik koşulu, ekonomik kamusal yarar sağlanması ve vergi kaçakçılığın engellenmesi amaçlarıyla esnek bırakılabildiği görülmektedir. Ancak bu esneklik, idarenin keyfi hareket etmek suretiyle kanundaki bazı ifadelerin geniş yorumlanması, dolayısıyla da vergi ilişkisinde uygulama bakımından farklılıklar ortaya çıkararak yargı organları gereksiz iş yükü içerisine sokulmaktadır.<sup>40</sup> Örnek vermek gerekirse; kanundaki “gibi”, “benzeri”, “Maliye Bakanlığı'nca uygun görülen haller” şeklindeki ibareler aynı statüde olan kişiler hakkında zaman zaman farklı uygulamalara yol açarak suçta ve cezada kanunilik ilkesine zarar verebilmektedir.

#### **1.2.2.5.3.5. Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleriyle Suç ve Ceza Hükümü Konulamaz.**

Anayasa hukukuna göre mevzuatların astlık üstlük ilişkisini belirleyen normlar hiyerarşisi kavramı kabul edilmektedir. En tepeden aşağıya doğru anayasa, kanun-

<sup>39</sup> Kazaker, 2015: 4802.

<sup>40</sup> Eroğlu, 2013: 168.

uluslararası sözleşmeler, kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, idarenin diğer adsız düzenleyici işlemleri olarak sıralanabilir. Kanun hükmünde kararnameyi bir kenara bırakacak olursak, anayasada yürütme organına, tüzük (m.115) ve yönetmelik (m.124) çıkarma yetkisi açıkça tanınmakla birlikte, uygulamada, tüzük ve yönetmelikler dışında, kanunların verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan karar, tebliğ, genelge, yönerge gibi düzenleyici işlemler de görülmektedir. “Adsız düzenleyici işlemler” olarak nitelendirilen bu işlemlerin tüzük ve yönetmeliğin unsurlarına ve koşullarına sahip bulunması gerekmektedir.<sup>41</sup>

İdarenin adsız düzenleyici işlemleri kavramını biraz daha inceleyecek olursak, idarenin düzenleme yetkisine dayanarak yaptığı yönetmelik benzeri idari tasarruflar olarak tanımlanabilmektedir. Anayasa Mahkemesi de ilgili kanuna aykırı olmamak koşuluyla idarenin Anayasa’da açıkça yer verilen düzenleyici işlemleri dışında çeşitli isimlerle genel düzenleyici işlemler yapabileceğini kabul etmektedir.<sup>42</sup> Danıştay’a göre de; “İdarenin kendi görev alanı içerisinde Anayasa ve yasalara uygun olmak koşuluyla genel ve soyut nitelikte kurallar koymak için düzenleyici işlemler yapmak yetkisi de bulunmaktadır. Anayasa’da düzenleyici işlemler tüzük ve yönetmelikler olarak belirlenmiş ise de idarenin düzenleme yetkisi bununla sınırlı olmayıp idareler değişik adlar altında da (genelge, tamim, sirküler vb.) düzenleyici işlemler yapmaktadırlar.”<sup>43</sup> Öte yandan idarenin adsız düzenleyici işlemler adı altında çıkarabileceği düzenleyici işlemlerin kapsamını ve sınırını da Danıştay bir kararında; “...yasalarla sınırlı, bağımlı düzenleme yetkisine sahip olan idarenin, ileride çıkartılması muhtemel bir yasal düzenlemeyi esas alarak ve yasama yetkisine müdahale sonucunu doğuracak biçimde düzenleme yapması hukuk devletinde düşünülemez.”<sup>44</sup> görüşüyle belirlemiştir.

Çalışmanın konusu bakımından başlık ele alındığında ise aslında idarenin farklı isimlerle adlandırdığı düzenleyici işlemleriyle vergi suç, kabahat veya cezası koyamayacağı kuralı, suç, kabahat veya cezanın sadece kanunla getirilebileceği şartının farklı bir görünümüdür ve birbirini tamamlamaktadır. Suç ve ceza kavramlarıyla ilgili olarak yürürlükte olan kanunlar düzenleme yapabilmek bakımından idareye herhangi bir takdir yetkisi bırakmamıştır. Sadece kanunda

---

<sup>41</sup> Teziç, 2016: 75.

<sup>42</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 28.03.1963 tarihli ve E:1963/4, K:1963/71 sayılı kararı, *Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi*, Sayı 1, 1964, s.165.

<sup>43</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 11.04.2008 tarihli ve E:2006/3196, K:2008/1179 sayılı kararı.

<sup>44</sup> Danıştay Sekizinci Dairesi’nin 03.09.2003 tarihli ve E:2003/3793 sayılı kararı.

çerçevesi belirlenmek koşuluyla idarenin düzenleyici işlemleriyle kabahat yaratma konusunda sınırlı bir yetki tanınmıştır. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesiyle Maliye Bakanlığı'na; defter ve belgelerle ilgili ilave yükümlülükler getirme veya kaldırma, vergi levhası yükümlülüğü, elektronik tebligat, banka ve finans kuruluşları aracılığıyla ödeme yapma zorunluluğu getirme gibi yetkiler tanınmış, bu yükümlülükler riayet edilmemesi halinde de Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi gereğince ceza verileceği hüküm altına alınmıştır.

Kabahat yaratan idarenin düzenleyici işlemlerinin adının ne olduğundan ziyade düzenleyici işlemin içeriği önemlidir. Kanunla yapılması gereken veya da kanunun açıkça yetki vermediği bir konuda Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan tebliğlerle verginin yükü veya ceza üzerinde değişiklik yaratılması, kanunilik ilkesinin dolanılması anlamına gelmektedir ve hukuk devletinde asla kabul edilemez.

Vergi hukuku ve aynı zamanda vergi yaptırım hukukuna kaynak teşkil etmesi bakımından idarenin düzenleyici işlemleri önemli bir yere sahiptir. Bu başlık altında değinilmesinde fayda görülen bir başka boyut ise, idarenin düzenleyici işlemleriyle kanunilik ilkesinin ihlal edildiği düşünülen durumlarda hangi usulde dava konusu edileceğidir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde; bakanlar kurulu, bakanlıklar, kamu kuruluşları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatıyla görevlidir. Diğer bir anlatımla, bakanlıkların her türlü düzenleyici işlemlerine karşı açılan davalar ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da görülecek, fakat kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarınca tesis edilen ve yalnızca ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı Danıştay'da dava açılacaktır. Sadece belirli bir yerle sınırlı kalmak üzere çıkarılan düzenleyici işleme karşı niteliğine göre o yer idare veya mahkemesi nezdinde dava açmak gerekecektir. Örneğin; 31.10.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne karşı uygulama işlemi ile birlikte dava açılacaksa bununla ilgili görevli merci ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'dır. Fakat Kırıkkale Belediyesi tarafından çıkarılan ve sadece Kırıkkale ilinde uygulanacak olan ve vergisel bir düzenleme içeren karara ilişkin olarak ise Kırıkkale Vergi Mahkemesi nezdinde dava açılması gerekir.

## 2. Suç, Kabahat ve Yaptırım Kavramları

### 2.1. Genel Açıklamalar

Bireylerin toplum halinde bir düzen içerisinde yaşayabilmesi için bir takım kuralların belirlenmesi ve belirlenen kurallara da uyulması gerekmektedir. Hukuk kuralları bu gereğin bir sonucunu oluşturmaktadırlar. Hukuk kuralları bireylerin kendi arasındaki ilişkiler ve devlete karşı ilişkiler bazında değerlendirildiğinde farklı hukuk disiplinlerine konu olabilmektedirler. Bunlardan da bir tanesi de, devlet tarafından ülkesi üzerinde yaşayan bireylere ilişkin getirdiği emir ve yasakları düzenleyen ceza hukukudur. Ceza hukuku, hukuk kurallarının suç ve cezaya ilişkin olan kısmıyla ilgilenmektedir. Ceza hukukunun ise en önemli ve temel kavramı ise suçtur. Suçlara karşılık uygulanan yaptırımlara da ceza denilmektedir.

Yaptırım kavramı ise, toplum olarak yaşama düzeninin kurallara uyulmaması karşılığında tepkisidir.<sup>45</sup> Bir başka tanıma göre, hukuk düzeni tarafından kurula uyulmasını sağlamak amacıyla, kuralı ihlal eden kişiye karşı dışardan uygulanan çoğu zaman acı verici niteliğe sahip psikolojik veya maddi tepkiye yaptırım denilmektedir.<sup>46</sup> Toplum düzenini oluşturan gelenekler, din ve ahlak kuralları, yazılı düzenlemeler ya doğrudan veya dolaylı olarak yaptırımlar içermekte ya da yaptırımları öngörmektedir. Müeyyide veya yaptırım kavramları hukuki olarak aynı anlama gelmekte ve literatürde birbirlerinin yerine kullanılmakla birlikte idari müeyyide kavramı yerine idari yaptırım kavramı gibi durumlarda kendine mahsus bir terim haline geldiği için ve özellikle de çalışmanın idari yaptırımlarla olan ilgisi dikkate alındığında yaptırım kavramının kullanılması tercih edilmektedir.

Kabahatler ise, caza yargılama sisteminin yükünün hafifletilmesi, idarenin genişleyen çalışma alanı ve kanun koyucunun ceza politikasındaki bakış açısındaki değişiklik dolayısıyla idarenin daha fazla kamusal yetkiyle donatılma gereksinimiyle birlikte hukukumuzda da suç olmaktan çıkarma hareketinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.<sup>47</sup> Buna göre 765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'ndaki cürümler ve kabahatler ayırımına son verilerek bazı kabahatler suç olarak düzenlenmiş ve önemli

<sup>45</sup> M. Yasin Aslan, "İdari Yaptırımlar", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 85, Kasım-Aralık 2009, s. 174.

<sup>46</sup> Sema Ayatar Kızılyar, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayırımı", *Journal Of Yaşar University*, Sayı Özel, Cilt 8, 2013, s. 1639.

<sup>47</sup> Ayatar Kızılyar, 2013: 1651.

bir kısmı da suç olmaktan çıkarılmıştır. Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan tanıma göre de, hakkında idari yaptırım uygulanacak eylemlere, kanuni ifade ile haksızlıklara kabahat denilmektedir. Kanuni ifadeden çıkarılabilecek bir diğer sonuç da kabahat olarak nitelendirilen eylemlerin sonucunda idari yaptırımların ortaya çıktığıdır. Kabahatler artık idare hukuku alanında yer almakta ve nitelik bakımından suçlardan ayrıldığı kabulüyle belirtilmelidir ki, kabahatler idari düzeni ihlal eden eylemler olup karşılığında idari yaptırımların uygulanmakta ve ceza yaptırımları ile tek ortak noktaları haksızlık içermeleridir.<sup>48</sup>

## 2.2. Suç ve Ceza Yaptırımı

Suç; Dönmezer'e göre, "*Sorumlu bir kimse tarafından, müsbet veya menfi bir hareketle meydana getirilen ve ceza tehdidini taşıyan bir kanunda yer alan tarife uygun bulunan hukuka aykırı bir fiildir.*" şeklinde tanımlanmıştır.<sup>49</sup> Bir başka tanıma göre ise suç; ceza kanunu tarafından öngörülen emir veya yasağın ihlali, hukuk düzeninin ceza tehdidiyle yasakladığı eylemlerdir.<sup>50</sup> Bireylerin toplumsal hayatta hukuk kurallarına çok farklı şekillerde aykırı davrandıklarına rastlanabilmektedir. Toplumsal düzeni bozan her davranışın suç olmadığı gözden kaçırılmamalıdır. Bir emri ihlal eden kişiye çektirilen acıyı ifade eden ceza, ceza hukuku anlamında kanun tarafından öngörülen ve adli makamlar tarafından ceza muhakemesi olarak adlandırılan işlemler bütününe göre kanunun bir emrini ihlal eden kişiye verilen acıdır.<sup>51</sup> Çalışmanın konusu bakımından suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği kanunda öngörülmeleyen bir fiil için kimseye ceza verilemez ve yazılı cezadan başka cezalara hükmolunamaz. Bu zorunluluk hukuki belirlilik ve güvenliği sağlamaya yöneliktir.

Ortaya konulan davranışın gerek ağırlığına göre gerekse toplumsal düzendeki verdiği zarara göre kanun koyucunun inisiyatifinde olmak üzere suç, kabahat, haksız fiil, disiplin fiili gibi adlandırıldığı görülmektedir. Öte yandan özel hukukta var olan hukuki ilişkinin tarafları arasındaki eşitlik durumu kamu hukukunda söz konusu

<sup>48</sup> Burcu Erdinç, "İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 2, 2012, s. 248.

<sup>49</sup> Sulhi Dönmezer; Sahir Erman, *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, 12. bs., Beta Yayınevi, İstanbul, 1997, s. 311.

<sup>50</sup> Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, 5. bs., Savaş Yayınevi, Ankara, 2005, s. 87. (Aktaran: Erdinç, 2012: 246.)

<sup>51</sup> Erdinç, 2012: 247.

olmadığından yaptırımlar konusunda da farklılıklar vardır. Örnek vermek gerekirse, özel hukukta tazminat, cebri icra, hükümsüzlük gibi yaptırımlar yer alırken, kamu hukukunun dalları olan, ceza hukukunda suç karşılık olarak hapis cezası, idare hukukunda idari para cezası, anayasa hukukunda iptal hükmü uygulanmaktadır.<sup>52</sup>

Suç olarak nitelendirilecek fiilin belirlenmesinde kullanılacak kriterler, uygulanan yaptırım, suçun konusu, suçu oluşturan unsurlar, suçun düzenlendiği kanun veya kanundaki yeri gibi kıstaslar yardımıyla ayırım yapılabilecektir.<sup>53</sup> Öte yandan, suçlara karşılık gelen ve kanunda belirlenmiş olan yaptırımlara da ceza denilmektedir. Suçlara karşılık gelen cezalar hapis cezası ve adli para cezasından ibarettir.

### 2.3. Kabahatler ve İdari Yaptırımlar

765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'nda yer alan düzenlemeye göre belirlenen cürümlere kıyasla daha hafif bir haksızlık içermesi nedeniyle "cüce cürümler" olarak nitelendirilen kabahatler, Kabahatler Kanunu'nda; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık olarak tanımlanmaktadır.<sup>54</sup> Söz konusu değişiklikten sonra kabahat kavramı artık bir suç türünü ifade etmediği gibi kendi başına anlamlı, idari düzeni ihlal eden bir haksızlık türü olarak anlaşılmalıdır.

İdari yaptırım doktrinde çeşitli ve ayrıntılı bir şekilde ele alınarak tanımlanmıştır. Bir tanıma göre, yasaların açıkça yetki verdiği ve yasaklamadığı durumlarda, araya yargı kararı girmeden, idarenin doğrudan doğruya, bir işlemi ile idare hukukuna özgü usullerle vermiş olduğu cezalardır.<sup>55</sup> Bir başka tanıma göre; yönetilenlere, yönetsel düzene aykırı davranışlarından dolayı yönetimce verilen cezalardır.<sup>56</sup> Anayasa Mahkemesi de doktrindeki tanımlarla benzer doğrultuda bir tanımla; idarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak, İdare

<sup>52</sup> Ramazan Çağlayan, *İdari Yaptırımlar Hukuku*, Asil, Ankara, 2006, s.10.

<sup>53</sup> Engin Gündüz, *Vergi Suç ve Cezaları*, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır, 2011, s. 3.

<sup>54</sup> Erdinç, 2012: s. 247.

<sup>55</sup> İl Han Özay, *İdari Yaptırımlar*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1985, s. 35. (Aktaran: Ayatar Kızılyar, 2015: 1644.).

<sup>56</sup> Şeref Gözübüyük, *Yönetim Hukuku*, 19. bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 306. (Aktaran: Ayatar Kızılyar, 2013: 1645.).



Hukuku'na özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlara verdiği cezaları idari yaptırım olarak nitelendirmiştir.<sup>57</sup>

Yukarıda aktarılan tanımlamalardan yapılacak çıkarım sonucunda idari yaptırımlar konusunda ortak özellikleri şu şekilde sayabiliriz:

- Araya herhangi bir yargı kararı girmeksizin karar verilmesi,
- Özü itibarıyla idari işlem olması,
- Uygulanma aşamasında idare hukukuna özgü kuralların dikkate alınması,
- Kanunlar tarafından idareye ilgili konuda açıkça yaptırım uygulama yetkisinin tanınmış olması,
- İdari işlemlerin kendi aralarında cezalandırıcı ve caydırıcı olmaları konusunda farklılık arz etmeleri,
- Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.

Çalışmanın konusu bakımından suçta ve cezada kanunilik ilkesi tıpkı ceza hukukunda olduğu gibi idari yaptırımlar bakımından da geçerli olduğunu söylemek gerekir. Kanun tarafından yetkilendirilmeyen bir idarenin yaptırım uygulaması, söz konusu idari yaptırımın iptalini gerektirir. İlke, hangi fiilin kabahat oluşturacağı ve hangi kabahate ne tür bir idari yaptırım uygulanacağı da konusunda da geçerlidir.

Kamu düzenini ihlal eden hukuka aykırı bir fiilin meydana gelmesi halinde idari yaptırımlar uygulama alanı bulmaktadır. Ancak hukuka aykırı bu fiile karşılık kanunda idari yaptırım öngörülmüş olması gerekmektedir. Çünkü suç ve cezalarda olduğu gibi, idari yaptırımlarda da kanunilik ilkesi en temel ilkelerdendir.<sup>58</sup>

Kabahatler Kanunu'nun ifadesine göre, karşılığında idari yaptırım uygulanacak kabahat türünden eylemlerin ve karşılığındaki yaptırımların kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Burada üzerinde durulması gereken nokta Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinde yer alan düzenlemedir. Kanun'a göre, "*Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeveye hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.*" hükmü yer almaktadır. Ceza kanununda çok

<sup>57</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 13.05.2004 tarihli ve E:2000/43, K:2004/60 sayılı kararı, (Resmi Gazete: 04.11.2004 tarihli ve 25633 sayılı).

<sup>58</sup> Erdinç, 2012: s. 272.

katı bir uygulama alanı bulan kanunilik ilkesinin aktarılan düzenleme ile kısmen de olsa kabahatlerde esnetildiğini, yaptırımlarda ise türü, süresi ve miktarı konusunda kanunla düzenleme zorunluluğunun devam ettiğini görmekteyiz.

İdari yaptırımlarla hayatımızın her anında karşılaşabilmekteyiz. İdari yaptırımların en fazla karşılaşılan türü idari para cezalarıdır.<sup>59</sup> Uygulamada görülebilecek diğer idari yaptırım şekillerine örnek vermek gerekirse; park yasağı olan yere bırakılan bir aracın çekilmesi, kurallara aykırı davranışları nedeniyle bazı kişi veya firmaların teşvik tedbirlerinden veya hizmetlerinden yararlandırılmaması, verilen izin veya ruhsatın süreli veya süresiz olarak kaldırılması durumlarıdır.<sup>60</sup> İmar Kanunu, Gecekondu Kanunu, Boğaziçi Kanunu gibi çok fazla çeşitli mevzuatla mahalli idareler idari yaptırımlar konusunda görevli ve yetkili kılınması nedeniyle, idari yaptırımlar en yaygın olarak mahalli idareler tarafından uygulanmaktadır.<sup>61</sup> Ruhsatsız inşaatların durdurularak mühürlenmesi, buna ilişkin idari para cezası kesilmesi, tarifelerin düşürülmesi örnek gösterilebilir. Ayrıca çalışmanın ilerleyen kısımlarında da üzerinde durulacağı gibi vergi ziyası cezası, özel usulsüzlük cezası ve genel usulsüzlük cezaları da birer kabahat olarak ele alınmalıdır ve bunlara uygulanan yaptırımlar da idari yaptırım niteliği taşımaktadır.

#### **2.4. Vergi Suç, Kabahat ve Cezası Kavramı**

İnsanlar toplum halinde yaşayabilmek için belirli ekonomik, sosyal ve politik kurumlar etrafında birleşme yoluna gitmişlerdir. Bu birleşme yollarından en ileri olan devlet yapılanması, çok karmaşık görevler üstlenmiş ve bu görevlerini yerine getirebilmek için de elindeki kamu gücünü kullanarak kamu harcamalarını karşılayabilmek için gelir kaynakları yaratabilmektedir. Devlet, günümüzde kamu hizmetlerinin yürütülmesinde; vergi, devlet mallarının ve işletmelerinin gelirleri ile iç ve dış borçlanmalardan yararlanmaktadır. Bu gelirlere en önemlisi ise vergilerdir. Devlet, egemenlik gücünden kaynaklanan vergi toplama sürecini belirli mevzuatlar aracılığıyla kurallara bağlamış ve bu kurallara riayet edilmemesi halinde de belirli yaptırımlar düzenlenmiştir.<sup>62</sup> İşte vergi yaptırım hukukunun temeli olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda suç, kabahat ve cezalara ilişkin düzenlemeler yer

<sup>59</sup> Çağlayan, 2006: 53.

<sup>60</sup> Aslan, 2009: 185.

<sup>61</sup> Çağlayan, 2006: 61.

<sup>62</sup> Gündüz, 2011: 4.

almaktadır. Vergi kabahatleriyle korunan hukuki yarar genelde vergisel idari düzen iken, özeldir ise hazine yararının sağlanması amaçlanmaktadır. Vergi suçları ise kamu düzeninin korunmasını esas alır.<sup>63</sup>

## 2.5. Vergi Suçu ve Kabahati Ayrımı

Vergi yaptırım hukukunun konusu; vergi ödevi ve vergi ilişkisinin ifa edilmesi kapsamında hangi fiillerin ihlal niteliğinde olduğu ve ihlalin meydana gelmesi durumunda hangi yaptırımların uygulanacağı ve ceza ilişkisinin nasıl sona erdirileceğidir. Diğer bir anlatımla, vergi suç ve kabahatleri ile bunlara karşılık olarak düzenlenen yaptırımların usul ve esasları düzenleyen kuralların bütünüdür. Amacı ise, vergi kabahatleri açısından hazine zararına yol açılarak devletin vergiden yoksun bırakılmasına engel olmak suretiyle vergilere yönelik idari düzenin sağlanması, vergi suçlarının amacı da kamu düzeninin sağlanmasıdır.<sup>64</sup> Bu ikili ayrımında; vergi kabahatlerinin Kabahatler Kanunu'ndan, vergi suçlarının Türk Ceza Kanunu'ndan farklı olarak Vergi Usul Kanunu'yla getirilen kendine özgü bazı farklılıkları bulunmaktadır. Vergi hukukunun niteliği gereği; Vergi Usul Kanunu'yla, kendine özgü ve teknik bir alan olması nedeniyle, Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu arasında özel kanun-genel kanun ilişkisi vardır.<sup>65</sup>

Vergi Usul Kanunu'ndaki yaptırımları sınıflandıracak olursak; vergi kabahatleri idari, vergi suçları adli niteliktedir. Bunların ayrımında üç temel kriter bize yardımcı olacaktır. Bunlar; cezaya karar veren merci, ceza kararı alınıncaya kadar uygulanan usul ve cezanın infazı şeklindedir.<sup>66</sup>

## 2.6. Vergi Suç, Kabahat ve Cezalarına İlişkin Esaslar

### 2.6.1. Kanuni Unsur

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile suçun kanuni unsuru kavramları birbiriyle ilgili olsa da farklı anlamlar taşıdığını çalışmanın önceki bölümlerinde açıklamıştık. Kanuni unsur; gerçekleştirilen bir fiilin suç olarak değerlendirilebilmesi için

---

<sup>63</sup> Şenyüz, 2017: 57.

<sup>64</sup> Şenyüz, 2017: 49.

<sup>65</sup> Şenyüz, 2017: 50.

<sup>66</sup> Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 36.

kanunilik ilkesi gereğince kanunda yapılan tanımla örtüşmesidir. Kanunilik unsuru tipiklik olarak da adlandırılmaktadır. Yani fiilin tipik suç tanımındaki fiile uymasındır.

Somut bir fiil, cezai yaptırım öngören soyut bir normdaki unsurlarla örtüşmüyorsa bu durumda ortada suç veya kabahat yoktur ve ceza uygulanmaz ve hareket tipe uygun değilse artık suç ve kabahatin diğer unsurları bakımından değerlendirme yapmaya gerek yoktur. Kabahat veya suçla ilgili olarak tipikliğin meydana gelip gelmediği araştırılırken, öncelikle ortadaki fiilin kanunda objektif olarak tarifinin yapılıp yapılmadığı tespit edilmesi gerekir. Eğer fiil kanundaki tarife uyuyorsa tipiklik sağlanmış ve kabahat ile suçun varlığından bahsedilebilir.<sup>67</sup>

### 2.6.2. Maddi Unsur

Çağdaş ceza hukuku disiplinleri maddi bir hareket gerçekleştirilmeyen, gerçek hayatta bir sonuç doğurmayan bir kimsenin cezalandırılmasına müsaade etmemekte ve aynı zamanda kişiyi sadece fikir, niyet, düşünce veya hayallerden sorumlu tutmamaktadır. Bu nedenle ceza hukukunun asıl ilgilendiği kişilerin dış dünyaya yansıyan maddi fiilleridir.<sup>68</sup>

Kabahat veya suçun oluşması için kanunda yer alan tipe uygun hareketin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Hareket insan iradesiyle hükmedilebilir nitelikte bir davranış olmalı ve insan iradesi ve kontrolü dışındaki hareketlerle meydana gelen tabiat olayları, düşünce veya istek aşamasında kalan fikirler hukuki olarak hareket (fiil) sayılamaz. Maddi unsurun birinci kısmı hareket (fiil), ikinci kısmı netice (sonuç) ve üçüncü kısmı da illiyet (nedensellik) bağıdır.<sup>69</sup>

Hareketlere göre suç ve kabahatleri; ihmali-icrai hareket, bağlı-serbest hareket, tek hareket-birden fazla hareket, basit hareket-müteselsil hareket, tamamlanmış hareket-tamamlanmamış hareket şeklinde sınıflandırabiliriz.

Neticeye göre suç ve kabahatler ise doktrinde; maddi-şekli suç veya kabahat, ani-mütemadi suç veya kabahat ve tehlike-zarar suçu veya kabahati şeklinde ayırım yapılarak incelenmektedir. Fakat çalışmanın kapsamı ve tezin konusu bakımından maddi unsur konusu gereği daha fazla açıklamaya yer verilmeyecektir.

---

<sup>67</sup> Şenyüz, 2017: 14.

<sup>68</sup> Gündüz, 2011: 15.

<sup>69</sup> Şenyüz, 2017: 15.

Vergi yaptırım hukukunun kapsamı bakımından ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344-363. maddeleri arasında sayılmış olan hukuka aykırı hareketler, yer aldığı maddeye göre suç veya kabahat oluşturabilmektedir. Yani bahsedilen maddelerde yer alan; kanunun emrettiği davranışta bulunmamak ve yasakladığı fiili yapmak bir başka deyişle aktif ve pasif davranışlar vergi suç ve kabahatlerinin maddi unsurunu oluşturmakta ve kanunda öngörülen cezalar uygulanmaktadır.

### 2.6.3. Manevi Unsur

Manevi unsur, kişinin suç veya kabahat oluşturan fiili gerçekleştirmedeki iradesinin kusura dayanması, yani kişinin iradesinin kusurlu olmasıdır.<sup>70</sup> Hem suçta hem de kabahatte yaptırım uygulanabilmesi ve failin kınanabilmesi için kusurlu olması gerekmektedir. Kusur yoksa hareket hukuken varlığını devam ettirmekle birlikte faile ceza verilmez.<sup>71</sup>

Maddi unsur kapsamında hareketin tipikliği tespit edildikten sonra failin kusurlu olup olmadığı araştırılır. Ceza hukuku sisteminde kusurluluk hali kast ve taksir olarak ikiye ayrılmaktadır. Türk Ceza Kanunu 21. maddesinde kast; "*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir...*" şeklinde, 22. maddesinde de taksir; "*(1) Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır. (2) Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir...*" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun maddesindeki tanımda da açıkça görüleceği üzere, suç veya kabahatin bilerek ve istenerek işlenmesi konusunda net bir iradeyi araştırmak gerekecektir. Bilerek ve isteyerek gerçekleştirme durumu kişinin kendi iç dünyasında yaşadığı psikolojik bazı aşamaları barındırdığı için, davranışın ortaya çıkması aşamasındaki etki ve sonuçlar değerlendirilerek karar verilmelidir. Bu nedenle bilme ve isteme iradesi dolayısıyla da kastı olmadan istem dışı hareketlerine ceza verilmez.

Taksir ise; kanunen kişiye verilmiş olan dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık içerisine girilmesi durumudur. Kast, suçun bilerek işlenmesi konusunda açık bir iradeyi ortaya koyarken, taksir dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılığı ifade eder. Kastta fail sonucu bilmekte ve bu sonucu istemektedir. Taksirde ise sonucu

---

<sup>70</sup> Candan, 2010: 69.

<sup>71</sup> Şenyüz, 2017: 21.

istememekte, fakat hareketi gerçekleştirmektedir.<sup>72</sup> Taksirle ilgili değinilmesi gereken bir başka husus da; kanun maddesinde zikredildiği gibi taksir ancak kanunda belirtilen hallerde aranır. Dolayısıyla manevi unsur olarak kanun düzenlemesinde, o suçun taksirle işlenebileceğine dair bir belirleme yoksa sadece kastla işlenebileceği sonucuna varılmalıdır. Kast ve taksir hüküm olarak değerlendirildiğinde ise, taksirle işlenen suçların kasta göre daha az cezayı gerektirdiğinin bilinmesi gerekir.

Kabahatler Kanunu'nda kast ve taksirle ilgili düzenleme 9. maddede yer almıştır. Bu maddeye göre; “*Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir.*” hükmü ile Vergi Usul Kanunu'nda kabahat olarak değerlendirebileceğimiz fiillerin işlenmesi bakımından kast veya taksirle işlenmesi bakımından bir fark bulunmamaktadır. Fiil gerçekleştirilirken kişinin taksirli davranışı bile yeterli görülmektedir. Vergi kabahatlerinde kusur karinesi kabul edildiğinden, idare tarafından kişinin kusurunun kanıtlanması beklenemez. Kanunda cezayı kaldıracağı kabul edilen durumlar haricinde, fiilin iradi olmadığı, bilerek ve istenilerek yapılmadığı, hata ile yapıldığı gibi gerekçeler dikkate alınmaz.<sup>73</sup> Anlaşmalı matbaalarda basılan belgeler bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (c) bendinde “*bilerek*” ibaresine yer verilmesi sonucunda belgenin düzenlenmesi değil bilerek kullanılması konusunda kastın varlığı arandığını görmekteyiz.

Açıklamalardan görüleceği üzere; usulsüzlük, özel usulsüzlük ve kaçakçılık sayılmayan fiillerle sebep olunan vergi ziyayı cezası kabahatinde, kanuna aykırı eylemin gerçekleşmiş olması ceza uygulanabilmesi bakımından yeterlidir ve ayrıca kast aranmaz. Fakat Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren durum farklılık arz etmektedir. Zira bu fıkra gereği 359. maddedeki kaçakçılık fiillerini gerçekleştiren kişilere üç kat vergi ziyayı cezası uygulanması öngörülmektedir. 359. maddenin kanun sistematikteki yerine baktığımızda Vergi Usul Kanunu'nun suç teşkil eden ve hapis cezası öngören düzenleme getirmektedir. Kaçakçılık suçunun meydana gelmesi için kastın varlığı gereklidir. Ancak, 344. madde ile 359. maddeye atıfta bulunulan durumda vergi ziyayı cezasının 3 kat olarak kesilmesi durumunda uygulanıp uygulanmayacağı bakımından doktrinde tartışma bulunmaktadır. Kaçakçılık fiillerini gerçekleştiren mükellef veya sorumluların niyetlerindeki ağırlıktan hareket edildiği düşünüldüğünde, kaçakçılık

---

<sup>72</sup> Şenyüz, 2017: 22.

<sup>73</sup> Candan, 2010: 70.

suçunun oluşabilmesi için fiilin kasten yapılması gerektiği yolundaki görüş, kabahat olan vergi ziyayı cezasının 3 kat uygulanabilmesi açısından da geçerlidir denilebilir. Kabahat için geçerli olan kastın, dolayısıyla vergi kaçırma için yapıldığının ispatlanması vergi idaresince ispatlanması zorunlu değildir. Kastın varlığı konusundaki karine, idareyi bu yükümlülüğünden kurtarmaktadır.<sup>74</sup>

Bu doğrultuda düşünen Danıştay da kararlarında; idarenin ispat külfetinden kurtulmasının sonucunda 3 kat vergi ziyayı cezasına tabi tutulan mükellef veya sorumlunun, söz konusu vergi ziyayı cezasının oluşmasında kastı olmadığını ortaya koyarak cezayı 1 kata kadar indirilmesini sağlama imkânı bulunduğunu vurgulamıştır.<sup>75</sup>

Öte yandan vergi suçları bakımından ise, ceza hukuku kuralları gereği vergi suçlarında failin kusurluluğu kasta dayanır ve kast somut bir şekilde ortaya konulmalıdır. İspat külfeti sanığa ait değildir. Ceza yargılamasında fiilin kasten gerçekleştirildiği ispatlanması gerekir.

Manevi unsurla ilgili değinilmesi gereken son bir nokta ise; manevi unsur, kusurlu bir iradenin varlığını gerekli kıldığından kusurluluğu ortadan kaldıran hallerin bulunması durumunda suç ve kabahat oluşmaz. Çünkü kasten harekete rağmen elde olmayan dış güçle zorlanmış ve yönlendirilmiş bir iradeye hukuk kusur atfedemez. Vergi yaptırım hukuku bakımından en yaygın kullanılan kusuru ortadan kaldıran haller, “mücbir sebep” ve “yanılma” halleridir.<sup>76</sup> Özellikle defter ve belge ibrazı konusunda yargı mercilerinin hayli karşılaştığı durumdur.

#### **2.6.4. Hukuka Aykırılık Unsuru**

Hukuka aykırılık unsuru; kanunen suç veya kabahat olarak tanımlanmış bir fiilin yine bir hukuk kuralı ile meşru görülmesi şeklinde tanımlanabilir. Gerçekleştirilen fiille ilgili olarak hukuka uygunluk sebeplerinden birisi varsa fiil suç veya kabahat olmaktan çıkmaktadır.

Doktrinde, hukuka uygunluk sebeplerinin sınırlı sayıda olmadığı (numerus clausus) olmadığı kabul edilmektedir. Bu nedenle de örf ve adet kuralları ile de hukuka uygunluk sebepleri ortaya çıkabilir. Ortaya çıkan bu durum kıyas yasağı ve

<sup>74</sup> Candan, 2010: 77-78.

<sup>75</sup> Danıştay Yedinci Dairesi'nin 19.02.1991 tarihli, E:1990/5227, K: 1991/696 sayılı kararı.

<sup>76</sup> Şenyüz, 2017: 21.

dolayısıyla da kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmez. Çünkü hukuka uygunluk sebepleri kanuni unsura göre daha esnek bir özellik göstermektedir<sup>77</sup> ve hukuka uygunluk kanuna uygunluk kavramından daha geniş bir anlam ifade etmektedir.

Yapılan fiil, kanundaki suç tanımına uygun ise bu durum fiilin hukuka aykırı olduğu konusunda bir karinedir. Ayrıca gerçekleştirilen bu fiilin hukuka aykırılığını araştırmaya gerek yoktur. Fakat bu durumda da fiilin hukuka uygun olup olmadığını gösteren bir sebebin varlığı araştırılmalıdır. Eğer fiille ilgili ortada hukuka uygunluk sebebi varsa o fiilin hukuka aykırı olduğundan bahsedilemez.<sup>78</sup> Her fiilin kendine özgü koşulları itibariyle hukuka uygunluğu değerlendirilmelidir.

Hukuka uygunluk sebeplerinin varlığı fiili hukuka uygun hale getirdiği için onu hukuken meşru hale getirmektedir. Yani fiil, kabahat de olmayacaktır. Kabahatler Kanunu'nun 12. maddesine göre; “*Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.*” hükmü ile Türk Ceza Kanunu'ndaki hukuka uygunluk sebeplerine ilişkin düzenlemeler kabahatler bakımından da uygulanır.<sup>79</sup>

Hukuka uygunluk sebepleri; hakkın kullanılması (TCK m. 26/1), görevin yerine getirilmesi (TCK m. 26/2), meşru savunma (TCK m. 25/1), zorunluluk hali (TCK m. 25/2), ilgilinin rızası (TCK m. 26/2) ve sınırın aşılması (TCK m. 27) olarak sayılabilir.

Vergi yaptırım hukukunda en çok karşılaşılan hukuka uygunluk sebebi af kanunlarıdır. Bazı durumlarda af kanunlarının kendileri hukuka uygunluk sebebi oluşturmakta iken bazı durumlarda da af kanunundaki bir hükümle hukuka uygunluk sebebi yaratılmaktadır. Örnek verilecek olursa; Vergi Usul Kanunu'nun geçici 4. maddesinde; bilanço esasına girecek mükellefler bakımından iktisadi kıymetin değerlendirilmesinde maliyet bedeli bilinmiyorsa bunun yerine alış emsal bedeli değerlemeye esas alınabileceği düzenlenmişken, bu durumla ilgili vergi incelemesi sonucunda alış emsal bedelinin fazla hesap edildiğinin anlaşılması halinde mükellefe vergi cezası kesilememesi hali bir hukuka uygunluk nedenidir.<sup>80</sup>

Değiniilmesi gereken bir başka husus da; fiilin gerçekleştiği esnada hukuka uygunluk sebebinin varlığının zorunlu olmamasıdır. Önemli olan tipik fiilin cezasının verilmesi

<sup>77</sup> Özen, 2017: 172.

<sup>78</sup> Hakan Arslaner, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, 28.

<sup>79</sup> Şenyüz, 2017: 26.

<sup>80</sup> Şenyüz, 2017: 27.



sırasında cezalandırmaya engel düzenlemenin bulunmasıdır.<sup>81</sup> Zaman zaman çıkarılan af kanunları ile yapılan açıklamaların uygulamaları ile çok fazla karşılaşılmaktadır.

## 2.7. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

Önceki bölümde etraflıca açıklandığı gibi vergi suçları hukuki olarak nitelendirme bakımından her ne kadar kendine özgü tespit ve usulleri bulunsa da genel ceza hukuku sistematigi içerisinde adli ceza gerektiren suçlardır. Fakat dar anlamda vergi cezası niteliğinde olan ve vergi dairesinde tespit edilerek uygulanan cezaların hukuki niteliği konusunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır.

*Vergi zammı görüşüne göre;* vergi cezası aslında bir ceza olmayıp, bir vergi zammı ve misil zammıdır. Bu cezanın kesilmesindeki asıl amaç, vergide olduğu gibi devlete gelir sağlamaktır. Bu görüşe getirilen en önemli eleştiri de cezaların kişiselliği açısındandır. Bu görüşün kabul edilmesi durumunda vergi borçlarının mirası reddetmeyen mirasçılara intikali gibi vergi cezalarının da intikal etmesi gerekmektedir ki, Vergi Usul Kanunu 372. maddesi buna cevaz vermemektedir. Günümüzde bu görüş hemen hemen terk edilmiştir.<sup>82</sup>

*Tazminat görüşüne göre;* vergi cezası devlet hazinesine verilen zarar nedeniyle hükmedilen parasal bir müeyyidedir. Bu görüşe getirilen eleştiri de cezaların kişiselliği yönündendir. Önceki görüşte olduğu gibi vergi cezalarının miras yoluyla intikalinin mümkün olmaması ve buna ilaveten vergi cezalarındaki ehliyetsizlik dikkate alınmakta iken özel hukuk anlamında tazminatlarda bu yönde bir imkân söz konusu değildir. Günümüzde bu görüş de önemini yitirmiştir.<sup>83</sup>

*Adli para cezası görüşüne göre;* vergi cezası, ceza kanunlarında yer alan ve suçluyu cezalandırma amacıyla belirli bir miktarda parayı ödemeye zorunlu tutan adli para cezası olarak kabul etmektedir. Vergi cezaları verilirken vergi alacağını güvence altına alma gibi bir amaç da söz konusu iken adli para cezalarında bu mümkün değildir. Aynı zamanda tüzel kişilerin cezai sorumluluk bakımından vergi yaptırımlarına göre farklılık arz etmesi, vergi cezalarına ilişkin uzlaşma pişmanlık gibi uygulamaların adli para cezaları için mümkün olmaması, vergi cezalarına karşı

---

<sup>81</sup> Şenyüz, 2017: 27.

<sup>82</sup> Kırbaş, 2015: 167.

<sup>83</sup> Kırbaş, 2015: 167.

sorumluların hapis cezasına çarptırılmayacağı, vergi cezalarının genel af kapsamına dâhil olmaması gibi nedenlerle vergi cezaları, adli paralarından ayrılmaktadır.<sup>84</sup>

*İdari yaptırım görüşüne göre;* vergi kabahatlerinde fiiller ve müeyyideler idari usullerle belirlenir. Fiillerin saptanması ve yaptırma bağlanması vergi dairesince yapılır. Fiillere ilişkin cezalar kural olarak parasaldır. Bu tür vergi cezaları idari suç veya idari kabahat olarak nitelendirilebilir. Mali müeyyide özelliği taşıyan vergi cezaları idari müeyyideler gibi kamu hizmetlerinin iyi işlemesi ve işlemenin güçleştirilmesi yolundaki engellerin kaldırılmasını amaçlar.<sup>85</sup>

Yukarıdaki görüşlerle ilgili açıklamaları uyarınca, Vergi Usul Kanunu terminolojisinde vergi cezalarının daha çok kendine özgü şart ve usullerini barındıran idari yaptırımlar olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Diğer görüşlerin de kısmen doğru olduğu noktalar bulunmakla birlikte, hiç biri tek başına vergi cezalarının niteliğini açıklamaya yeterli değildir. Vergi cezalarının idari yaptırım niteliğinde kabul edilmesi noktasında bir anlık duraksamaya yol açacak istisnai durum iş yeri kapatma cezası sayılabilir. İş yeri kapatma cezası da, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354. maddesinde düzenlenmekte iken 5228 sayılı Kanun'un 60. maddesi ile 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

## **2.8. Vergi Ceza Ehliyeti ve Sorumluluk**

Başlıktaki kavramların daha iyi anlaşılabilmesi bakımından öncelikle vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramlarının bilinmesi gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasında vergi mükellefi; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Örnek olarak; Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre gerçek kişiler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı olarak iş ortaklıkları, Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre; kağıtları imza edenler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine göre; mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler vergi mükellefidir (borçlu). Bu tanıma göre gerçek kişiler tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan bazı hukuki oluşumlar adına vergi mükellefiyeti tesis edilebilir.

---

<sup>84</sup> Kırbaş, 2015: 167-168.

<sup>85</sup> Kırbaş, 2015: 168.

Vergi sorumlusu; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasında; verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Sorumlu, bir dizi işlemler bütünü olan vergileme sürecinde; vergi alacağını güvence altına almak, tahsilatı kolaylaştırmak, vergi idaresinin yapacağı işlemleri kısaltmak gibi amaçlarla mükellefler adına kanunun izin verdiği ölçüde ve sorumlulukta maddi ve şekli bazı işleri yapan üçüncü kişileri ifade etmektedir. Öte yandan vergi sorumluluğu ancak ve ancak kanundan doğar ve özel hukuk sözleşmeleri gereği bir başkasına devredilemez.

Vergi ceza ehliyeti ise; kanunda suç veya kabahat olarak tanımlanan bir fiili gerçekleştiren kişinin hukuka aykırı olan bu fiilinden dolayı cezalandırılabilmesidir. Vergi mükellefi veya sorumlusunun kanunda sayılan hukuka aykırı eylemleri nedeniyle cezalandırılabilmesi ceza ehliyetinin varlığına bağlıdır. Vergi suçları bakımından ceza ehliyeti Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre belirlenmekte iken, vergi kabahatleri bakımından ise Vergi Usul Kanunu 9. maddesine göre yükümlülük ve sorumluluk için fiil ehliyeti aranmamasına rağmen vergi cezaları için ehil olmak şarttır. Örnek vermek gerekirse, aşağıda detaylı olarak açıklanacağı gibi gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin kendilerine kesilen cezalar nedeniyle temsil ettikleri kişilere rücu etmelerinin mümkün olmaması bu durumu açıklamaktadır.

Ceza ehliyeti uygulamada çok fazla karşılaşılan ve yargı mercilerince en çok tartışılan konu olması nedeniyle gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan toplulukları olarak incelemek daha faydalı olacaktır.

### **2.8.1. Gerçek Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti**

Gerçek kişiler bakımından kural, Medeni Kanun'un 10. maddesi gereği ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin, dolayısıyla tam ehliyetli bir vergi mükellefinin, kendi nezdinde doğan vergisel iş ve işlemlerden dolayı ceza ehliyeti bulunmaktadır. Yani vergi hukukuna ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi veya hukuka aykırı bir şekilde yerine getirilmesinden dolayı sorumluluk kendisine aittir.<sup>86</sup>, Mükellef tam ehliyetli değilse; bu durumda mükellefin ceza ehliyeti bulunmaz ve bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesi gereğince ceza ehliyeti gerçek kişiye düşen vergisel ödevleri yerine getirmekle yükümlü tutulan kanuni temsilci (veli, vasi,

---

<sup>86</sup> Şenyüz, 2017: 64.

kayyım) sorumlu tutulacaktır. Sebebi ise, cezaya sebep olan kanuni hareket bizzat kanuni temsilci tarafından yapıldığı için, hakkında uygulanan cezalar için temsil ettiği kişiye rücu etmesi de mümkün değildir.<sup>87</sup> Ceza doğrudan ehliyetsiz mükelleflerin kanuni temsilcilerine kesilir. Fakat sorumluların kendi malvarlıklarından karşıladıkları vergiler bakımından durum farklıdır. Cezalara ilişkin rücu mümkün değil iken, mükellef adına ödemek zorunda kalınan vergiler için rücu imkânı vardır.

## 2.8.2. Tüzel Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti

Tüzel kişilerin gerçek kişiler gibi bedensel hareketleri gerçekleştirme gibi kabiliyetleri bulunmadığından, tüzel kişiler hak ve borçlarını, organlarını oluşturan gerçek kişiler aracılığıyla yerine getirirler. Her tüzel kişilik ile ilgili yetkili organ ilgili kanunda belirlenerek ana sözleşme veya doğrudan kanunda belirlenen usulle seçilir.

Kanuni temsilcilerin, tüzel kişiyi temsil ederken işledikleri kabahatlerle ilgili sorumluluğu ikincil niteliktedir. Vergi idaresi kesilen vergi cezasını tüzel kişiden tahsil edemezse, Vergi Usul Kanunu'nun 10. ve 333. maddeleri gereğince kanuni temsilcinin malvarlığından tahsil etme yoluna gidecektir. Cezalara ilaveten faizler de bu kapsamda tahsil edilir. Her kanuni temsilci, temsil süresi bitmiş olsa dahi kendi görev yaptığı dönemdeki iş ve işlemlerden sorumludur. Kanuni temsilci değişse bile, kendisinden önceki döneme ait sorumluluk önceki kanuni temsilcilerdedir.

Limited şirketlere kesilen vergi cezalarında durum farklıdır ve öncelikle şirkete başvurulur. Şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceği anlaşılması halinde cezaların tamamı için kanuni temsilciye başvurulur (Vergi Usul Kanunu m. 10 ve m. 333/2). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesi gereğince; vergi cezasının limited şirketin kanuni temsilcisinden (müdür veya müdürler) tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceği anlaşılması halinde ortakların her biri vergi ve/veya ceza açısından sermayedeki paylarıyla sınırlı olarak sorumlu tutulmuşlardır.

Tüzel kişilerin sanık olmaları mümkün olmadığından vergi suçları bakımından ceza ehliyetleri bulunmamaktadır. Vergi suçu işlenmesi durumunda fiili işleyen kanuni

---

<sup>87</sup> Gündüz, 2011: 26.

temsilci kimse o takip edilecektir. Kaçakçılık suçu ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesine sonradan eklenen bir hükümlerle; tüzel kişiliği olan işletmelerde, kaçakçılık suçuna konu fiili işyerinde çalışan hizmetlinin işlemesi halinde, bununla ilgili ceza fiili işleyene verileceği belirtilmiştir. Değişiklikten önceki uygulamada ise vergi cezası şirket adına kesilmekte ve ceza yargılamasında ise kanuni temsilci sorumlu tutulmakta idi.<sup>88</sup>

Şirketlerin tasfiyesi aşamasında, 6183 sayılı Kanun'un 33. maddesi uyarınca, tayin edilen tasfiye memurları tasfiyeye tabi kurumun tahakkuk eden vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerin ödenmesinden sorumludur. Tasfiye memuru vergi borcunu ödemedi alacaklılara veya ortaklara şirketin parasını dağıtması halinde, alınamayan kamu alacağı tasfiye memurundan talep edilebilecektir. Tasfiye memurunun kamu alacağı ödenmeden önce dağıtım yaptığı kişilere rücu hakkı bulunmaktadır.

### **2.8.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topuluklar Bakımından Ceza Ehliyeti**

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde; tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin, mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde bunlara düşen ödevler teşekkülü idare edenler varsa bunlarına temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Teşekkülün malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin malvarlıklarından alınacaktır. Dolayısıyla teşekkülü idare eden kişilerin kendi eylemleriyle sebep oldukları cezalardan bizzat sorumlu tutulmaları gerekmektedir. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmaması nedeniyle her ortağın, ortaklığı yönetme ve temsil etme yetkisi bulunmaktadır. Adi şirket ortaklarının, ortaklığın tüm işlerinden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde işlenen kabahatlerin cezalarından her ortak müteselsilen sorumlu tutulacaktır.<sup>89</sup>

Adi şirket veya diğer iş ortaklıklarının tüzel kişiliği bulunmadığından cezai sorumluluk, fiili gerçekleştiren kişi veya kişilere ait olacaktır.

<sup>88</sup> Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 38. bs., Savaş Yayınevi, Ankara, 2015, s. 48.

<sup>89</sup> Şenyüz, 2017: 65.

#### 2.8.4. Mirasçılarının Ceza Ehliyeti

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca; ölüm halinde mükellefleri ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar. Mirası reddetmiş olanların, ölenin vergisel yükümlülükleri ile ilgili sorumlulukları yoktur.<sup>90</sup> 372. maddenin açık hükmü gereğince de; ölen kişinin vergi cezası borçları ise cezaların şahsiliği ilkesi gereği, mirasçılara intikal etmez ve ölümle birlikte ortadan kalkar. Türk Ceza Kanunu'nun 64. maddesi gereğince vergi suçlarına ilişkin kuralı belirlemiştir. Sanığın ölümü halinde hakkındaki kamu davası düşürülür. Hükümlünün ölümü halinde ise; henüz infaz edilmemiş hapis ve adli para cezalarını ortadan kaldırır.

### 2.9. Vergi Suç, Kabahat ve Cezalarına Etki Eden Haller

#### 2.9.1. İçtima

Suçların içtimaı, bir kişinin gerek tek gerekse birden fazla hareket ile birden çok suç veya kabahati işlemesi durumunda, her bir suçtan dolayı ayrı ayrı cezalandırmak yerine kanunda öngörülen usule uygun olarak tek bir suç gibi cezalandırılması veya toplanarak belirli oranda cezalandırılmasıdır.<sup>91</sup> Kural gerçek içtima, yani her fiille ilgili bir ceza verilmesi iken suçların içtimaı bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır.

İçtima konusu hem Türk Ceza Kanunu'nda, hem Kabahatler Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemiştir. Fakat vergi suç ve cezalarına ilişkin içtima kurallarının uygulanması gerektiği hallerde özel kanun olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 335, 336, 337 ve 340. maddelerindeki düzenlemeler esas alınması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş olan hususlar konusunda yine genel kanunlardan yararlanılabilecektir.

<sup>90</sup> Erdoğın Avder, *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 40.

<sup>91</sup> Özen, 2017: 320.

İçtima uygulanırken hangi suçun esas alınacağı veya suçların nasıl belirleneceği her ceza disiplininin kendi ceza politikası doğrultusunda belirlenmektedir. İçtima konusunda doktrinde üç ayrı sistem üzerinde durulmaktadır. Bunlardan ağır basma sisteminde; suç veya kabahat olarak kabul edilen iki fiilin içtimasında bunlardan en ağırına ceza verilmesi ve hafif olanın dikkate alınmaması, toplama sisteminde; işlenen suç veya kabahatlerin cezaları toplanarak verilir ve cezalar arka arkaya infaz edilmesi, hukuki birleşme sisteminde; işlenen kabahat veya suçlardan en ağır olanı esas alınarak ana ceza belirlenip diğer fiillerin cezaları ana cezaya eklenmesi öngörülmektedir.<sup>92</sup> Vergi yaptırım hukukumuzda bahsi geçen üç sistem de uygulanabilmektedir. Örneğin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinde ağır basma, 335. maddesinde toplama ve 337. maddesinde de hukuki birleşme sisteminin uygulandığı görülmektedir.<sup>93</sup>

#### **2.9.1.1. Kabahatlerde İçtima**

Kabahat olarak kabul edilen fiillerin işlenmesi durumunda kural bağımsız fiilin ayrı bir cezayı gerektirmesidir. Aynı fiil birden fazla sonuç doğurmuşsa o kadar kabahat ortaya çıkmış olur. Aynı fiilden dolayı iki kez yargılama yapılamaması anlamını taşıyan “non bis in idem” ilkesi, tek fiille iki ayrı ceza uygulanması durumunda dikkate alınması gerekir.<sup>94</sup>

Uygulamada, mükellefin tek fiille hem suç hem de kabahat işlemesi durumunda, aynı fiilden dolayı iki kez yargılama yapılarak cezalandırıldığı görüşü mükellefler tarafından çok fazla dile getirilmekte ve açılan vergi davalarında ileri sürülmekle birlikte; vergi kabahatleri ve vergi suçları her ne kadar aynı fiilden kaynaklansa da tek bir fiille farklı hukuk sistemlerindeki farklı kuralları ihlal ettiğinden yine farklı hukuk sistemlerinde öngörülen yaptırımlarının uygulanması nedeniyle yargı mercilerince bu iddialara itibar edilmemektedir.

Aşağıda sayılan hallerde içtima kabul edilmemektedir:<sup>95</sup>

- Tek fiille oluşan vergi kabahatleri ile Türk Ceza Kanunu'ndaki ve diğer kanunlardaki suçlar birleşmez. (Vergi Usul Kanunu m. 340)

<sup>92</sup> Z. Sacit Önen, *Genel Vergi Hukuku*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 258.

<sup>93</sup> Önen, 2017: 259.

<sup>94</sup> Şenyüz, 2017: 232.

<sup>95</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2017: 247.

- Vergi kabahatleri ile Vergi Usul Kanunu'ndaki suçlar birleşmez. (Vergi Usul Kanunu m. 340)
- Tek fiille meydana gelen vergi ziyayı cezası ile özel usulsüzlük kabahatleri birleşmez. (Vergi Usul Kanunu m. 336 ve m. 353)
- Tek fiille farklı vergilerde meydana gelen vergi ziyayı kabahati birleşmez. (Vergi Usul Kanunu m. 335)

İçtimaı kabul edilen durumlar:

- Bir fiille işlenen vergi ziyayı ile genel usulsüzlük cezalarının birleşmesi mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinin birinci fıkrası uyarınca bu durumda en ağır olan ceza hangisi ise o kesilecektir. Genel usulsüzlük cezası kesildikten sonra aynı fiilin ayrıca vergi ziyayı cezası gerektirdiği sonradan ortaya çıkarsa, ikinci fıkra uyarınca yine en ağır olanı uygulanır ve gerekmesi durumunda aradaki fark tamamlanır.

### 2.9.1.2. Cezalarda İçtima

Cezalarda içtima; sonuç olarak uygulanacak olan cezanın miktarının belirlenmesi aşamasındaki birleşmeyi ifade eder. Vergi kabahatleri bakımından kanunda tüm kabahatler açısından değil, özel usulsüzlük cezaları ile ilgili müsaade etmiştir. Bunlar; belge vermeme veya almama (Vergi Usul Kanunu m. 353/1), düzenlememe veya bulundurmama (Vergi Usul Kanunu m. 353/2), belge basımı ile bildirim görevini yerine getirmeme (Vergi Usul Kanunu m. 353/8) ve tahsilat ve ödemelerin banka vb. düzenlenen belgelerle tevsik edilmemesi (Vergi Usul Kanunu m. 355/4) fiilleridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin birinci fıkrasındaki fiiller bakımından takvim yılı bakımından içtima kabul edilerek; *“Verilmesi ve alınması icab eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak*



*tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 lirayı geçemez.”<sup>96</sup> kuralı getirilmiştir.*

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin ikinci fıkrasında takvim yılı, belge türü ve tespit kriterleri doğrultusunda içtima kabul edilerek; *“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; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 240 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 lirayı, bir takvim yılı içinde ise 120.000 lirayı aşamaz.”<sup>97</sup>*

Belge basımı ile ilgili kaç kez bildirme görevi ihlal edilmişse o kadar sayıda kabahat meydana gelmesine rağmen verilecek cezalara bir takvim yılı için 120.000 lira sınırı getirilmiştir. Benzer düzenleme tahsilat ve ödemelerin banka ve benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu için de uygulanmaktadır ve yine sınır 120.000 lira olarak belirlenmiştir. (2019 yılı için geçerli miktar)<sup>98</sup>

## **2.9.2. Tekerrür**

Kelime anlamı olarak “tekrarlanmak”<sup>99</sup> anlamına gelen tekerrür; hukuki olarak, daha önce bir kabahat veya suç işleyen bir kişinin kanunda öngörülen süre ve şartlar altında yeniden aynı nitelikte bir fiili gerçekleştirmesi halinde daha ağır bir cezaya maruz bırakılması sonucunu doğurmaktadır.

Bir kişi vergi kabahati işledikten sonra tekrar vergi kabahati işlemesi durumunda, kişi hakkında uygulanan önceki cezanın yetersiz geldiği, uslanmadığı veya cezanın caydırıcı fonksiyonunu yerine getirmediği dikkate alınarak sonraki fiile ilişkin uygulanacak cezanın artırılmasını öngören tekerrür uygulaması devletin ceza

<sup>96</sup> Ceza Oranı, 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerlidir. (Erişim) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> , 26.06.2019.

<sup>97</sup> 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerlidir. (Erişim) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> , 26.06.2019.

<sup>98</sup> Şenyüz, 2017: 239-240.

<sup>99</sup> Tekerrür, (Erişim) [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&kelime=tekerr%C3%BCr%20etmek&cesit=1&guid=TDK.GTS.537c6a7484f280.25940960](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=tekerr%C3%BCr%20etmek&cesit=1&guid=TDK.GTS.537c6a7484f280.25940960) , 26.03.2018.

politikası doğrultusunda şekillenmektedir.<sup>100</sup> Öte yandan tekerrür koşullarının oluşması halinde ceza artırımına gidilebilmesi aynı zamanda cezada kanunilik ilkesinin gereği olarak ancak kanunla düzenlenmesi halinde hüküm ifade edebilecektir. Vergi yaptırım hukukunda tekerrür uygulaması Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde düzenlenmiş ve sadece vergi kabahatleri için uygulanması öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi; "*Vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*" hükmü ile tekerrürün koşulları özetlenmiştir. Buna göre öncelikle tekerrüre esas alınacak kabahat türleri sadece vergi ziyayı cezası ve genel usulsüzlük durumlarıdır. Kanun hükmünün lafzından ve amacından yola çıkacak olursak, aynı zamanda kanun sistematüğinde özel usulsüzlük cezaları ile usulsüzlük kavramları ayrıştırılarak farklı kabahat türü olarak belirlenmesi karşısında özel usulsüzlük cezalarında tekerrür uygulanmasının mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.<sup>101</sup> Diğer bir koşul olarak; önceki kabahat türü ile sonraki kabahat türünün aynı olması gerekmektedir. Örneğin, önceki kabahat vergi ziyayı cezası olursa sonraki fiilin vergi ziyayı cezası olması halinde tekerrüre esas alınabilecek, fakat sonraki fiil usulsüzlük kabahati ise tekerrür nedeniyle cezada artırıma gidilemeyecektir. Bir başka koşul; önceki kabahatin kesinleşmesi gerekmektedir. Kesinleşme kavramından anlaşılması gereken, cezanın itirazsız ödenmesi, uzlaşmaya varılması, 30 günlük dava açma süresinde dava açılmaması, dava açılması halinde mahkeme tarafından ret kararı verilmesi ve bu kararın da yargısal olarak kesinleşmesidir. Öte yandan kesinleşme için tahsil şart değildir. En son koşul ise; kanunda öngörülen sürelerdir. Buna göre vergi ziyayı cezalarında 5 yılı, genel usulsüzlük cezalarında ise iki yılı aşan sürelerde aynı kabahatin tekrarlanması halinde tekerrür kuralı uygulanamaz.

Önceki paragrafta sayılan koşulların gerçekleşmesi halinde uygulanacak olarak cezasının miktarı; vergi ziyayı kabahatinde %50 oranında, genel usulsüzlük kabahatinde %25 oranında artırılarak uygulanır.

---

<sup>100</sup> Şenyüz, 2017: 240.

<sup>101</sup> Şenyüz, 2017: 242.

### 2.9.3. İştirak

Vergi kabahati oluşturan bir fiilin, tek bir kişi tarafından işlenebileceği gibi, bu kişi dışında birilerinin de aynı fiile çeşitli derecelerde katılımıyla da işlenmesi mümkündür. Diğer bir deyişle kanunda öngörülen tipiklik unsurunu en az iki kişinin birlikte işlemesi halidir. Kabahate iştirak bakımından bir sınırlama bulunmamakta ve asıl fail yanında bir de ceza muhatabı olacak kişi yani iştirakçi yer alacaktır. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından muhatap olan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu dışındaki tüm kişilerin kabahatin işlenmesine katılması mümkündür. Dolayısıyla belirli kişiler bakımından bir özgürlük arz etmemektedir.<sup>102</sup>

Vergi kabahatleri ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrasında iştirak düzenlemesine rastlanılmaktadır. Buna göre vergi ziyayı cezasına Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı olan fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda, bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.<sup>103</sup>

İştirakin ceza kanununda öngörülen türleri bakımından bir ayırım gözetmeksizin tüm hallerde ilgili vergi idaresi tarafından katılan kişiye fail sıfatıyla bir kat ceza uygulanması gerekmektedir. Ayrıca iştirak, vergi ziyayı cezası bakımından sadece Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin ihlal edilmesine katılma hali haricinde, özel usulsüzlük cezası ve genel usulsüzlük cezası kabahatlerinde uygulama alanı bulmamaktadır.

Vergi suçları bakımından ise genel kanun olan Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Sadece kaçakçılık suçu ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesi, iştirak eden suç ortaklarının sayılan suçları işlemelerinde bir menfaati söz konusu değilse uygulanacak adli cezada indirimine gidilebilmesi hali öngörülmüştür.

---

<sup>102</sup> Şenyüz, 2017: 251.

<sup>103</sup> Gündüz, 2011: 32.

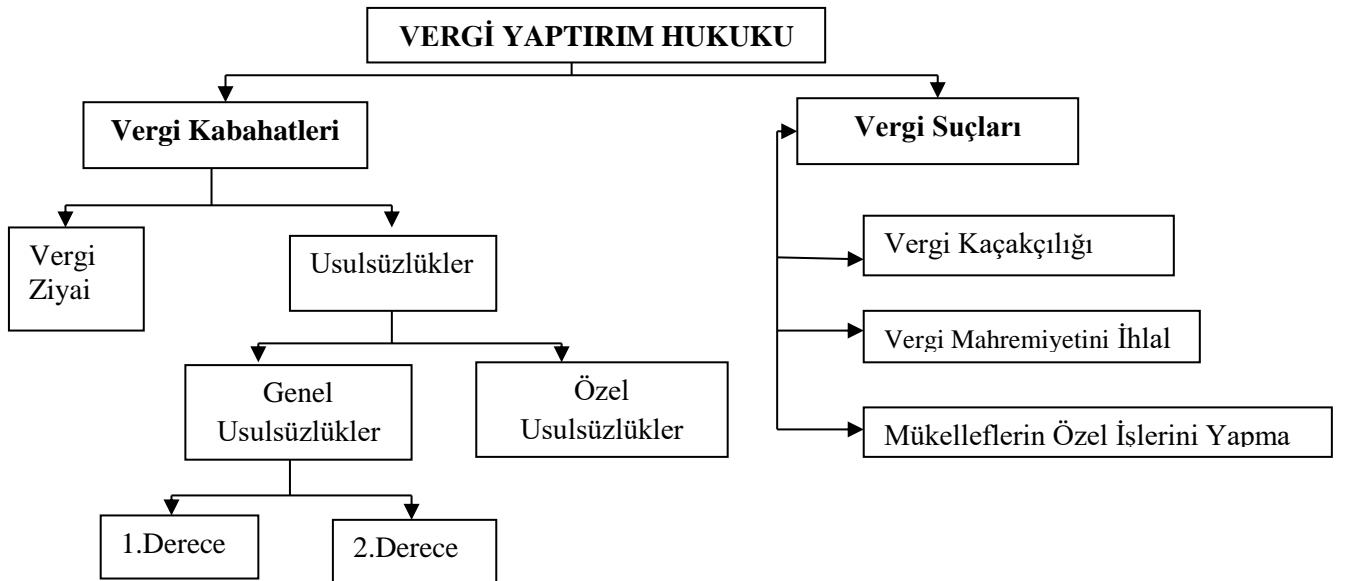
## İKİNCİ BÖLÜM:

### VERGİ YAPTIRIM HUKUKU

#### 1. Vergi Yaptırım Hukukunun Kapsamı

Vergi hukuku, kanunlarla konularak belli bir tutardaki paranın vatandaştan alınarak devlete aktarılması sürecini düzenleyen ve kanunla doğan borç-alacak ilişkisini, emir ve yasakları inceleyen hukuk dalıdır. Vergi yaptırım hukuku da; bu ilişkide belirlenmiş olan emir ve yasalara uyulmaması halinde ortaya çıkan kabahat ve suçları ele alıp incelemektedir. Vergi yaptırım hukukunun kapsamına vergi kabahatleri ve vergi suçları girmektedir. Vergilerle ilgili yaptırım hükümleri genel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir. Bu Kanun uyarınca yaptırımlar sadece vergiler değil, resim ve harçlar için de geçerlidir. Vergi Usul Kanunu hükümleri haricinde çeşitli vergilerle ilgili olarak yaptırımları düzenleyen hükümler de bulunmaktadır. Fakat çalışmanın kapsamı bakımından inceleme sadece Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ele alınmaktadır.

**Tablo-1** Vergi Yaptırım Türleri



Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi vergi yaptırım hukukunun kapsamı vergi suçları ve vergi kabahatleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 331-376. maddeleri arasındaki hükümlerde düzenlenen vergi yaptırım hukukunda; hem idari nitelikte yaptırımlar (vergi kabahatleri) hem de adli nitelikteki yaptırımlar (vergi suçları) bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmekle birlikte bu yaptırımları daha iyi anlayabilmek bakımından; vergi kabahatleri ile ilgili Kabahatler Kanunu ve vergi suçları ile ilgili olarak da Türk Ceza Kanunu iyi bilinmelidir. Önceki bölümde zaman zaman açıklamalara konu olmakla birlikte, suç ve kabahat ayrımı kanun koyucunun iradesine bağlı olarak yapılmaktadır. Kısaca vergi suçları ve vergi kabahatleri arasındaki farklar;

- Vergi kabahatlerine ilişkin uygulanan cezalar muhatabın adli siciline işlemezken, vergi suçlarında adli merciler tarafından verilen cezalar sicile işlenir.<sup>104</sup>
- Vergi kabahatleri ve vergi suçları arasındaki zamanaşımı süreleri farklıdır.
- Vergi kabahatleri, vergi inceleme elemanları tarafından hazırlık işlemleri olarak nitelendirilen idari bir süreçlerle ortaya konulup sonucundaki uyuşmazlıklar vergi mahkemelerince çözüme kavuşturulurken, vergi suçları savcılık soruşturmasıyla başlayıp, kovuşturma ve asliye ceza mahkemelerince karara bağlanmakta ve sonuç olarak adli yargı alanında çözüme kavuşmaktadır.
- Vergi suçları sadece kasten işlenebilirken, vergi kabahatleri kural olarak taksirle de işlenebilmektedir.
- Vergi kabahatleri ilgililere "ceza ihbarnamesi" olarak adlandırılan idari bir işlemle bildirilirken, vergi suçları mahkeme kararıyla sonuçlandırılarak bildirilir.

şeklinde özetlenebilir.

## **2. Vergi Usul Kanunu'nun Yaptırım Hukukuna İlişkin Hükümlerinin Geçmişten Bugüne İncelenmesi**

07.06.1949 tarihli ve 5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunu Almanya'dan alınmıştır. 01.01.1961 tarihinde ise, günümüzde halen yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uygulanmaya başlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu zaman içerisindeki ihtiyaçlara, güncellemelere ve değişimlere bağlı olarak kısmi değişikliklere

---

<sup>104</sup> Bilici, 2015: 99.

uğramakla beraber, yaptırım hukukuna ilişkin hükümlerdeki değişiklikler; 30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanunla, 22.09.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunla yapılmış ve son olarak günümüzde halen uygulanmaya devam edilen halini 23.01.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunla almıştır.

## 2.1. 5432 sayılı Kanun Dönemi

İlk Vergi Usul Kanunu sayılabilecek mülga kanunun 312. maddesinde; bu kanuna göre kaçakçılık, kusur veya usulsüzlük yapanların, aynı Kanun'un dördüncü kitabında yazılan vergi cezalarıyla cezalandırılacağı, 324. maddesinde; mükellefin veya sorumlunun sekiz bentte ayrı ayrı sayılan halleri vergiyi kaçırmak kastıyla yaparak vergi ziyana yol açması kaçakçılık olarak tanımlanmıştır. Kanun gerekçesinde de vergi kaçırmak kastı açıklığa kavuşturularak, bir kimsenin miktarı belli veya kabili tespit bir vergi borcunun bulunduğunu ve kanuna aykırı olduğunu bilerek işlediği bir fiille tamamen veya kısmen vergi kaybına vereceğini bilmesi ve vergi ziyasını istemesi şeklinde açıklanmıştır. Aynı zamanda 325. maddede de; kaçakçılık yapan mükelleflerin kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezasının kesileceği öngörülmüştür.<sup>105</sup>

Aynı Kanun'un ilk halinde Türk Ceza Kanunu'na göre cezalandırılacak suçlar; bilgi vermekten kaçınma, 241. maddede düzenlenen vergi inceleme ve kontrolleri ve tahrir sırasında yerine getirilmesi zorunlu ödevleri yerine getirmeme suçu, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu olarak sayılmıştır. Bu suçlara 18.07.1951 tarihli ve 5815 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle hileli vergi suçu eklenmiştir. Yine 5815 sayılı Kanun ile kaçakçılığı düzenleyen 324. maddede değişiklik yapılarak; kaçakçılık mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Aynı zamanda 324. maddede sayılan bentlerden dört tanesindeki fiillerin işlenmesi sonucunda vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılacağı düzenlenmiştir.<sup>106</sup>

<sup>105</sup> Kurtuluş Beyribey, "Vergi Kaçaklığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi", *Danıştay Dergisi*, Sayı:141, 2016, s. 46.

<sup>106</sup> Beyribey, 2016: 47.

## 2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Dönemi

### 2.2.1. Yürürlüğe Girdiği İlk Hali

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlk halindeki sistematığe bakıldığında; 331. maddesinde, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları ile diğer cezalar tabirine yer verilmiştir. Kaçakçılık suçu da 344. maddede; kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. İkinci fıkrada; üç bentte sayılan durumlardan herhangi biri ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde kastın varlığı doğrudan kabul edilmişken, “mükellef veya sorumlunun İtiraz ve Temyiz komisyonlarıyla Danıştay’da kastının mevcut olmadığını iddia ve ispat hakkı” saklı tutularak mükelleflere kastının bulunmadığına yönelik yargı nezdinde hak arama özgürlüğü ve ispat hakkı tanınmıştır.<sup>107</sup> Bu hüküm uygulandığı süreçte Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen kararla; müdafaa hakkının mukaddes haklardan olduğu, kaçakçılık iddiası halinde mükellefe kazai mercilerde kastının mevcut olmadığını ispat hakkı tanınması gerektiğine hükmetmiştir.<sup>108</sup>

Kanun’un ilk halinde vergi cezaları bakımından ise, 5432 sayılı Kanun’da yer alan bilgi vermektan kaçınma, ödevleri yerine getirmeme suçu, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ve hileli vergi suçu tekrarlanmıştır.

### 2.2.2. 2365 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler

Bu kanun değişikliği ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 331. maddesinin ilk haline ilave olarak ağır kusur cezası eklenmiştir. Bu değişikliğin gerekçesi olarak da; vergi ziyana bağlı suçların manevi unsurundaki ağırlığın derecesine göre bir sınıflamaya tabi tutulmaması, suçun kasten işlenmesi dışındaki tüm durumların kusurluluk olarak değerlendirilmesi ve kaçakçılıkla kusur cezası arasındaki büyük farktan dolayı zaman zaman hakkaniyeti zedeleyen sonuçlara yol açma ihtimali olarak gösterilmiştir.<sup>109</sup>

---

<sup>107</sup> Beyribey, 2016: 48.

<sup>108</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 24.01.1961 tarihli ve E:1958/1735, K: 1961/175 sayılı kararı.

<sup>109</sup> Beyribey, 2016: 48.

Kaçakçılık suçunu düzenleyen 344. maddede de bahsedilen Kanunla değişiklik yapılarak, maddede dokuz bent halinde sayılan durumlarda mükellef veya sorumlu tarafından vergi ziyana sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan değişiklikle 344. maddede yer alan durumlardan altıncı bende kadar olanlar 357. maddedeki hileli vergi suçu olarak kabul edilen fiillere karşılık gelmekte, 359. maddede de; ilk altı bentteki fiilleri işleyenler hakkında kaçırılan verginin üç katı tutarında vergi cezasına ilaveten 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezasıyla ve aynı süreyle sınırlı olmak üzere ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrum bırakılacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla değişiklik sonrasındaki durumda 344. maddede yer alan dokuz bendi sınıflandıracak olursak; ilk grup; ilk altı bentteki hileli şekilde vergi ziyana sebebiyet verilen haller, ikinci grup; belli objektif ölçülere bağlı fiil ve durumlar ve üçüncü grup; her ne şekilde olursa olsun, kasten işlenerek vergi ziyana sebebiyet verilmesi halini oluşturmaktadır.<sup>110</sup> Buradaki kastın bulunup bulunmadığını ispat külfeti ise madde gerekçesinden anlaşıldığı üzere mali idareye aittir.

Yukarıda bahsi geçen değişiklikler sonrası, kaçakçılık suçunun varlığından söz edebilmek için kast unsurunun bulunması şarttır. Buradaki kast mükellef veya vergi sorumlusunun vergi kaçırmaya yönelik iradesidir. İlk sekiz bentteki durumlarda zaten fiillerin kendi içlerinde kast unsurunu barındırdığı için, yani kanunen bu fiillerin varlığı halinde kast unsuru da kabul edildiğinden ve bu fiillerin vergi kaçırma iradesi olmadan işlenmesi mümkün olmadığından sekiz bentteki hallerde mali idarenin kastı ispat etmesine gerek yoktur. Bu bentler halindeki durumlarda vergi idaresi vergi sorumlusu veya mükellefin vergi kaçırma iradesine sahip olduğunu ispat etmek zorundadır.

Danıştay Dördüncü Dairesi verdiği 27.06.1986 tarihli ve E:1985/2102, K:1986/2491 sayılı kararında; ilk altı bentte sayılan fiillerin tamamının, faillerinin vergi ödememek veya eksik ödemeye yönelik iradelerine dayanan eylemler niteliği taşıdığı, yedi ve sekizinci bendi ile sonraki fıkralarda bu bentlere atıf yapılarak sayılan durumlarda da; kastın varlığının kanuni karineye bağlandığı, ilk altı bentte sayılan haller neden gösterilerek adına ceza kesilenin, söz konusu eylemin unsurları göz önüne alınarak, ceza kesmeye neden olan eylemin kasten yani bilerek ve isteyerek yapılmadığını, yükümlülerin yedi ve sekizinci bent ile sonraki fıkralarda kanunen varsayılan kastın

---

<sup>110</sup> Beyribey, 2016: 49.



yokluğunu yargı mercileri önünde kanıtlamaları imkânının ortadan kalktığı düşünülmemeyeceğine hükmederek yukarıda açıklanan noktalara temas etmiştir.<sup>111</sup>

Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından verilen E:1994/3803, K:1995/4318 sayılı kararda yapılan detaylı açıklamalar 344. maddesinde yapılan değişiklik sonrasındaki durumu anlamamıza biraz daha yardımcı olacaktır. Kararda; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde 2365 sayılı Kanun'un 58. maddesiyle yapılan değişiklik sonrasında; mükellefler veya sorumlular tarafından maddede dokuz bent halinde sayılan nedenlerden biriyle vergi kaybına sebebiyet verilmesi halinin kaçakçılık cezası kesilmesini gerekli kılan davranışlar olarak gösterildiği, anılan maddenin ilk altı bendinde açıklanan hallerin tümünün faillerin vergi ödememesi veya noksan vergi ödemeye yönelik idari davranışları olduğu; yedi ve sekizinci bent ile sonraki fıkralarında sayılan hallerin varlığı halinde idarece kaçakçılık cezasının kesileceğinin öngörüldüğü, Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler ve gerekse vergi hukukunun genel ilkelerine göre, tarhiyat aşamasında tarh edilen vergiye esas alınan gelirin sağlandığının ve kesilen cezayı gerektiren hallerin varlığını kanıtlanması zorunluluğunun vergi idarelerine düşen bir görev olduğu, oysa 344. maddede yapılan değişiklikle, maddenin ilk sekiz bendinde sayılan durumların varlığı halinde mükellef veya sorumluların vergi ziyana sebebiyet veren davranışlarında kasıtlarının varlığının vergi idarelerince araştırılarak ispatlanması yükümlülüğünün kaldırıldığı, yani anılan bentlerde açıklanan şekilde vergi kaybına sebebiyet verilmesi hali söz konusu ise tarhiyata kaçakçılık cezası kesileceği, ancak mükellef veya sorumlular tarafından açılacak bir davada, kast unsurunun var olmadığının ispatı halinde kaçakçılık cezasının, şartları var ise ağır kusur veya kusura dönüşebileceği, başka bir ifade ile söz konusu değişiklikle kastın varlığı konusundaki ispat külfetinin yer değiştirdiği, aksi anlayışın vergi hukukunda uygulanan ceza ilkelerine ve kaçakçılık cezasının genel tanımına aykırı düşeceği, kanun koyucunun söz konusu değişiklikle, genel esaslara aykırı bir düzenleme getirdiğinin söylemenin mümkün olmadığı, esasen ceza kesmeye ilişkin idari işlemin hukuka uygunluk denetiminin yapılabilmesi yargı yerlerince böyle bir araştırma ve değerlendirme yapmasını zorunlu kıldığı sonucuna ulaşılmıştır.<sup>112</sup>

---

<sup>111</sup> Beyribey, 2016: 50.

<sup>112</sup> Beyribey, 2016: 50-51.

### 2.2.3. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler

22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle yine 344. maddede önemli değişiklikler yapılmıştır. Öncelikle madde başlığı "Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası" şeklinde değiştirilmiş, vergi suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verme şeklinde tanımlanmış, vergi ziyayı suçu işleyenlere *bir kat* (Bu ibare Anayasa Mahkemesi'nin 06.01.2005 tarihli ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararıyla iptal edilmiştir.) vergi ziyayı cezası kesileceği...vergi ziyayı cezasına 359. maddede yazılı fillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat... olarak uygulanacağı düzenlenmiştir. Ayrıca Dördüncü Kitabın Üçüncü Bölüm başlığı "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları"; 359. madde başlığı da "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" olarak değiştirilmiştir. Maddede; defter ve kayıtlarda hile yapanlar, gerçek dışı veya konuyla ilgisi olmayanlar adına hesap açanlar, vergi matrahını azaltmaya yönelik olarak başka defter veya kayıt ortamlarında hesapları izleyenler ile defter ve belgeler ile ibrazı zorunlu diğer kayıt ortamlarını gizleyenler hakkında 6 aydan 3 yıla; defter, kayıt ve belgeleri tahrif eden veya belgelerin aslının ya da örneğinin sahtesini düzenleyenler, temin eden veya kullananlar hakkında 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezasına hükmolunacağına yönelik değişiklikler yapılmıştır.<sup>113</sup>

### 2.2.4. 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi yaptırım hukuku çerçevesinde incelenen maddelerinin günümüzde uygulandığı son şeklini 23.01.2008 tarihli ve 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarında Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile almıştır.

Ülkemizde temel kanunların güncellenmesi, dilinin daha anlaşılabilir hale getirilmesi, modern hukuk anlayışlarına yakınlaşması ve Avrupa Birliği müktesebatına uygun hale getirilmesi amacıyla başlatılan uğraşlar sonucunda 01.03.1926 tarihli ve 765 sayılı Türk Ceza Kanunu yerine 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu yürürlüğe girmiş ve 765 sayılı Kanun döneminde suç

---

<sup>113</sup> Beyribey, 2016: 52.

olarak düzenlenen kabahatler de suç olmaktan çıkarılarak 5326 sayılı Kabahatler Kanunu uygulamaya konulmuştur.

Bu doğrultuda, vergi kamu düzenini koruyan vergi kabahatleri daha çok idari ceza sorumluluğunu öngördüğü ve aynı zamanda idari para cezası verilebilmesi için kişinin en azından taksire dayalı kusurunun bulunduğunu göz önüne alırsak, Kabahatler Kanunu tüm kabahatler için çerçeve kanun niteliğinde olduğundan vergi kabahatlerini de kapsamaktadır.

Ceza hukukundaki suç ve kabahat ayrımının artık ayrı ayrı kanunla yapılması anlayışı doğrultusunda 5728 sayılı Kanun'un 275. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun suç ve kabahat sistematüğinde de değişiklikler yapılmıştır. "Vergi Ziyai Suçu" başlığındaki "Suç" ibaresi metinden çıkarılmış, üçüncü bölüm başlığı "Suçlar ve Cezalar" şeklinde değişmiş, aynı zamanda 367. maddesinin son fıkrası; "*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 mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.*" hükmü eklenmiştir.

### **3. Vergi Kabahatleri ve Cezaları**

#### **3.1. Vergi Ziyai Kabahati ve Cezası**

##### **3.1.1. Tanım ve Kavram**

Vergi hukukuna özgü bir terim olan vergi ziyai kavramı sözlükte; "*Vergi mükelleflerinin işlemlerde yaptıkları eksiklikler ve gecikmeler sebebiyle vergi kaybına neden olması, vergi kaçırmaya girişmesi*"<sup>114</sup> şeklinde tarif edilmiştir.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde de hangi durumlarda vergi ziyai oluşabileceğine dair belirlemeler yapılmıştır. Buna göre, birinci fıkrada; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik olarak yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, ikinci fıkrada; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin

<sup>114</sup> Vergi Ziyai, (Erişim) <https://www.turkcesozlukler.com/vergi-ziyai-nedir-ne-demek>, 30.03.2018.

noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin vergi ziyasını oluşturacağı belirtilmiş, üçüncü fıkrada da, birinci ve ikinci fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi, tamamlanması veya haksız iadenin geri alınmış olmasının ceza uygulanmasına mani olmayacağı düzenlenmiştir. Vergi ziyayı kabahatinde her zaman bakması gereken esas kriter vergi kaybına sebebiyet verilmesidir. Bu özellik nedeniyle vergi ziyayı kabahati bir netice suçudur. Netice suçu olmasının doğal sonucu olarak da ağırlığı ne olursa olsun fiil hazineye aktarılacak olan vergide bir kayba yol açmıyorsa vergi ziyayı kabahatinden bahsedilemez. Vergi kaybına yol açılması vergi ziyayı kabahatinin oluşması için yeterli sayılması, mükellef veya sorumlunun bu fiili gerçekleştirmesinde kastının olup olmadığının önemsiz olduğu sonucunu doğurmaktadır. Yani bu kabahatin gerçekleşmesi için failin kasten hareket etmesine gerek yoktur. Taksirle hareket etmesi bile yeterlidir. Ancak sorumlu veya mükellefe izafe edilebilecek bir kusur yoksa cezalandırılması mümkün değildir.<sup>115</sup> Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesindeki mücbir sebep hallerinde kusur ortadan kalkması nedeniyle ceza verilememektedir.

341. maddede yer alan vergi ziyayı kabahatinin ortaya çıkabileceği temel durumlar, verginin eksik tahakkuku, verginin geç tahakkuku ve verginin haksız yere geri verilmesidir.<sup>116</sup>

Vergi ziyayı kabahati sadece vergi sorumlusu veya mükellefi tarafından işlenebileceğinden özgü suç niteliğindedir. 341. maddede sayılan birden fazla hareketle vergi ziyasına sebebiyet verilebilmesi de vergi ziyayı kabahatinin serbest hareketli bir kabahat olduğunu ortaya koymaktadır.<sup>117</sup>

Ayrıca zamanaşımı ve diğer sürelerin tespit edilebilmesi bakımından önemli olan bir nokta da vergi ziyasının meydana geldiği tarihte kabahatin işlenmiş sayılacağı hususudur. Örneğin, sahte fatura kullanımından kaynaklanan bir vergi ziyayı kabahati, sahte olan faturanın defter ve kayıtlara işlendiği tarihte değil, vergi kaybına sebep olunan söz konusu verginin beyan edilmesi gereken son günde işlenmiş kabul edilecektir.<sup>118</sup>

Vergi ziyayı kabahatiyle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine göre farklı fiiller için farklı miktarda cezalar öngörülmektedir. Bu fiillere karşılık

---

<sup>115</sup> Şenyüz, 2017: 129.

<sup>116</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2017: 238.

<sup>117</sup> Şenyüz, 2017: 88-89.

<sup>118</sup> Gündüz, 2011: 37.

uygulanan ceza miktarlarına göre hafif, orta ve ağır nitelikli cezalar olarak kategorize etmek mümkündür. Çalışmanın daha anlaşılabilir olabilmesi bakımından kanundaki sistematığe göre açıklanması daha yararlı olacaktır.

### **3.1.2. Vergi Ziyana Sebep Olan Fiiller**

#### **3.1.2.1. Ağır Nitelikli Fiiller**

Bu sınıftaki fiiller 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrasına göre cezalandırılmaktadır. Hükme göre, 359. maddede yer alan sebeplerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde fiilleri gerçekleştirenlere üç kat, fiillere iştirak edenlere de bir kat oranında vergi ziyayı cezası uygulanacaktır.

##### **3.1.2.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak**

Vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülükleri, ticari ilişkileri, ekonomik hareketleri ve planlamaları gibi durumlar muhasebe standartları çerçevesinde yapılabilmektedir. Teknik bir uzmanlık gerektiren muhasebe ve hesap işlemlerinde kasıtlı olarak aldatma veya yanıltma yoluyla mükellef veya sorumluların, hazineye aktarılacak olan verginin görünürde daha az olmasına yönelik işlemlerle vergi ziyana yol açması hali hesap ve muhasebe hilesi olarak tanımlanabilir. Hesap ve muhasebe hilesine ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir tanım yer almamaktadır. Günümüz teknolojisiyle hesap ve muhasebe hilesine zemin oluşturabilecek yöntemlerin belli bir kalıba konulması mümkün olmadığı için böyle bir tanımın yapılması da zaten mümkün değildir. Ancak Vergi Usul Kanunu 215 ve devamı maddelerde defter, kayıt ve hesap durumuna ilişkin işleyiş yer almaktadır.

Vergi ziyana yol açan bu fiilde hilenin varlığı halinde uygulanacak ceza ağır nitelikli olmaktadır. Zira hata sonucunda hesap ve muhasebe işlemleriyle bir takım farklılıklar doğuyorsa zaten kanun belli koşullarda hatanın giderilmesine icazet vermektedir. Önemli olan hilenin varlığının tespit edilerek ortaya konulabilmesidir. Her işlemi hata olarak değerlendiremeyeceğimiz gibi hile olarak da kabul edemeyiz. İşlemlerdeki yanlışlık her zaman, herkes tarafından yapılabilecek ve kolayca fark edilebilecek durumda ise burada bilinerek yapılan ve idareyi aldatmaya yönelik bir davranış olmadığı, dolayısıyla da hata ile yapıldığı sonucuna ulaşılabilecektir. Buna

karşılık, gerçekleştirilen işlemin esas mahiyetinin ortaya çıkmasını zorlaştırmak amacıyla doğal olmayan bazı yöntemlere başvurulması sonucunda durumun ilk bakışta fark edilmesi güçleştirilmişse ve ortaya çıkarılabilmesi için özel uzmanlık ve çaba gerekiyorsa hileli davranışların varlığından söz edilebilir.<sup>119</sup>

Uygulamada görülen bazı hesap ve muhasebe hilesi durumlarına örnekler aşağıdaki gibidir<sup>120</sup>:

- Kasada fiilen para olmamasına karşın var gibi gösterilmesi
- Gerçekte olmayan dönem sonu stoklarının var gibi gösterilmesi
- Gelir kayıtlarının düşük, gider kayıtlarının yüksek gösterilmesi sonucunda ödenecek verginin düşük çıkarılması
- Yapılan satışların bağış gibi gösterilmesi
- Gelirlerin avans gibi gösterilmesi
- Kasa hesabının gerçek durumu yerine kaydi durumunun dikkate alınması
- Kredi faizlerinin daha yüksek gösterilmesi

### **3.1.2.1.2. Gerçekte Olmayan veya Farklı Kişiler Adına Hesaplar Açmak**

Adına işlem yapılan kişilerin vefat etmesi veyahut gerçekte hiç bulunmayan kişiler adına iş ve işlemler yapılması hali ile gerçekte var olmakla birlikte hesap ve defterde yer alan işlemlerle hiçbir ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması durumudur. Örnek olarak, hayali bir kişinin alacaklı veya borçlu olarak gösterilmesi veya hayatta olan ama alacak veya borç ilişkisine taraf olmayan kişiler adına hesap açılması gösterilebilir.<sup>121</sup> Vergi ziyana yol açan bu durumun da özünde yine hileli davranışlarla hazineye aktarılacak olan verginin kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.

### **3.1.2.1.3. Çift Defter Tutma**

Defter tutma zorunluluğu bulunan mükellefin, vergi kanunlarına göre tasdik ettirdiği ve tuttuğu deftere kaydetmesi gereken hesap ve işlemlerini vergi matrahını azaltmak amacıyla farklı defter, kayıt veya ortamlarda tutması durumunda vergi ziyayı ortaya

<sup>119</sup> Şenyüz, 2017: 92. ve Candan, 2010: 66.

<sup>120</sup> Şenyüz, 2017: 93.

<sup>121</sup> Şenyüz, 2017: 94.

çıkılmaktadır. Çift defter tutma kabahatinden bahsedebilmek için öncelikle iki defter bulunması gerekmektedir. Birinci defter zorunlu tutulması gereken defter, ikincisi ise matrahın azaltılması sonucunu doğuracak kayıtların yer aldığı defterdir. Ayrıca vergi ziyayı cezası, matrah farkının ikinci defter veya ortamdan çıkarılarak bulunması sonucunda bulunan tutara göre kesilecektir.

#### **3.1.2.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek**

Bozmak, orijinalinden farklı hale getirmek veya aslını değiştirmek anlamına gelen tahrifat yoluyla mükellefler veya sorumlular, vergisel süreçlerle ilgili defter, kayıt veya belgelerde yer alan gerçek bilgi, yazı veya rakamlar üzerinde oynama yaparak gerçeğe aykırı bir duruma yol açabilmektedirler. Gizleme ise, gerçekte varlığı sabit olan bir takım bilgi, belge veya defter gibi kayıtların vergi incelemesi sırasında usulüne uygun olarak istenilmesine karşın yetkili kişilere ibraz edilmemesi halinde söz konusu olabilmektedir.

Defter, belge veya kayıtların tahrifatı durumunun ortaya çıkabilmesi için, tahrifatın Vergi Usul Kanunu'nda öngörülmüş olması ve tahrifatı gerçekleştirdiği iddia edilen mükellefin tutması zorunlu bir defter, belge veya kayıt olması gerekmektedir.<sup>122</sup> Söz konusu veriler üzerinde bozma, kalem oynatma, kazıma, silme, çizme, karalama, yapılarak içeriğinde yer alan bilgilerin yanıltma veya aldatma amacıyla değiştirilmesi tahrifat sonucunu doğurur.

Gizleme fiili bakımından ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesi uyarınca mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterleri ve vesikalari işlemlerin yapıldığı yıldan sonraki takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle muhafaza etme zorunlulukları bulunmaktadır. Bu yönüyle bir mükelleften veya sorumludan beş yıllık saklama yükümlülüğü süresince vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından en az on beş gün süre verilerek talep edilmesi halinde ibraz edilmez ise gizleme nedeniyle vergi ziyayı cezasına maruz kalabilecektir. Fakat defter belge ibrazında beş yıl süreyle muhafaza yükümlülüğünün tek istisnası Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde mahkemeden zayı belgesi alınması halinde mücbir sebep nedeniyle mükellef veya sorumlu bu yükümlülüğünden kurtulabilecek ve dolayısıyla gizleme nedeniyle yaptırıma tabi tutulamayacaktır.

---

<sup>122</sup> Şenyüz, 2017: 98.

### **3.1.2.1.5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak**

Bu tür fiillerde, aslında ortada vergisel sonuç doğuran bir hukuki işlem bulunmaktadır. Ancak belge içeriğinde yer alan mal veya hizmet ile gerçekleşen durum bir takım amaçlarla farklı gösterilmektedir. Belge düzenlendikten sonra üzerinde oynama yapılarak içeriği değiştirilirse yanıltıcı belge değil tahrifat durumu ortaya çıkar. Yanıltıcı belgede miktar, tür, fiyat gibi unsurlar gerçeğinden farklı yazılmaktadır ve sahte faturadan farkı ise gerçekte bir ilişki vardır. Örneğin, inşaat işiyle uğraşan bir şirketin gerçekte 500 çuval çimento almasına karşın, faturada 800 çuval göstermesi halinde yanıltıcı belge söz konusu olacaktır.

### **3.1.2.1.6. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek**

Ülkemiz vergi sistemi temelde beyan esasına dayandığı için vergisel yükümlülüklerin tespiti veya ispatı gibi durumlar ancak mükellef veya sorumlunun defter, belge veya kayıtlarıyla teyit edilebilmektedir. Bu amaçla oluşturulan bir sistemdeki verilerin ortadan kaldırılması mekanizmayı tamamen etkileyebileceği düşünüldükçe ağır yaptırımlar öngörülmüştür. Yok etmek kavramı her kayıt, belge ve bilgi için farklı bir şekilde tezahür edebilir. Dijital ortamda tutulan bir verinin, tekrar erişilemeyecek bir şekilde silinmesi, defter veya belgenin yakılması, yırtılması sonucunda kısmen veya tamamen maddi varlığı ortadan kaldırılması yoluyla ispat aracı olarak kullanılması imkânsız hale getirilmektedir. Belirtmek gerekir ki, kanunen tutulması zorunlu olmayan bir defter, belge veya kaydın yok edilmesi veya muhafaza yükümlülüğü olan beş yıllık süre geçtikten sonra yok edilmesi durumunda vergi ziyayı sonucu doğmaz.

### **3.1.2.1.7. Defter Sayfalarını Koparmak**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 218. maddesinin ikinci fıkrasında; defter sayfalarının ciltten koparılamayacağı ve yırtılamayacağı açık ve net bir şekilde belirtilmiştir. Önceki başlıkta açıklanan yok etmeden farkı ise, defterin tamamen değil sadece belirli sayfalarının koparılmasıdır. Doktrinde; koparılan sayfaların yok edilmeyip, vergi incelemesi sırasında, defterlerle beraber veya ayrı olarak sunulması halinde vergi ziyayı cezasının uygulanmaması gerekeceği görüşü yer



almaktadır. Kanun'un gerek 218. maddesi gerekse 359. maddesi bu konuda katı bir tutum sergilemekle birlikte, hayatın olağan akışı çerçevesinde bir anlık insan davranışıyla bile defter sayfasının yırtılabilmesi de mümkündür. Defterle birlikte ibraz edilmesi hali kabul edilebilir bir durumdur, fakat ayrı bir şekilde ibrazı kanaatimizce kabul edilmemelidir. Hata ile koptuğu iddia edilen bir sayfanın asıl defterinden ayrı bir şekilde tutulması iyi niyetle açıklanamaz. Örneğin, bir vergi incelemesinden önce inceleme elemanı belki fark etmez diyerek defter sayfasını koparan bir mükellefin, durumun fark edilmesi üzerine sonradan defter sayfasını ibraz ederek vergi ziyayı cezasından kurtulması vergi adaletini olumsuz etkileyebilecektir.

#### **3.1.2.1.8. Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak**

Sahte belgenin tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Uygulamada çok farklı görünüm şekilleri ile sahte fatura (naylon fatura) olgusuna rastlanılmaktadır. Belge görünürde şekil bakımından tüm unsurları haizdir. Ancak belgenin özünde yer alan ekonomik faaliyet veya ilişki hiç gerçekleşmemektedir.

Mükellefin gerçekte vergi dairesinde kaydı olmayan (hayali) kişi adına belge basarak kullanması, mükellefin daha önce ticari bir ilişkisi bulunan kişinin faturalarını taklit etmesi, belgenin yetkisiz kişi tarafından bastırılarak kullanılması, sadece sahte fatura düzenleyerek satmak amacıyla tesis ettirilen paravan (göstermelik) mükellefiyetler, mal veya hizmetin başkasından faturanın başkasından alınması gibi durumlar uygulamada en sık karşılaşılan sahte fatura yöntemleridir.

Uygulamada bir belgenin sahte olduğuna yönelik tespitler yapılırken yargı mercilerinin ve vergi idarelerinin değerlendirmeleri sonucunda ortaya çıkan durumlar; milyonlarca alım veya satımı olan bir firmanın işyerinin adresinde bulunamaması, hizmet sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın sigortalı çalışanın bulunmaması, fatura içeriğindeki tutarlarla gerçek sermaye veya kapasitenin uyumsuz olması, göstermelik ödemeler haricinde genel olarak ödemelerinin nakit yapılması, usulüne uygun olarak talep edilmesine karşın defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi, faaliyetinin fiilen sona erdiği tarihten sonra da düzenlenen faturalara rastlanması, katma değer vergilerinin sürekli devretmesi veya çok küçük ödenecek

rakamlar çıkması ve buna rağmen de hiçbir verginin ödenmemesi, düzenlenen belgelerin işgal konusuyla örtüşmemesi sahte belge konusunda karine teşkil etmektedir.

#### **3.1.2.1.9. Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Kullanmak**

Mükelleflerin veya sorumluların ekonomik işlemler silsilesinin daha kolay takip edilebilmesi, kontrol altında tutulabilmesi ve denetim sağlanabilmesi bakımından kullanılan belgelerin yetkilendirilen ve anlaşmalı matbaalarca basılması gerekmektedir. Bu vergisel sonuçlar bakımından bir geçerlilik şartıdır. Eğer anlaşmalı matbaaca basılan bir belge değil de farklı yollarla temin edilen bir belge üzerinde yazılı işlemler varsa bunlar vergi hukuku bakımından geçersizdir ve doğrudan vergi ziyasına sebebiyet vermektedir.

#### **3.1.2.2. Orta Nitelikli Fiiller**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyasına sebebiyet veren durumlar özellikle orta nitelikli olarak adlandırılmasa da ağır nitelikteki fiiller ve hafif nitelikteki fiillerin haricinde kalan tüm haller orta niteliktedir. Önceki başlıkta açıklanan ağır nitelikli fiiller ve bir sonraki kısımda üzerinde durulacak olan hafif nitelikli fiiller dışında kalmasına rağmen vergi ziyayı sonucunu ortaya çıkaracak haller bu başlık kapsamına girer.

Beyannamenin hiç verilmemesi, beyannamenin süresinde verilmesine karşın matrahın eksik bildirilmesi, ailevi durumlarla ilgili yanlış bilgi vermek, vergiye tabi matraha ulaşırken fazla indirim yapmak, randıman hesabına dayalı hesap yapmak gibi fiiller bu kategoriye örnek verilebilir.<sup>123</sup>

#### **3.1.2.3. Hafif Nitelikli Fiiller**

Bu kategorideki fiiller Kanun'da çeşitli bölümlerde yer almaktadır. Özellikle uygulamada en sık karşılaşılan durum, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin son fıkrasında yer alan; vergi incelemesine başlanmadan ve mükellefin veya sorumlunun

---

<sup>123</sup> Şenyüz, 2017: 116.

takdir komisyonuna sevk edilmeden önce kanuni süresi geçtikten sonra beyanname vermesi durumudur. Kanun koyucu henüz hakkında bir işleme başlanmamış olan mükellefi korumak ve gözetmek adına bir kat olarak uygulanması gereken vergi ziyai cezasını %50 oranında uygulanacak şekilde belirlemiştir. Bir kat yerine yarı oranında artırılması nedeniyle de çalışmamızda beyannamenin sonradan verilmesi fiili hafif nitelikteki fiil olarak incelenmiştir.

Öte yandan hafif nitelikte sayılabilecek diğer fiiller de; 1/5 oranında vergi ziyai cezası uygulanan izaha davet (VUK 370. madde) ve 1/2 oranında vergi ziyai cezası uygulanan örtülü kazanç dağıtımı (KVK 13/8) fiilleridir.<sup>124</sup>

### 3.1.3. Vergi Ziyai Kabahatine Uygulanacak Ceza

Vergi ziyai söz konusu olması halinde uygulanacak ceza oranları farklı farklı olmakla birlikte usulsüzlük cezaları gibi nispi veya maktu olmakla birlikte her yıl değişmemektedir. Temel olarak vergi ziyai cezaları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde belirlenmiştir. Öncelikle ziyaa uğratılan verginin aslının bulunması gerekir. Daha sonra vergi ziyai kabahatinin temel cezası ziyaa uğratılan verginin bir katı oranındadır. Ziyaa sebebiyet veren fiil ağır nitelikte sayılan fiillerden ise vergi aslının üç katı oranında ceza uygulanacaktır. Eğer hafif nitelikte bir fiil varsa, hafif nitelikteki fiile ilişkin düzenlemede yer alan oranda vergi aslı üzerinden hesaplama yapılacak ve vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinin dördüncü fıkrasında; gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacağı, aksi bir durumun sonradan tespit edilmesi halinde aradaki farkın re'sen veya ikmalen tarh edileceği, bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi ziyai cezasının %25 nispetinde uygulanacağı hükmü hafif nitelikteki fiile örnektir.

Davacı şirketin bazı giderlerini amortisman yoluyla gider göstermek yerine doğrudan gider göstermek suretiyle kurum kazancını düşük çıkararak ödenecek kurumlar vergisinin düşük hesaplanması sonucunda bir kat oranında vergi ziyai cezası uygulanması olayında mahkeme uygulanan ceza miktarının hukuka uygun olduğuna

---

<sup>124</sup> Şenyüz, 2017: 115.

hükmetmesi orta nitelikli fiillere uygulanacak ceza oranının bir kat vergi ziyayı cezası olduğuna bir örnektir.<sup>125</sup>

Davacı şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden, ihtilaf konusu dönem için talep edilen yasal defter ve belgelerini ibraz etmediğinden bahisle 2010 yılının bazı dönemlerine ilişkin olarak üç kat vergi ziyayı cezası uygulanması olayında mahkeme, davacı şirketin yasal defter ve belgelerinin usulüne göre talep edilmesine karşın defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi fiilinin sabit görülmesi nedeniyle davanın reddine karar vermiştir.<sup>126</sup> İncelenen bu karar da ağır nitelikli fiiller karşılığında üç kat oranında vergi ziyayı cezası uygulanmasına bir örnek teşkil etmektedir.

### **3.2. Usulsüzlük Kabahati**

Usulsüzlük kavramı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesinde; vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlanmıştır. Aşağıda açıklanacak olan genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük hallerinde kanun koyucu, başka kabahat ve/veya suçla birlikte veya da tek başına meydana gelip gelmediğinden bağımsız olarak usulsüzlük fiilini cezalandırma yoluna gitmiştir. Yani bir fiil tek başına usulsüzlük oluşturabileceği gibi tek bir fiil hem usulsüzlük, hem vergi ziyayı hem de vergi suçu oluşturabilecektir. Böyle bir durumda uygun bir içtima düzenlemesi varsa o dikkate alınır. Usulsüzlüğün oluşması için kanunda yer alan fiillerin ihlal edilmesi yeterlidir. Ayrıca usulsüzlük için kast da aranmamaktadır.<sup>127</sup>

#### **3.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahati**

Genel usulsüzlük kabahatiyle yaptırıma bağlanan davranış, 351. maddede yer aldığı üzere şekle ve usule ilişkin kuralların ihlalidir. Bu maddede yer alan zarar, parasal bir zarardan ziyade vergisel idari düzenin bozulmasına yol açabilme tehlikesi veya bu tehlikeye zemin oluşturmasına yönelik bir zarardır.<sup>128</sup>

<sup>125</sup> Trabzon Vergi Mahkemesi'nin 27.05.2016 tarihli ve E:2016/189, K:2016/338 sayılı kararı.

<sup>126</sup> Trabzon Vergi Mahkemesi'nin 30.12.2015 tarihli ve E:2015/261, K:2015/746 sayılı kararı.

<sup>127</sup> Kırbaş, 2015: 169.

<sup>128</sup> Şenyüz, 2017: 139.

### 3.2.1.1. Birinci Derece Genel Usulsüzlükler

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresi içerisinde verilmemiş olması,
- Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerden hiçbirinin tutulmaması,
- Defter, kayıt ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesine olanak vermeyecek derecede eksik, usulsüz veya karışık olması,
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- Onayı zorunlu olan defterlerden herhangi birinin, yasal süreleri dolduktan itibaren bir ay geçmesine rağmen tasdik ettirilmemesi,
- Kanun'da yer alan kayıt nizamına riayet edilmemesi,
- Çiftçilerin usulüne uygun yapılan davete icabet etmemesi halleri birinci dereceden genel usulsüzlük kabahatine yol açmaktadır.

### 3.2.1.2. İkinci Dereceden Genel Usulsüzlükler

- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin süresinin sonundan başlayarak 15 günlük süre içerisinde verilmesi,
- Vergi kanunlarında yer alan işe başlama haricindeki yazılı bildirimlerin zamanında yapılmaması
- Ekim veya sayım beyannamelerinin usulüne uygun yapılmaması,
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçmesine rağmen alınmaması,
- Onaylanması zorunlu olan defterlerin onay işlemlerinin süresinin sonundan itibaren bir ay içerisinde yaptırılması,
- Beyanname, bildirim, evrak veya belgelerin mevzuatta yer alan şekil ve içeriğe uygun olmaması,
- Bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi durumları da ikinci dereceden usulsüzlük cezasına yol açmaktadır.

### 3.2.1.3. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Cezası

Genel usulsüzlük kabahatinin cezası, Kanun'un 352. maddesindeki hüküm uyarınca derecesine ve Kanun'un sonunda yer alan ekli cetvele göre değişmektedir. Çalışmanın konusu bakımından önem arz eden bir durum, Kanun'un mükerrer 414. maddesinin birinci fıkrasıyla Kanun'a ekli cetveldeki ceza miktarının değiştirilmesi yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilmiş olmasıdır. Bu düzenleme cezada kanunilik ilkesinin genel usulsüzlük cezası bakımından da mutlak olmadığını, Bakanlar Kurulu'na genel düzenleyici işlemler aracılığıyla cezaların miktarında değişiklik yapma yetkisinin verildiğini göstermektedir.

Genel usulsüzlük kabahatine yol açan fiilin re'sen takdiri gerektirmesi durumunda, yukarıdaki tabloda yer alan ceza miktarı 352. madde gereğince iki kat olarak uygulanması gerekmektedir.

**Tablo-2<sup>129</sup>** Genel Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Cetvel

MÜKELLEF TÜRÜ	BİRİNCİ DERECE GENEL USULSÜZLÜKLER	İKİNCİ DERECE GENEL USULSÜZLÜKLER
	01.01.2019'dan itibaren geçerli tutar (TL)	01.01.2019'dan itibaren geçerli tutar (TL)
Sermaye şirketleri	148,00	80,00
Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	90,00	45,00
İkinci sınıf tüccarlar	45,00	21,00
Yukardakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	21,00	12,00
Kazancı basit usulde tespit edilenler	12,00	5,70
Gelir vergisinden muaf esnaf	5,70	3,20

### 3.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahati

Kanun'da yer alan sistematikte usulsüzlük kabahatinde ikili bir ayrıma gidilmiştir. Önceki başlık altında açıklanan genel usulsüzlük kabahatleri kanuni bir ibare

<sup>129</sup> Usulsüzlük cezalarına ait cetvel, (Erişim) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, 26.06.2019.

olmayıp, öğretide özel usulsüzlük cezaları dışında kalan usulsüzlük cezaları olduğundan daha kolay anlaşılabilmesi açısından bu yola gidilerek genel usulsüzlük olarak adlandırılmıştır. Özel usulsüzlük kabahatleri üst kavram olan usulsüzlüklerle ilgili Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesindeki tanımdaki gibi vergi kanunlarında yer alan şekle ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesidir. Fakat genel usulsüzlük kabahatinden farkı, vergi kaybına yol açma noktasında daha ağır bir ihlal ihtimalini doğurmasıdır. Kanun koyucu tarafından ekstra bir ehemmiyetle detaylı olarak düzenlenen özel usulsüzlük fiilleri bir nevi genel usulsüzlük kabahatinin daha ağır yaptırımlara tabi tutulmuş nitelikli hali olarak görülmektedir.<sup>130</sup>

Özel usulsüzlük kabahatine neden olan fiiller Kanun'un 353, 354, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde ayrıntılı olarak sayılmış ve her fiile uygulanacak yaptırım da hükmün içerisinde kendini bulmuştur. Bu kabahatin yaptırımları tek tip olmayıp, fiiline göre nispi veya maktu olarak belirlenmektedir. Eleştiri getirilecek bir konu, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414. maddesi uyarınca cezaların miktarını yarısına kadar artırabilme veya yarısına kadar düşürebilme, maktu cezaların sınırlarını da iki katına kadar artırma veya yarısına kadar indirebilme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kanunilik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir. Gerekçesi ise, Anayasa'da Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, verginin kendisine ilişkin muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin değişiklik yapılması konusundadır. Vergi aslına ilişkin verilen yetkinin, vergi kabahat ve suçlarına ilişkin teşmil edilebilmesi şeklindeki yaklaşım kanunilik ilkesini zedelemektedir.<sup>131</sup> Ceza miktarlarının, her yıl önceki yıla ilişkin olarak yeniden değerlendirilmesinde artırılmasında bir beis bulunmamaktadır.

Özel usulsüzlük kabahatine neden olan fiiller ve cezaları:

- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri almak ve düzenlemek zorunda olanların her birine, her bir belge için 240,00 liradan aşağı olmamak üzere meblağ farkının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu fiille ilgili kesilecek ceza bir takvim yılı içerisinde toplam 120.000 lirayı geçemez. (Vergi Usul Kanunu m. 353-1) Kanun hükmündeki belgelerin sınırlı sayıda olduğuna dikkat edilmelidir.

---

<sup>130</sup> Şenyüz, 2017: 162.

<sup>131</sup> Şenyüz, 2017: 163.

- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığı'nca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin Kanun'un 227. maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240,00 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu fiille ilgili kesilecek ceza, her bir belge türüne göre toplam 12.000,00 lirayı, bir takvim yılı içerisinde toplam 120.000,00 lirayı geçemez. (Vergi Usul Kanunu m.353-2)
- Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin 1-5 bentleri arasında sayılanlar dışındaki kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından tespit edilmesi halinde; Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin ikinci bendinde sayılan ceza tutarının beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. (Vergi Usul Kanunu m. 353-3)
- Günlük kayıt mecburiyeti getirilen defterlerin iş yerinde bulundurulmaması, günü gününe kayıt tutulmaması, yoklama veya incelemeye yetkili olanlara istenildiğinde ibraz edilmemesi, vergi levhası ile ilgili yükümlülüklere riayet edilmemesi halinde her bir tespit için 240,00 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. (Vergi Usul Kanunu m. 353-4)
- Muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması halinde 5.700,00 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. (Vergi Usul Kanunu m. 353-6)
- Vergi numarası kullanma yükümlülüğüne uymaksızın işlem yapanlara, yaptıkları her bir işlem için 290,00 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. (Vergi Usul Kanunu m. 353-7)



- Belge basımı ile bildirim görevini kısmen veya tamamen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 900,00 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bu bentle ilgili aynı takvim yılı içerisinde kesilecek toplam ceza 180.000,00 lirayı aşamaz. (Vergi Usul Kanunu m. 353-8)
- Yaptıkları işlemlerde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu olan kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri zamanında ve usulüne uygun olarak yerine getirmeyenlere 1.200,00 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Fakat adına ceza kesenler varsa ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler. (Vergi Usul Kanunu m. 353-9)
- Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 900,00 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. (Vergi Usul Kanunu m. 353-10)
- Damga vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 2,00 liradan az olamaz. (Vergi Usul Kanunu m. 355)
- Vergi Usul Kanunu'nun muhtelif maddelerince (86, 148, 149, 150, 256 ve 257) getirilen bilgi verme, defter, belge ve diğer kayıtların ibraz mecburiyeti ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara, ibraz edilmemesi halinde ceza hükmü uygulanacağı yazılı olarak bildirilmesine rağmen, uyulmaması halinde; birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.600,00 lira, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 800,00 lira, sayılanlar dışında kalanlar hakkında 400,00 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. (Vergi Usul Kanunu m. mük. 355/1)
- Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için birinci fıkraya göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın %5'i oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 1.200.000,00 lirayı geçemez. (Vergi Usul Kanunu m. mük. 355/4)

- Elektronik ortamda beyanname vermesi zorunlu olmasına karşın yerine getirilmemesi halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır. (Vergi Usul Kanunu m. mük. 355/5)
- Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır. (Vergi Usul Kanunu m. mük. 355/6)

Özel usulsüzlük kabahati ve cezaları ile ilgili yaptığımız açıklamaları, güncel yargı kararları ile somutlaştırmak gerekirse; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendi uyarınca davacıya kesilen özel usulsüzlük cezasıyla ilgili olarak, hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporuyla özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği yönünde mahkemece yapılan değerlendirmeyi, Danıştay; hükmün öngördüğü amacı etkisiz kılarak hukuki etkinliğini azaltacağı ve Kanun'un uygulanmaması sonucunu doğuracağı düşüncesiyle yerinde görmemiştir. Daire, salt bu gerekçeye dayanılarak cezanın iptal edilemeyeceğini, hukuken geçerli biçimde somut bir tespitin yapıp yapılmadığının mahkeme tarafından incelenerek yeniden karar verilmesi gerektiği sonucuna oy çokluğu ile ulaşmıştır.<sup>132</sup>

Aynı Daire tarafından, bir kısım alışlarını sahte fatura ile belgelendirdiği, gerçek alımlarını için fatura almadığı, 8.000,00 TL'yi aşan bir kısım ödemelerini banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapmadığından bahisle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin birinci bendi ve mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarına ilişkin açılan davada; mahkeme yaptığı değerlendirmede, 353. maddenin birinci bendinde sayılan belgelerin verilmediğinin,

<sup>132</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 23.12.2015 tarihli ve E:2014/2080, K:2015/10063 sayılı kararı.

alınmadığının ve düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verildiğinin hukuken geçerli bir şekilde tespit edilmesi gerektiği, olayda ise sahte belge ile belgelendirildiği sabit görülen emtianın gerçekte kimden, hangi tarihte ve hangi tutarda alındığına ilişkin somut bir tespit mevcut olmayıp, hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporundaki tespitlere dayanılarak özel usulsüzlük cezasının Kanun'un öngörülüş amacına uygun düşmediği gerekçesiyle fatura veya herhangi bir belge düzenlenmediğinden bahisle bu bent uyarınca kesilen cezayı kaldırmıştır. Daire; mahkeme tarafından verilen bu kararı, özel usulsüzlük cezası dönemin kapanmasından sonra ceza kesilemeyeceği gerekçesiyle değil, gerçek alışların sahte fatura ile belgelendirilmesi, gerçeği yansıtmayan satışlar için de sahte fatura düzenlenmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin birinci bendinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi gereken eylemler arasında gösterilmediği gibi kesilen ceza da maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediği düşüncesiyle gerekçesi değiştirilerek onamıştır.<sup>133</sup>

Öte yandan mahkeme, sahte faturaya konu edilen ödemelerin banka ve özel finans kurumları aracılığıyla gerçekleştirilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden ise davayı reddetmiştir. Buna karşın daire, davacı adına düzenlenen faturaların sahte olduğu ve herhangi bir emtia teslimini içermediğinin inceleme elemanınca kabul edilmesine rağmen, davacının kayıtlara intikal ettirdiği sahte fatura bedelinin banka ve finans kurumları aracılığıyla ödenmesinin beklenmesinde ve sahte fatura bedellerinin davacı tarafından nakit ödendiğinden bahisle ceza kesilmesinde hukuka uyarlık görmeyerek davanın bu kısmını bozmuştur.<sup>134</sup>

Yukarıda verilen yargı kararları birlikte değerlendirildiğinde, yargısal merciiler çalışmanın konusu olan kanunilik ilkesini titizlikle uyguladıkları görülmektedir. Zira Kanun'da açıkça yer verilmeyen bir fiille ilgili sanki varmış gibi bir çıkarımda bulunmak suretiyle kanunun öngörülüş amacından sapmak ve uygulama alanını genişletmek kanunilik ilkesine ters düşmektedir. Bu çerçevede, vergisel yargının en üst mecrası olan Danıştay tarafından incelenen uyuşmazlıklarda, sadece dönem kapanmasından sonra özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği gerekçesinin yeterli

<sup>133</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 16.09.2015 tarihli ve E:2015/5107, K:2015/6296 sayılı kararı.

<sup>134</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 16.09.2015 tarihli ve E:2015/5107, K:2015/6296 sayılı kararı.

görülmeyle, Kanun hükmünün konuluş amacı gözetilerek karar verilmesi kanunilik ilkesinin uygulanmasını daha da etkin hale getirmiştir.

#### 4. Vergi Suçları ve Cezaları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5, 246/2, 359, 362 ve 363. maddelerinde vergi suçlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Vergi suçlarının adli nitelik taşıdığı önceki bölümlerde açıklanmıştı. Vergi suçları ve cezaları temel olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alsa da hüküm bulunmayan durumlarda genel kanun olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu uygulama alanı bulacaktır. Ayrıca yapılacak yargılamada da 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu uygulanacaktır.

Vergi kanunlarında yer alan suçlara ilişkin verilecek olan cezalar on yıldan fazla olmadığı için yapılacak yargılamada kural olarak asliye ceza mahkemeleri görevlidir.<sup>135</sup> Yetkili mahkeme ise, mükellefiyetle ilgili vergi suçları bakımından mükellefin vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesi, mükellefiyetle ilgili olmayan suçlar ise fiilin işlendiği veya neticenin ortaya çıktığı yer mahkemesidir.

Vergi inceleme elemanları yaptıkları inceleme veya yoklamalarda vergi suçuna ilişkin bir emare gördüklerinde durumu cumhuriyet savcılıklarını bildirmesi (Vergi Usul Kanunu m. 367) veya cumhuriyet savcılığının herhangi bir yolla bilgi edinmesi üzerine başlattığı soruşturma sonucunda, savcılık fiillerin suç oluşturduğu sonucuna ulaşırsa iddianame hazırlayarak asliye ceza mahkemesi nezdinde kamu davası açar. İddianamenin kabulü ile kovuşturma aşamasına geçilir ve kovuşturma da mahkeme eliyle yürütülür. Yargılama sonucunda; mahkûmiyet, beraat, davanın düşmesi, davanın reddi, görevsizlik gibi kararlar verilebilir.

Önceki bölümde açıklanan vergi kabahatlerine ilişkin açılan davalarda vergi mahkemeleri görevlidir. Vergi suçlarında davada ise asliye mahkemeleri görevlidir. Dolayısıyla vergi suçları adli yargının, vergi kabahatleri ise idari yargının görevi kapsamındadır. Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin son fıkrasında yer alan düzenleme ile ceza mahkemesince verilen kararlar vergi kabahatine ilişkin cezaları uygulayacak vergi dairesinin kararlarını etkilemeyeceği gibi, vergi dairesinin kararları da ceza hâkimini bağlamaz. Burada açıkça yer verilirse de, vergi

---

<sup>135</sup> Şenyüz, 2017: 356.

mahkemesi kararlarının da ceza mahkemesi kararlarından etkilenmeyeceğini söylemek mümkündür.

#### **4.1. Kaçakçılık Suçu**

Kaçakçılık; vergi ziyana sebebiyet vermesi koşuluna bağlı olmaksızın, kanunda objektif olarak yazılı fiillerle ve kasıtlı devletin vergisel kamu düzenini bozan ve hukuk düzeninin kabul etmediği durumlardır. Kaçakçılık fiillerinin bir kısmına önceki bölümlerde vergi ziyayı başlığında değinilmişti. Aşağıda uygulanacak cezanın miktarına göre ve Kanun'un sistematığına göre fiilleri tek tek inceleyelim;

- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar ve defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler ve defter, kayıt ve belgeleri tahrip edenler veya gizleyenler ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

#### **4.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**

Vergi mahremiyetinin tanımı ve buna tabi olan kişiler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer almıştır. Buna göre; vergi muameleleri ve

incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, bu görevlerinden ayrılırsa dahi, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasak bahsi geçen kişiler görevlerinden ayrılrsa dahi yasak devam eder.

Kaçakçılık suçundan farklı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde vergi mahremiyetinin ihlali suçuna ilişkin bir ceza öngörülmemiştir. Bu yasağı ihlal eden kişiler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükmüne göre cezalandırılacaktır. 239. maddede söz konusu fiile karşılık gelen ceza ise; bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır.<sup>136</sup>

Fakat vergi mahremiyetinin istisnaları da bulunmaktadır. Bunlar; vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah, tarh olunan vergi ve bazı mükellef bilgileri ilgili vergi dairesince yıl içerisinde cetvellerle ilan edilmesi,<sup>137</sup> kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı'nca açıklanması,<sup>138</sup> sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri ve kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit edilenlerin bazı yerlere bildirilmesi gibi durumlardır.

### **4.3. Mükelleflerin Vergisel Özel İşlerini Yapma Suçu**

Vergi mahremiyeti ilkesine tabi olan kişiler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinde yer aldığı üzere; kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine, kan veya sıhri usul ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına, kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar ve mükelleflerin vergi

---

<sup>136</sup> Önen, 2017: 253.

<sup>137</sup> Önen, 2017: 254.

<sup>138</sup> Önen, 2017: 254.

kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.

Bu yasağa aykırı davrananlarla ilgili, Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinde yer alan görevi kötüye kullanma suçu çerçevesinde altı aydan iki yıla kadar hapis cezasına verilebileceği öngörülmüştür.<sup>139</sup> Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesine göre, şayet bu yasak ihlal edilerek aynı zamanda vergi ziyanına da yol açılmışsa, bu kişilere ayrıca vergi ziyayı cezası da kesilebilir.

## **5. Vergi Suç ve Cezalarını Azaltan veya Ortadan Kaldıran Sebepler**

### **5.1. Ödeme**

Ödeme, vergi hukukunda vergilendirme süreçlerinden tahsile karşılık gelmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 368. maddesi uyarınca vergi cezalarının rızaen ödenme süreleri belirlenmiştir. Hükme göre; kesilen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa, ceza otuz günlük dava açma süresini takip eden bir ay içerisinde ödenmesi gerekir. Kesilen vergi cezasına karşı dava açılmışsa, tarhiyat ve buna bağlı olarak kesilen cezalara ilişkin tahsil işlemleri 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin dördüncü fıkrası gereğince kendiliğinden durur. Açılan davada, mahkeme kararı üzerine vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan ihbarname ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Vergi cezaları Kanun'da öngörülen süre içerisinde ödenmezse kamu alacağına dönüşür ve bu aşamadan itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kapsamında cebren tahsili yoluna gidilir.

6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, vergi ziyayı cezasının vadesinden sonra tahsili halinde, söz konusu cezaya vadenin bitim tarihinden itibaren gecikme zammı tatbik olunur. Fakat vergi ziyayı cezası kabahati dışında kalan genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinde ilişkin olarak kesilen cezalara gecikme zammı aynı maddede yer aldığı üzere uygulanmaz.<sup>140</sup>

---

<sup>139</sup> Bilici, 2015: 115.

<sup>140</sup> Şenyüz, 2017: 256.

## 5.2. Ölüm

Ölümün vergi cezalarına etkisiyle ilgili “Vergi Ceza Ehliyeti ve Sorumluluk” başlığı altında açıklamalar yapılmıştı. Cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca ödenmemiş olan vergi cezaları kişinin ölümüyle birlikte sona erer (Vergi Usul Kanunu m. 372). Dikkat edilmesi gereken husus, vergi aslı ve ceza niteliğinde olmayan gecikme zammı mirasçılara intikal eder.<sup>141</sup>

Küçük ve kısıtlılarda kanuni temsilcilerin ölümü halinde vergi cezaları ortadan kalkarken, küçük ve kısıtlının ölümü halinde ise ceza yine kanuni temsilciden alınır.<sup>142</sup> Sebebi ise, mükellefin ceza ehliyeti bulunmadığı için Vergi Usul Kanunu’nun 332. maddesi gereğince sorumluluk gerçek kişiye düşen vergisel ödevleri yerine getirmekle yükümlü tutulan kanuni temsilciye (veli, vasi, kayyım) aittir. Çünkü cezaya sebep olan kanuni hareket bizzat kanuni temsilci tarafından yapılmaktadır.

## 5.3. Pişmanlık ve Islah

Kanun, mükelleflerin vergi ziyana sebebiyet verebilecek bir fiili gerçekleştirdikten sonra, bu fiil ortaya çıkmadan önce nedamet duyarak idareye haber vermeleri ve vergi ziyasını ortadan kaldırmaları halinde vergi cezasından kurtulmalarını öngörmektedir.<sup>143</sup>

Bu müessesenin başlığının anlamı ise; pişmanlıkla, mükellefin işlediği kabahatten pişman olduğunu ilgili makamlara bildirmesi ve ıslahla da beyannamenin verilmesi veya eksik ya da yanlış beyanların tamamlanmasıyla ve pişmanlık zammıyla birlikte ödemelerin yapılarak durumun kabahat işlenmeden önceki hale döndürülmesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesine göre; beyana dayanan vergilerde vergi ziyana sebebiyet verme ihtimali bulunan fiilleri gerçekleştiren mükelleflerin veya bunlara iştirak eden kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile başvurarak haber vermeleri halinde aşağıdaki koşullar sağlanıyorsa vergi ziyai cezası kesilmemektedir. Bu koşullar saymak gerekirse;

---

<sup>141</sup> Kırbaş, 2015: 184.

<sup>142</sup> Kırbaş, 2015: 184.

<sup>143</sup> Kırbaş, 2015: 182.



- Mükellef söz konusu durumu idareye bildirmeden önce yazılı veya sözlü olarak hakkında ihbar bulunmaması gerekir.
- Mükellefin dilekçesinden önce, mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmaması, olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemesi veya kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin tespit edilmemesi gerekir.
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamesinin mükellefin dilekçesinden başlayarak on beş gün içerisinde verilmesi, eksik veya yanlış verilen beyannamenin ise mükellefin durumu haber verme tarihinden itibaren on beş gün içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir.
- Mükellef tarafından bildirilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergiler, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde yer alan gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinde on beş gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, pişmanlık ve ıslah hükümleri emlak vergisi için uygulanmaz. (Vergi Usul Kanunu m. 371/son) Kaçakçılık suçu işleyenlerin de pişmanlıkla ilgili başvuruları mümkündür. Pişmanlık hükümlerinden yararlanan mükellef, vergi ziyayı ile ilgili para cezasını ödemekten ve hapis cezası ile yargılanmaktan da kurtulmaktadır.<sup>144</sup> Son olarak belirtilmesi gereken husus ise, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin usulsüzlük kabahatlerine uygulanması mümkün değildir.

#### 5.4. Zamaşımı

Zamaşımı kavramı, kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle devletin cezalandırma yetkisini ortadan kaldıran durumlardan biridir.<sup>145</sup> Kanun'da öngörülen ve yaptırımı para olan vergi kabahatlerinde ceza kesme zamaşımı veya tahsil zamaşımı süreleri dolduktan itibaren ceza artık kendisinden beklenen işlevi yerine getirmeyeceği düşüncesiyle zamaşımı süreleri belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesine göre; cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak vergi ziyayı cezasında ve 353 ve mükerrer 355. madde uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarında beş yıl, usulsüzlükte fiilin gerçekleştirildiği yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra zamaşımına uğrar ve ceza kesilemez.

<sup>144</sup> Bilici, 2015: 117.

<sup>145</sup> Gündüz, 2011: 105.

Ayrıca, genel usulsüzlük ile vergi ziyayı kabahatinin içtimaı halinde değerlendirme, vergi ziyayı kabahatinin zamanaşımı süresine göre yapılması gerekmektedir.

Vergi kabahatlerine ilişkin kesilen cezaların tahsilinde ise zamanaşımı kuralı 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. 6183 sayılı Kanun'un 102. maddesinde; kamu alacağına dönüşen vergi cezalarının, vadesinin rastladığı yılı takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacağı hükmü yer almaktadır.

Türk Ceza Kanunu'nun 66. maddesinin (e) bendi uyarınca; Vergi Usul Kanunu'ndaki suçlara ilişkin zamanaşımı süresi sekiz yıldır.

### **5.5. İndirim**

Sadece vergi kabahatlerine uygulanan cezalara yönelik indirim kavramı ile ceza muhatabının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesindeki usule uygun olarak tek taraflı iradesiyle kullanarak cezanın bir kısmından kurtulmasını sağlamaktadır.

İndirim düzenlemesinden yararlanmak isteyen kişi, cezanın kendine tebliği tarihinden itibaren otuz gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurarak cezalarda indirim talebinde bulunabilir. Kanun'a göre vergi ziyayı kabahatinde kesilen cezanın birinci defasında yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri; genel usulsüzlük kabahatinde kesilen cezanın her defasında üçte biri ve özel usulsüzlük kabahatinde kesilen cezanın her defasında üçte biri oranında indirim uygulanabilmektedir. Ayrıca yapılan başvurunun ardından, vergi dairesine indirimli olarak bir aylık ödeme süresi içerisinde veya 6183 sayılı Kanun uyarınca teminat gösterilerek üç ay içerisinde ödenmezse veyahut cezalar dava konusu edilirse, kişinin indirimden yararlanması imkânı ortadan kalkar.

### **5.6. Hata ve Düzeltme**

Vergi kanunlar gelişen ekonomik politikalar, ticari ilişkilerdeki çeşitlilikler, teknoloji ve gündelik ihtiyaçlar nedeniyle çok sık bir şekilde değişikliğe uğrayabilmektedir. Bunun sonucunda da hem vergi kanunları uygulayıcıları hem de mükellefler yapılan değişiklikleri takip etmeleri imkânsız hale gelebilmektedir. İleri düzeyde detay kavramları sürekli takip edebilmek ve uygulayabilmek de uzmanlık gerektirmektedir.

Bahsedilen durumlardan ötürü, hem uygulayıcılar hem de mükellefler zaman zaman hataya düşebilirler. Zamanaşımı süresi içerisinde mükellefin başvurusu veya idarenin kendisi tarafından fark edilen hata, düzeltilmek suretiyle vergi cezasını kısmen veya tamamen ortadan kaldırılabilir.

Kanunları değişik anlamaktan kaynaklanan uyuşmazlıklar genel olarak vergi yargı mercilerince, hesap hataları niteliğindeki hatalar da idarece Kanun'da verilen yetkiler dâhilinde çözümlenmektedir.<sup>146</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 375. maddesinde; vergi cezalarında yapılan hataların, vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre çözümleneceği belirlenmiştir. Vergi hatalarına ilişkin düzenlemeler de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116-126 aralığındaki maddelerde düzenlenmiştir.

### **5.7. Terkin**

Sözlük anlamı itibariyle, kayıtlı veya yazılı bir şeyi silmek anlamına gelen terkin; vergi hukuku açısından, kanunda öngörülen şartlar ve nedenler dâhilinde ödeme gücünün azalması veya ortadan kalkması durumunda vergi ve cezaların kısmen veya tamamen silinerek ortadan kalkmasını sağlar.<sup>147</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesi uyarınca cezaların terkinini de mümkün kılınmıştır. Hükme göre; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması kuraklık, don ve bunlara benzer doğal afetler nedeniyle varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afetler nedeniyle kaybolan gelir kaynakları ile ilgili gelir veya kurumlar vergisi ve cezaları, başvuruları halinde ve Maliye Bakanlığı'nın kararıyla kısmen veya tamamen terkin edilebilir.

### **5.8. Tahakkuktan Vazgeçme**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 115. maddesi düzenlemesine göre; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara bağlı cezaların toplam miktarı 2018 yılı için 27,00 lirayı geçmeyen durumlarda, tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktarları aşacağı tespit edilirse tahakkuktan vazgeçilebilir.

---

<sup>146</sup> Önen, 2017: 270.

<sup>147</sup> Şenyüz, 2017: 260.

## 5.9. Af

Devletin gerek ekonomik, gerekse siyasi politikaları doğrultusunda zaman zaman süre, cezanın niteliği, vergi türü veya tarhiyatın türüne ilgililerce işlenmiş olan kabahatleri veya suçları, kesinleşmiş olsun veya olmasın kısmen veya tamamen ortadan kaldırmaktadır.<sup>148</sup> Uygulamada çıkarılan af kanunları genel olarak vergi aslını kapsam dışı bırakarak vergi cezalarını ortadan kaldırmaya yönelik düzenlemeler içermektedir.

## 5.10. Yargı Kararı

Vergi idaresi tarafından tesis edilen kesin ve yürütülebilir olan icrai bütün işlemler vergi yargısını da içerisinde barındıran idari yargı denetimine tabidir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde vergi mahkemelerinde dava açma süresi dava konusu işlemin tebliği tarihinden itibaren otuz gün olarak belirlenmiştir. Kural olarak bir idari işleme karşı dava açmak tek başına işlemin uygulanmasını durdurmaz. Fakat 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesi gereği, vergi mahkemelerinde tarhiyatlara karşı açılan davalarda, dava açmak işlemin yürütmesini kendiliğinden durdurur. Dava kabul edilirse veya kısmen kabul edilirse kabul oranında dava konusu işlem terkin edilir. Reddedilirse veya kısmen reddedilirse ret oranında tahakkuk eden ceza, kararın tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekir. Ödenmediği takdirde, 6183 sayılı Kanun gereğince cebren tahsil yollarına başvurulabilir.

## 5.11. Yanılma

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesi uyarınca mükellef vergi idaresi tarafından yanıtıldığı durumlarda, mükellefe bu yanılma nedeniyle vergi cezası uygulanmaz veya gecikme faizi hesaplanmaz. Buna neden olabilecek durumlar da; mükellefin kendisine idare tarafından yazı ile hatalı bilgi verilmesi veya bir hükmün uygulanması ile ilgili içtihadın değişmesi durumları kanunda yer almıştır. Örnek vermek gerekirse, mevzuatta karışıklık bulunan bir konuda mükellefe usulüne uygun

<sup>148</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2017: 252.

bir şekilde özelge verilmiş olsa ve mükellef de bu özelgeye uygun olarak davranışta bulunsa, mükellefe vergi cezası kesilemez veya gecikme faizi uygulanamaz. Fakat yanılma vergi aslına etki etmemektedir.

### **5.12. Mücbir Sebepler**

Mücbir sebep; insan iradesine bağlı olmaksızın gerçekleşen veya insan gücüyle önlenmesi mümkün olmayan dış güçler nedeniyle oluşan hallerdir. Vergi Usul Kanunu'nun sürelerle ilgili kısmında yer alan mücbir sebep aslında süreleri etkileyen bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Bu yönüyle doğrudan vergi cezasını ortadan kaldıran bir durum değil, dolaylı bir şekilde etki eden bir müessesedir.

Kanun'un 13. maddesinde mücbir sebeplere örnek olarak sayılan fiiller; vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı veya su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında gerçekleşen zorunlu durumlar, sahibinin iradesi dışındaki sebepler nedeniyle defter ve vesikaların elden çıkması şeklinde sayılmıştır. Maddedeki "gibi haller" ibaresi mücbir sebeplere yol açan bu fiillerin sınırlı sayıda olmadığını bize göstermektedir. 15. maddeye göre ise, mücbir sebep halinde bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlememiş sayılacağı ve tarh zamanaşımını işlemeyen süreler kadar uzayacağı hükme bağlanmıştır.

373. maddede; mücbir sebep nedeniyle mükellef tarafından yerine getirilemeyen yükümlülükler nedeniyle ceza kesilemeyeceği kuralı yer almıştır. İşte mücbir sebebin cezaları ortadan kaldırmaya dolaylı bir etkisinin olması bundan kaynaklanmaktadır. Eğer mükellef, vergisel ödevlerini mücbir sebep hali nedeniyle yerine getiremediğini iddia ediyor ve bunu da usulüne uygun olarak ispatlayabiliyorsa kendisine ceza kesilemeyecektir.

### **5.13. Uzlaşma**

Vergi idaresi ile mükellef veya sorumlular arasındaki vergisel uyuşmazlıkların, kanunda izin verilen çerçevede yargıya başvurulmasına gerek kalmadan, yapılan pazarlık ve görüşmeler sonucunda çözümlenmesini sağlayan bir yoldur. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-12. maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma ve vergi tarh edilerek ceza

kesilmesi sonrasında mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki adet uzlaşma türü vardır. Mükelleflerin bu iki tür uzlaşmaya başvurmaları halinde uzlaşmaya varılırsa, dava açma hakları yoktur. Çünkü uzlaşma, söz konusu uyuşmazlığı kesin olarak çözüme kavuşturmaktadır.

Uzlaşma müessesesi aracılığıyla idareye vergi ve cezalar konusunda sınırsız bir takdir yetkisi vermesi çalışmanın konusu olan kanunilik ilkesini zedeleyen bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Kanunlara göre alınması gereken bir verginin veya cezanın idarenin uzlaşma kapsamındaki takdir yetkisi doğrultusunda alınmaktan vazgeçilmesi anayasal ilkeler çerçevesinde yasama organı tarafından affedilmesi ilkesine de ters düşer.<sup>149</sup>

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulabilecek kabahatler, orta ve hafif nitelikteki vergi ziyayı kabahatleri, genel usulsüzlük kabahatleri ve özel usulsüzlük kabahatleridir. Sadece ağır nitelikli olarak kabul edilebilecek olan vergi ziyayı fiillerine karşı tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulamaz. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise, orta ve hafif nitelikteki vergi ziyayı kabahatleri için gidilebilmektedir. Ağır nitelikteki vergi ziyayı kabahatleri, genel usulsüzlük kabahatleri ve özel usulsüzlük kabahatleri tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışındadır.

Uzlaşma talebi, re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen verginin tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde yapılabilir. Uzlaşma istenmesi sonucunda, uzlaşmanın vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi durumlarında, mükellefin vergi mahkemesine başvurma hakkı devam etmektedir.

---

<sup>149</sup> Şenyüz, 2017: 303.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KANUNİLİK İLKESİNİN TÜRK VERGİ YAPTIRIM HUKUKU BAKIMINDAN UYGULANMASINA DAİR ÖRNEKLER

Bir devleti idare etmekle görevli iktidarlar, zaman zaman mevzuat üzerinde söz sahibi olabilmek veya ekonomik, teknolojik ve kültürel ihtiyaçlar doğrultusunda hızlı değişiklikler yapabilmek adına bazı konulardaki düzenlemelerin yasama organı olan meclis eliyle değil de yasal düzenlemeler içerisinde yetkili kılınmak suretiyle yürütme organına yetki tanınmasını isterler. Bu durum daha çok çıkarılan kanun hükümlerinde, yürütme organına sınırlarla, oranlarla veya istisnalarla ilgili durumlarda takdir hakkı tanınması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Ancak iktidarların bu düşüncelerine karşılık olarak uluslararası hukukta veya ülkelerin anayasalarında belirlenmiş temel ilkeler bulunmaktadır.

Çalışmanın ana konusu olan suçta, kabahatlerde ve cezada kanunilik ilkesi de birey hak ve özgürlüklerine güvence getiren en önemli ilkelerden birisidir. Özellikle genel ceza hukuku sistematüğinde katı bir şekilde uygulanan bu ilke, kabahatler hukuku çerçevesinde kısmen de olsa esnetilmiştir. Bunun sonucu olarak vergi ceza hukuku disiplini içerisinde ise; önceki bölümlerde detaylı olarak incelendiğı üzere vergi suçları bakımından idareye ne Türk Ceza Kanunu'nda ne de Vergi Usul Kanunu'nda mevcut yasal düzenleme haricinde herhangi hareket alanı tanınmamıştır ve kanunilik ilkesi katı bir şekilde uygulanmaktadır. Fakat vergi ceza hukukunun Kabahatler Kanunu ile ilişkilendirilebilecek olan kısmı olan vergi kabahatleri ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda yürütme organı veya vergi idaresine suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılığı gündeme gelebilecek bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Örnek vermek gerekirse, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun m. 160/2, m. 175/2, m. 177/5, mük. m. 227, m. 242, mük. m. 257'de yer alan hükümlerle Maliye Bakanlığı ve vergi idarelerine öngörülen sınırlamalar dahilinde birçok konuda düzenleme yapabilme yetkisi verilmiştir. Verilen bu yetkilerin ortak özellikleri ise; idarenin işin uzmanı olarak görüldüğü, günlük olayların izlenmesine yönelik, teknik veya

ayrıntıya dair konular olmasıdır.<sup>150</sup> Bu yönüyle de vergi kabahatleriyle ilgili yapılan düzenlemelerde, Kabahatler Kanunu'yla aynı doğrultuda, kanunilik ilkesinin daha esnek uygulama alanı bulduğu görülecektir.

Çalışmanın bu bölümünde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki bazı düzenlemelerin suçta ve cezada kanunilik ilkesi kapsamında, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan değerlendirmeler ve doktrindeki tartışmalar incelenecektir.

## **1. Vergi Usul Kanunu'nun 353/2. Maddesi Hakkında Bir Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi<sup>151</sup>**

Adisyon fişi düzenlemediğinden bahisle hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilen davacı tarafından, Bursa İkinci Vergi Mahkemesi nezdinde bu cezanın iptali istemiyle dava açılmıştır. Mahkeme davanın görülmesi esnasında dava konusu özel usulsüzlük cezasına dayanak teşkil eden “*Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin...*” ibaresinin Anayasa'nın 2, 7, 38 ve 73. maddelerine aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

Mahkeme itiraz gerekçesi olarak; “Anayasa'da yer alan “hukuk devleti” ile “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkeleri bir arada düşünüldüğünde, hukuk devletlerinde ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin ancak yasayla konulabileceği, idarenin kendi tasarrufları ile kişi hak ve özgürlüklerinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağını, ayrıca yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ait bulunduğunu, bu yetkinin devredilemeyeceğini, kanunilik ilkesinin vergi ve benzeri sorumluluklar için de geçerli olan bir anayasal ilke olduğu dikkate alındığında itiraz konusu kuralın bu haliyle Anayasa'nın 2, 7, 38 ve 73. maddelerine aykırı olduğu” iddiasında bulunmuştur.

Yüksek Mahkeme'ye iptali için başvurulun kural; 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25.5.1995 tarihli ve 4108 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle değiştirilen ve itiraz konusu ibareyi içeren 353. maddesinin (2) numaralı fıkrası; “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**

<sup>150</sup> Kazaker, 2015:4803.

<sup>151</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 03.02.2011 tarihli ve E:2009/5, K:2011/31 sayılı kararı (Resmi Gazete:14.05.2011 tarihli ve 27934 sayılı).



**Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen** belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10 000 000(149 YTL)<sup>152</sup> lira özel usulsüzlük cezası kesilir.” şeklindedir.

Anayasa Mahkemesi esasa ilişkin değerlendirmesinde öncelikle vergi suçları ve vergi kabahatlerinin genel bir fotoğrafını ortaya koymuş, ikinci bölümde aktardığımız şekilde bir sistematikle ele almıştır. Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesi ile vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilave olarak tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter veya belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya yetkili kılınmıştır. Anılan maddenin Maliye Bakanlığı’na verdiği bu yetkiye dayanılarak gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmelerinde adisyon kullanılması mecburiyeti getirilmiş ve adisyon kullanımına ilişkin usul ve esaslar 185 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlendiği konusu ele alınmıştır.

Anayasa Mahkemesi, itiraza konu hükmün Anayasa’nın 2 ve 73. maddelerle ilgisinin bulunmadığına karar vermiş ve hükmü sadece 7 ve 38. maddeler bakımından incelemiştir.

Anayasa’nın 7. maddesi bakımından yapılan incelemede; “*Anayasanın 7. maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.*

*213 Sayılı Yasa’nın, yükümlülerin vergilendirmeye ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüş bulunması, yükümlünün beyanına dayalı olan Türk vergi sisteminin bir gereğidir. Türk vergi sisteminde verginin salınması, yükümlünün beyanına; yükümlünün beyanı, defter kayıtlarına; defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olması ve belgelerin biçimsel koşulları taşımaları zorunluluğunun yanında, gerçek durumu yansıtmaları gerekmektedir.*

---

<sup>152</sup> 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun’un 19. maddesiyle değiştirilen mükerrer madde 414 hükmüne istinaden 01.01.1998 tarihi itibarıyla geçerli olan had ve tutarlarına (09.12.1997 tarihli ve 97/10345 sayılı Kararname ile getirilen miktarlar) yükseltilmiş, daha sonra 29/12/2017 tarihli ve 30285 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) 490 Sıra No.’lu Tebliği ile 01/01/2018 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktar 240,00 Türk Lirasıdır.

*Ek belge düzenleme zorunluluğu getirme yetkisi, vergi yükümlülerinin ekonomik ve teknik gereklere uymayan ya da normal ve alışılmış sayılmayacak bir sav ile karşılaşmamaları için önceden alınmış bir önlem niteliğinde olup, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacını taşımaktadır. Maliye Bakanlığına verilen tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten defter tutulmasını ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisi, amacının ve sonuçlarının yasada belirlenmiş olması, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir. Bu ölçüler ve amacı aşan idari düzenlemeler idari yargı tarafından iptal edilecektir.*

*Belgelendirmede güdülen amaç, ödenmesi gereken vergilerin, vergi incelemesi yoluyla doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna ve gerçek usulde vergilendirilenlere de adisyon düzenlemeleri sureti ile ücret karşılığında verilen bir hizmete açıklık getirildiğine göre, yasadan alınan yetkiyle Bakanlıkça düzenlenmesi gereken bir belge olarak belirlenmesinde Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmamaktadır.” şeklinde,*

*Anayasa'nın 38. maddesi bakımından yapılan incelemede; “Anayasa'nın 38. maddesinin on birinci fıkrası ile idarenin, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına olarak tanınmamış ise de para cezası vermesi engellenmemiştir.*

*Yasa koyucu, suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözetererek, Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde, hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını saptayabileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre, kimi eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında, idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir.*

*Diğer yandan, suçun yasayla saptanması, maddi olay olarak bir eylemin, ne zaman suç niteliğini alacağını belirlemek demektir. Öğretide suçun yasada tanımlanmış ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, yasayla saptama olarak kabul edilmektedir. Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi idari kararlarla suç ihdası anlamına gelmez.*

*213 sayılı Yasa'nın 353. maddesi ile özel usulsüzlüklerin hangi eylemlerden oluştuğu ve karşılığında ne tür bir ceza verileceği açık bir şekilde ortaya konulmaktadır. İtiraz konusu kuralın yer aldığı 353. maddenin 2. fıkrasında sayılan ve düzenlenmemeleri*

özel usulsüzlük cezasını gerektiren belgelerin neler olduğu ve taşınması gereken bilgilerin içeriği anılan Yasa'nın 227 ila 242. maddelerinde ayrıntılı biçimde sayılmıştır. Bu fıkra da sayılan belgelerin niteliği ve amacı gözetildiğinde; vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla Maliye Bakanlığına verilen, sayılan belgelere ilaveten belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik önlem niteliğinde olduğunun kabulü gerektiğinden Anayasanın 38. maddesine aykırılık görülmemiştir.” şeklinde gerekçelerle ve vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek eylemleri önlemek, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı'nca getirilen belge düzenleme zorunluluğunun yerine getirilmemesini idari para cezası yaptırımına bağlayan bahsi geçen kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vererek başvuruyu reddetmiştir.

Karara muhalefet eden Genel Kurul üyelerinden birisinin muhalefet gerekçesi; “Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve cezaların yasallığı ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke, suç oluşturan eylemlerin ve bunların cezalarının kuşku ve duraksamaya yol açmayacak biçimde, açık, net ve anlaşılabilir biçimde yasa ile düzenlenmesini gerektirmektedir. Kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı, kişi güvenliğinin sağlanmasındaki üstün hukuki yarar da böyle bir düzenlemeyi zorunlu kılmaktadır. İtiraz konusu bölümde öngörülen “düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin” neler olduğunu belirleyecek olan **Maliye Bakanlığının, bu konuya ilişkin kuralları ne zaman getireceği, değiştireceği veya kaldıracağı belli olmadığından, suç oluşturan eylemin, yasaya bakılarak saptanması olanaklı değildir. İdare tarafından suçun, tebliğ gibi düzenleyici tasarruflarla belirlenmesinin ise yasallık ilkesinin içerdiği temel güvenceleri sağlayamayacağı kuşkusuzdur.**” şeklindedir.

Diğer muhalefet gerekçesi ise; “**İtiraza konu kuralda öngörülen cezanın, hangi belgelerin düzenlenmemesi, bulundurulmaması, kullanılmaması halinde uygulanacağı belirgin olarak düzenlenmemekte,** “Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgeler” şeklinde ifade edilerek bu belgelerin ne tür belgeler olduğunun tespiti Maliye Bakanlığı'nın düzenlemesine bırakılmaktadır. Bu durumda kural Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, 38. maddesinde düzenlenen suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırıdır.” görüşüyle muhalif kalmıştır. Aslında itiraz konusu hüküm ile ilgili temel tartışmanın dayanağı Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasından kaynaklandığını düşünülmektedir. Zira vergi suçlarıyla ilgili Vergi Usul Kanunu'nda veya başka kanunlarda idareye

herhangi düzenleme yapma yetkisi tanınmamıştır. Fakat Kabahatler Kanunu uyarınca vergi kabahatlerinin mutlaka kanunla düzenlenmesi zorunlu olmayıp, kapsam ve koşulları kanunda belirlenmek koşuluyla idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de düzenlenmesine müsaade edilmesi sonucunda bu tür uygulamalara gidilmiştir. Yani idare tarafından vergi kabahatleri belirlenebilmesi için öncelikle çerçeve bir kanun çıkarılarak, bu kanunda vergi kabahatinin kapsam ve koşullarına yer verilmesi ve vergi idaresinin vergi kabahati belirleme konusunda yetkilendirilmesi gerekmektedir.<sup>153</sup> Bu tarifin dışında düzenlenen kabahatler yasama yetkisinin devredilmezliğine ilişkin Anayasa'nın 7 ve 38. maddelerine aykırı olacaktır.<sup>154</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin ikinci fıkrasındaki bahsi geçen hükümlerle Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi hususu, usul bakımından Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesi düzenlemesine uygundur. Vergi kabahatleri konusunda idareye genel ve düzenleyici işlemlerle yetkiler tanınabilmesinin önünde zaten bir engel bulunmamaktadır. Fakat sorun, verilen bu yetkinin içeriğine ilişkindir. Vergi kabahati belirleme yetkisinin kapsam ve koşulları hiçbir şüpheye mahal bırakmayacak şekilde ortaya konulmamıştır. Bireylerin mülkiyet hakkına doğrudan müdahale sonucunu doğuran böyle bir yaptırım konusunda idareye verilen yetkinin kanunda usulüne uygun verilmesinin aranması gerekmektedir. İtiraz konusu düzenlemede ise durum tamamen Maliye Bakanlığı'nın keyfiyetine bırakılmış, Maliye Bakanlığı tarafından hangi belgelerin düzenlenebileceği, bulundurulacağı veya hangi belgelerin kullanılmaması halinde neler olabileceği gibi konularda belirlilik yoktur. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nca bu kuralların ne zaman konulacağı, kaldırılacağı veya değiştirilebileceği konusunda yetki verilen kanun hükmünde herhangi bir belirleme bulunmamaktadır. Bu durum suç, kabahat ve bunlara ilişkin yaptırımların ancak kanunla düzenlenebileceği anlamına gelen kanunilik ilkesine, yürütmenin faaliyetlerinin belirli ve öngörülebilir olmaması nedeniyle aykırıdır. Bu tür düzenlemelerle vergi idarelerinin keyfi uygulamalarına karşı yeterli koruma sağlanamamaktadır. Kanun hükmünün eleştirilebilecek en önemli noktası verilen yetkinin sınırlarının net bir şekilde çizilmemiş olmasıdır. Vergi idareleri, kendilerine verilen bu yetkileri, bireylerin mağduriyetine yol açmayacak şekilde kullanmaları en önemli otokontrol mekanizması olacaktır.

---

<sup>153</sup> Kazaker, 2015: 4802.

<sup>154</sup> Kazaker, 2015: 4803.

## 2. Vergi Usul Kanunu'nun 339. Maddesi Hakkında Bir Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi<sup>155</sup>

Vergi ziyanına sebebiyet verdiği ve hakkında daha önce de kesinleşen bir vergi ziyaı cezası bulunduğu gerekçesiyle davacıya yüzde elli oranında artırılarak uygulanan vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin terkinini istemiyle açılan davada, Zonguldak Vergi Mahkemesi, tekerrüre ilişkin hükümlerin yer aldığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinin, Anayasa'nın 2. ve 38. maddesine aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yolu ile başvurmuştur.

Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin itirazına ilişkin yaptığı başvurunun gerekçesi ise; "T.C. Anayasası'nın 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyetinin, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu, Anayasa'nın 38. maddesinin ilk fıkrasında; kimsenin, kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmayacağı, üçüncü fıkrasında da; ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulacağı hükme bağlanmıştır.

Anayasa'nın 2. maddesinin vurgu yaptığı en önemli ilkelere birisi de hukuk devleti ilkesidir. Anayasa'nın 38. maddesinde de hukuk devleti ilkesinin en önemli gereklerinden birisi olan suç ve cezaların kanuniliği ilkesi hükme bağlanmıştır. Anayasa Mahkemesi kararlarına göre hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan Devlet olarak tarif edilmiştir.

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi klasik ceza hukukunun yanı sıra günümüzde kamu hukukunun diğer alanlarında da kabul gören bir ilkedir. Bu nedenledir ki suç ve cezaların kanuniliği ilkesi vergi cezaları (vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası, özel usulsüzlük cezası gibi) için de geçerli olan bir ilkedir. Hukuk devleti ilkesi ile suç ve

---

<sup>155</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 20.05.2010 tarihli ve E:2009/51, K:2010/73 sayılı kararı (Resmi Gazete:02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı).

cezaların kanuniliği ilkesi bir arada düşünülduğünde yasa koyucu, ceza alanında yasama yetkisini kullanırken Anayasa'nın ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla, toplumda belli eylemlerin suç sayılıp sayılmaması, suç sayılanların hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımıyla karşılaşmaları gerektiği, nelerin ağırlaştırıcı ya da hafifletici öge olarak kabul edileceği konularında takdir yetkisine sahiptir. Dolayısıyla ceza hukukunun temel kavramlarından olan tekerrür hükümlerinin vergi cezaları bakımından da klasik ceza hukuku ölçütlerinde düzenlenmesi hukuki güven ve istikrar açısından olduğu kadar cezaların belirliliği bakımından da önem arz etmektedir.

Tekerrür, bir defa suç işledikten ve bu suçtan dolayı cezası kesinleştikten sonra, kanunun belirttiği sürelerde tekrar suç işlenmesi durumu olarak tanımlanabilir. Tekerrürün varlığından bahsedebilmek için "önceden işlenmiş bir suçtan dolayı kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetinin bulunması, ilk suçun cezasının kesinleşmesinden sonra yeni bir suçun işlenmesi ve ikinci suçun, ilk suçun cezasının kesinleşmesinden itibaren belirli bir sürede işlenmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi uyarınca tekerrür nedeniyle kesilecek olan cezanın artırılmasında, vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda cezanın artırılacağı hükmüne yer verilerek, tekerrürden dolayı artırılarak kesilecek olan cezaya ilişkin fiilin ne zaman işlenmiş olduğu önem taşımamaktadır. Dolayısıyla tekerrürden dolayı artırılarak kesilecek olan cezayı gerektiren fiilin işlendiği tarih, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki bir tarihte olabilecektir. Ceza hukukunda tekerrüre ilişkin hükümler, kişilere verilen cezaya rağmen suçun işlenmeye devam edilmesi durumunda, sonradan işlenen suçlara daha ağır ceza verilerek, cezanın caydırıcı olma niteliğini kazandırmayı amaçlamaktadır. 213 sayılı Yasanın 339. maddesinde düzenlenen tekerrür hükmünün uygulanmasında, daha önce kesilen cezanın kesinleşme tarihi, sonra kesilecek olan cezanın ise kesilme tarihinin esas alınması, cezalandırılan kişilerin tekrar suç işlememesi için suçun tekerrüründe daha fazla cezalandırılması amacına aykırılık teşkil etmekte, ilk suç için kesilen ceza miktarı, sonra kesilen ceza miktarına göre daha fazla olması söz konusu olabilmektedir. Şöyle ki; 2006 yılında vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşen mükellefin daha sonraki bir tarihte 2005 yılı defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı

kesilecek olan cezanın tekerrürden dolayı artırılarak uygulanması söz konusu yasal düzenleme gereğidir. Bu sebeple vergi idaresinin inceleme tarihine göre tekerrür hükmü uygulanabilmekte ve kişi hakkında kesilen cezanın kesinleşmesinden önceki tarihlere ait fiil nedeniyle tekerrür hükmü uygulanarak bu fiil nedeniyle kesilen ceza arttırılarak kesilmektedir. Oysa modern ceza hukukunda cezanın kesinleşmesini müteakip belli bir süre içinde tekrar suç işlenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Böylece kişinin cezaya muhatap kaldıktan sonra ıslah olması hedeflenmektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde, vergi cezalarında tekerrürü düzenleyen söz konusu yasa hükmünün hukuki güven ve hukuki istikrar ilkelerini zedelediği, ceza hukukunda tekerrüre ilişkin ilkelerle bağdaşmadığı, böylece Anayasa’da teminat altına alınan suç ve cezaların kanuniliği ile hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu düşünülmektedir.” şeklindedir.

Anayasa Mahkemesi’ne iptali için başvuru düzenleme; 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile değiştirilen 339. maddesinde yer alan, “*Vergi ziyana sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında arttırılmak suretiyle uygulanır.*” düzenlemesidir.

Yüksek Mahkeme, başvuru ile ilgili esasa dair yaptığı değerlendirmede; öncelikle Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden olan “belirlilik” ilkesini ele almıştır. Buna göre belirlilik ilkesi, kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Ayrıca Anayasa Mahkemesi itiraz konusu kurala ilişkin yaptığı incelemede, Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan ve çalışmanın da konusunu oluşturan “suçta ve cezada kanunilik ilkesi”ni ele almıştır. Anayasa'nın 38. maddesinin ilk fıkrasında, “kimse, kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz.” denilerek “suçun kanuniliği”, üçüncü fıkrasında da “ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” kuralına yer verilerek “cezanın kanuniliği” ilkesi benimsenmiştir. Anılan maddede ayrıca, kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemeyeceği kurala bağlanmıştır.

Anayasa hukukunun temel ilkelerinden olan suç ve cezada kanunilik, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Bu ilke, aynı zamanda temel hak ve özgürlükleri en geniş biçimiyle gerçekleştirip güvence altına almakla yükümlü hukuk devletinin de esas aldığı değerlerden olup, uluslararası hukukta ve insan hakları belgelerinde de özel bir yere ve öneme sahip bulunmaktadır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar, ceza hukukunun ana ilkeleri ile Anayasa'nın konuya ilişkin kuralları başta olmak üzere, ülkenin sosyal, kültürel yapısı, etik değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimleri göz önüne alınarak saptanacak ceza politikasına göre belirlenir. Kanun koyucu, cezalandırma yetkisini kullanırken toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunun hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımını ile karşılanacağı, nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici sebep olarak kabul edilebileceği ve ceza sistemini tamamlayan müesseseler konusunda takdir yetkisine sahiptir. Bu yetki, çalışmanın diğer bölümlerinde etraflıca açıklandığı üzere vergi suç ve cezaları bakımından da geçerlidir.

Daha sonra Yüksek Mahkeme tekerrür ile ilgili teorik açıklamalar yaparak, ceza hukukundaki ve vergi hukukundaki karşılığını ele almıştır. Ceza hukukunda tekerrür, bir ceza mahkûmiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımlamakla birlikte, vergi suç, kabahat ve yaptırımları bakımından da bu durumun gözetilmesi ve tekerrür halinde kesilecek vergi cezaları özel olarak kanunla belirlenebilmektedir.

Tekerrür, hukuka aykırı bir eylemin tekrar edilmesi halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığı ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere



gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı türden eylemde tekrar bulunmuş olması aranmaktadır.

Belirli bir kesinlik içinde kanunda, hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibariyle hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılması hukuk devleti ilkesine uygun bulunmamaktadır. Suçu işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.

İtirazın konusunu oluşturan tekerrür müessesesini ceza hukuku bağlamında ve mantığında uygulanabildiği oranda Anayasa'ya uygun olacağını, aksi takdirde hukuk devleti ilkelerinden belirlilik ile suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olacağını belirlemiştir. Bu değerlendirme çerçevesinde Anayasa Mahkemesi; *“Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.”* gerekçesi ile başvurunun reddine oybirliği ile karar vermiştir.

İncelediğimiz bu kararlar birlikte Anayasa Mahkemesi her ne kadar ret kararı vermiş ise de, karar gerekçesi ile birlikte; uygulamada ve doktrindeki *“tekerrür hükümlerinin uygulanacağı ikinci vergisel kabahatin ne zaman işlenmiş olması”* konusundaki tartışmalar ve tereddütleri gidermiştir. Zira bu konuda itiraza başvuran Zonguldak Vergi Mahkemesi de benzer bir durumla ilgili kuralın uygulamasında duraksamaya yol açtığını iddia etmekteydi. Bu duraksamanın asıl nedeni ise, 4369 Sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde yapılan değişiklikle, madde metninde yer alan ilk suçun cezasının kesinleşmesinden sonra suçun (filin) tekrar

işlenmesi şartının; ilk suçun cezasının kesinleşmesinden sonra tekrar ceza kesilmesi şekline dönüştürülmüş olması şeklindeki sistematik değişikliktir.<sup>156</sup>

Anayasa Mahkemesi'nin kararından önce vergi idareleri sadece yeni madde metninin lafzından hareketle, maddede öngörülen süreler içinde kesilen aynı nevideki ikinci cezayı gerektiren kabahat fiilinin ne zaman işlenmiş olduğu hususunun üzerinde durmadan, fiili değil cezayı esas alıp geçmiş vergi dönemine dönerek tekerrür hükümlerini uygulamakta idi. İncelenen kararda verilen örneği hatırlamak gerekirse, 2006 yılında vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşen mükellefin daha sonraki bir tarihte 2005 yılı defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı kesilecek olan cezanın tekerrürden dolayı artırılarak uygulanması yoluna gidilmekteydi.

Tekerrür müessesesinin getiriliş amacına ve ruhuna uygun olmayan vergi idarelerinin bu uygulaması doktrinde haklı olarak eleştirildiği gibi<sup>157</sup> açılan davaların da idare aleyhine sonuçlandığı görülmüştür.<sup>158</sup>

Anayasa Mahkemesi yapılan itirazı reddetmiş olmakla birlikte, ret kararının gerekçesindeki saptamalarıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinin uygulamasına önemli bir katkı sağlamıştır. Buna göre, vergi hukukundaki tekerrüre ilişkin hükümlerin uygulanmasında, tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin (kabahatin) her halde ilk fiil (kabahat) için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması ve cezasının da maddede belirtilmiş bulunan süreler içerisinde kesilmiş olması gerekmektedir.<sup>159</sup>

Bahsi geçen Anayasa Mahkemesi kararından sonra, vergi idaresi önceki paragrafta belirtilen görüşünden vazgeçerek Anayasa Mahkemesi kararının uygulamaya etkisine açıklık kazandırmak amacıyla çıkarmış olduğu 15.08.2011 tarihli ve VUK49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri<sup>160</sup> ile bu konuda yaşanan tereddütleri tamamen ortadan kaldıracak şekilde uygulamasını yeniden belirlemiştir. Bu Sirkülerde, *“Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırılmış uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş*

<sup>156</sup> Mehmet Küçükaya, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 1, Cilt 19, 2015, s. 208.

<sup>157</sup> Küçükaya, 2015: s. 209.

<sup>158</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 21.10.2010 tarihli ve E: 2008/1493, K: 2010/5203 sayılı kararı.

<sup>159</sup> Küçükaya, 2015: s.210.

<sup>160</sup> <https://www.gib.gov.tr/node/87014> (Erişim:17.09.2019).

*olması gerekmektedir.*” ifadesine yer verilerek tartışmalara ve tereddütlere nokta koymuştur. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi bakımından Sirkülerdeki örneklerden faydalanmak gerekirse:

### **Örnek 1:**

Gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyası cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A) Eylül/2010 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini de süresinde vermemiş ve takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 2.000 TL tutarında vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyası cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyası cezası kesinleşmiş olduğundan, kesinleşmeden sonra işlenen ikinci fiilden dolayı 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya kesilen ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırımlı olarak ve 3.000 TL tutarında uygulanacaktır.<sup>161</sup>

### **Örnek 2:**

Gelir vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyası cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A)'nın 2008 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini süresinde vermesine rağmen matrahı düşük gösterdiği için verginin 500 TL eksik tahakkuk ettirilmesine ve bu suretle vergi ziyasına neden olduğu, vergi incelemesi sonucu 02.05.2011 tarihinde tespit edilmiştir. Buna göre, daha evvel kesinleşmiş bir ceza bulunsa da,

<sup>161</sup> <https://www.gib.gov.tr/node/87014> (Erişim:17.09.2019).

kesinleşmiş bu ceza daha sonra işlenmiş bir fiil nedeniyle kesilmiş olduğundan 2011 yılında kesilecek ceza, artırıma gidilmeksizin uygulanacaktır.<sup>162</sup>

### **3. Vergi Usul Kanunu'nun 344. Maddesi Hakkında Bir Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi<sup>163</sup>**

Limited şirketin muhasebe ve defter tutma işlemlerini yürütmesi nedeniyle sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına kesilen vergi zıyaı cezasının iptali istemiyle açılan davada, Ankara 3. Vergi Mahkemesi, iştirake ilişkin hükümlerin yer aldığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. Maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*bu fillere iştirak edenlere ise bir kat*” ibaresinin, Anayasa'nın 2. ve 38. maddesine aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yolu ile başvurmuştur.

Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin itirazına ilişkin yaptığı başvurunun gerekçesi ise;

“1- Anayasa'nın 2. Maddesi yönünden:

Anayasa'nın 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyetinin bir hukuk devleti olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir. Hukuk devleti ilkesine göre, kanunun ne tür fiilleri yasakladığının hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirlenmesi ve buna göre cezasının da kanunla saptanması gerekir. Bireyler, ancak bu şekilde hukuki güvenliklerinden emin olarak yaşamlarını sürdürebilirler.

Kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle yasa koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

<sup>162</sup> <https://www.gib.gov.tr/node/87014> (Erişim:17.09.2019).

<sup>163</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 05.03.2015 tarihli ve E:2014/120, K:2015/23 sayılı kararı (Resmi Gazete:21.05.2015 tarihli ve 29362 sayılı).

Kanun koyucu, kamu düzeninin korunması amacıyla ceza hukuku alanında düzenleme yaparken Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak şartıyla toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı ve suç sayılan bu eylemlerin hangi tür ve ölçüde cezai yaptırıma bağlanacağı konusunda anayasal sınırlar içinde takdir yetkisine sahiptir. Bu yetki, idari yaptırımlar bakımından da geçerlidir. Hukuk devletinde ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin kabahat sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletirici nedenlerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir.

Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ödenmesi ile gerçekleşir. Vergi yasaları gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğini sağlamak içinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemede, vergi ödevinin gerekleri yanında ceza hukukunun ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur. Yasa'nın 344.-376. maddelerinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Bu maddelerde öngörülen suç ve cezalar da yasallık ilkesi belirgin biçimde kendini gösterir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasında "Vergi ziyanına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır." kuralına yer verilmiş olup, 359. maddede vergi kaçakçılık suç ve cezalarının neler olacağı açıklanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu 359. maddede sayılan fiiller ile vergi kaçırmaya yönelik hukuka aykırı hareketleri içeren, kast unsurunu içinde barındıran ve vergi ziya şartının aranmadığı bir vergi suçudur. Bireysel olarak da işlenebilen vergi kaçakçılığı suçu en az iki veya birden çok kişi arasında işbirliği gerektiren bir yapı arz edebilmektedir ve bu nedenle ortak bir iştirak hali vergi kaçakçılığının en önemli kriteri haline gelebilmektedir. Günümüzde de vergi kaçırmaya yönelik hareketlerin birden fazla vergi ödeyicisinin işbirliği halinde gerçekleştiği görülebilmektedir. Keza vergi suçuna iştirak hali, kaçakçılık suçu açısından suç fiilinin işlenmesini kolaylaştıran bir birliktelik yaratmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak, soyut olarak bir kişi tarafından işlenebilen bir VUK md.359'da sayılı fiillerin iştirak iradesine sahip

birden çok kişi tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığıyla işlenmesi olarak tanımlanabilir.

Hukuk devleti kavramının, en önemli temel ilkelerinden, öğreti ve uygulamada kabul edilmiş olan "hukuki güvenlik ilkesi"; bir hukuk devletinde bireylerin kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olduğunu önceden bilmesi ve kendi davranışlarını ona göre ayarlayabilme imkânına sahip olması" şeklinde özetlenebilir. Yine bu ilke hukuk devletinin gereklerinden biri olarak kabul edilmekte olup, kanun ve kanun hükmünde kararnamelerin hukuka uygunluğunun tespiti kapsamında Anayasa Mahkemesi içtihatlarında uygulanmaktadır.

Yine, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Vergi inceleme elemanları yaptıkları incelemeler sonucunda hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren iştirak suçlarını tespit ettiklerinde, durumu cumhuriyet savcılığına bildirirler ve bunun sonucunda genelde adli yargı mahkemelerinde "vergi usul kanununa muhalefet suçundan" dolayı iştirak eden şahıs hakkında dava açılır. Aynı zamanda vergi inceleme elemanları tarafından yaptıkları incelemeler sonucunda iştirak suçlarını işleyenler hakkında vergi ziyayı cezası kesilerek idari ceza uygulanır. Bu durum iştirak suçunu işlediği iddia edilen bir kişi ile ilgili hem adli yargıda iştirak suçundan dolayı hakkında dava açılması, hem de iştirak suçundan dolayı adına kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması için vergi mahkemesinde dava açılması sonuçlarını birlikte doğurabilir. Adli yargıda açılan davada, ceza genel hükümleri çerçevesinde şahsın vergi kaçakçılığına iştirak edip etmediği incelenerek, hakkında

hüküm tesis edilir. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul" başlıklı 367. maddesinin 4. fıkrasında "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 mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." hükmüne yer verildiği dikkate alındığında, adli yargı mahkemeleri tarafından verilen kararların, idari makamları ve idari yargı mercilerini bağlamadığı, aynı şekilde idari yargı mercileri tarafından verilen kararların da adli yargı mahkemelerini bağlamadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, Ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin aksine karar verebilir; keza suç konusunda uzman olan mahkeme ceza mahkemesidir. Vergi mahkemesi ise, iştirak tanımının yer almadığı Vergi Usul Kanunu'na göre ilgili şahsın vergi ziyayı kesilmesini gerektiren bir vergi suçuna iştirak edip etmediğini değerlendirmek zorunda kalmaktadır.

İtiraz konusu kuralda 359. maddede yer alan kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle iştirak eden kişiye vergi kaybının bir katı vergi ziyayı cezası uygulanmasının Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak olmasına rağmen, söz konusu iştirak suçu kavramının idari vergi cezası yönünden nasıl oluşacağı, hangi durumlarda ne tür bir iştiraktan söz edileceğinin Vergi Usul Kanunu'nda bulunmadığı, aynı fiil için öngörülen idari ve adli cezalar için ancak suçun unsurlarının birbirinden farklı olması gerektiği dikkate alındığında, adli ceza için öngörülen iştirak suçu cezasının kurucu unsurlarının Ceza Kanununda yer almasına rağmen, mali suç olarak nitelendirilen vergi ziyayı cezasına ilişkin iştirak suçu unsurlarının Vergi Usul Kanunu'nda yer almadığı, Ceza Kanununda yer alan iştirak suçuna ceza verilebilmesi için kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğu, buna karşılık idari cezaya ilişkin bahsedilen unsurların aranıp aranmadığının belli olmadığı, söz konusu cezaların amaçsal olarak birbirinden farklı olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde, Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin gereği olarak özellikle kanunda ceza yaptırımına bağlanan eylemlerin kapsamının açık ve net olarak düzenlenmesi ve tereddüt oluşturmaması gerekmekte iken söz konusu kuralın açık ve net bir biçimde ortaya konmaması 'belirlilik' ilkesini zedelemekte olup, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve bu güvencesinin kişilere verilmemesi ise hukuki güvenlik ilkesini zedelemekte olduğundan; itiraz konusu "...bu fiillere iştirak

edenlere ise bir kat..." ibaresinin hukuk devleti ilkesinin gereği olan hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik ilkesine açıkça aykırılığı görüldüğünde Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

## 2- Anayasa'nın 38. Maddesi Yönünden:

Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, "Kimse...kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz." denilerek "suçun kanuniliği", üçüncü fıkrasında da "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." denilerek "cezanın kanuniliği" ilkesi getirilmiştir. Anayasa'da öngörülen suçta ve cezada kanunilik ilkesi, insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir anlayışın öne çıktığı günümüzde, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca, hangi fiillerin yasaklandığının ve bu yasak fiillere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak bir şekilde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak fiilleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan, hukuk devletinin temel aldığı, uluslararası hukukta ve insan hakları belgelerinde de özel bir yere ve öneme sahip bulunan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Kanunilik ilkesi, özgürlüğün sınırlarının önceden bilinerek, insanın davranışlarını bu çerçevede düzenlemesini temin için getirilmiştir. Anayasanın 38 inci maddesine paralel olarak Türk Ceza Kanunu'nun 2 nci maddesinde yer alan "suçta ve cezada kanunilik" ilkesi uyarınca, hangi eylemlerin yasaklandığı ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde yasada gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Anayasanın 38 inci maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar, ceza hukukunun ana ilkeleri ile Anayasa'nın konuya ilişkin kuralları başta olmak üzere, ülkenin sosyal, kültürel yapısı, etik değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimleri göz önüne alınarak saptanacak ceza politikasına göre belirlenir. Yasa koyucu, cezalandırma yetkisini kullanırken toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunun hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımını ile karşılanacağı, nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici sebep olarak



kabul edilebileceği ve ceza sistemini tamamlayan müesseseler konusunda takdir yetkisine sahiptir. Bu yetki, vergi suç ve cezaları bakımından da geçerlidir.

Ayrıca, yasa koyucu, suçların niteliği, işleme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözeterek, Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde, hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını saptayabileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre, kimi eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında, idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir. Diğer yandan, suçun yasayla saptanması, maddi olay olarak bir eylemin, ne zaman suç niteliğini alacağını belirlemek demektir. Öğretide suçun yasada tanımlanmış ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, yasayla saptama olarak kabul edilmektedir. Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra Yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi idari kararlarla suç ihdası anlamına gelmez.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi; Sunday Times/Birleşik Krallık (26.04.1979) davasında suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği, vatandaşların öncelikle ceza yaptırımı taşıyan hukuk kurallarının varlığı hakkında yeterli bilgiye sahip olabilmeleri ve ayrıca vatandaşların davranışlarını yönlendirebilmelerine olanak vermek için, ceza yaptırımı taşıyan kuralların herkesçe anlaşılacak bir biçimde açık ve net olarak düzenlenmiş olması gerektiğini içtihat etmiştir.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 7. Protokolün 4. maddesinde de ele alınan "non bis in idem ilkesini" çerçevesinde vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçunda hapis cezası ile cezalandırılan fiillerin aynı zamanda vergi ziyanına sebebiyet vermesi halinde vergi cezası ile yaptırıma bağlanıyor olması, bu madde bağlamında değerlendirilmesi gereken bir husustur. Söz konusu fiiller hakkında ceza mahkemelerinde verilen hapis cezaları ile idarece uygulanan para cezalarının çifte ceza meselesi altında değerlendirilip değerlendirilmediği ele alınmalıdır. Bu konuda İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi vergi hukukunda, tek fiil ile vergi kabahati ve vergi suçu oluşması durumunda; Ponsetti davasında hem vergi ziyayı kabahatinin hem de vergi suçunun cezalarının ayrı ayrı kesileceğini karara bağlamıştır. İHAM, vergi kaçakçılığı suçunun kusura dayalı olarak uygulandığını, bu nedenle vergi kaçakçılığı

suçunun kurucu unsurlarının diğer mali suçun unsurlarından farklı olduğunu, vergi kaçakçılığında hapis cezası verilebilmesi için kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğu, buna karşılık para cezasında bu unsurun aranmadığını içtihatlarında belirtmektedir. Ayrıca söz konusu cezalarının amacının da aynı olmadığını ifade ederek çeşitli başvuruları kabul edilemez bulmaktadır. (Ponsetti and Chesnel v. France Davası, Başvuru No: 36855/97, 41731/98, Karar Tarihi: 14.09.1999)

Vergi cezasının idari yaptırım olarak adlandırılması onun ceza niteliği üzerinde etkili değildir. Zira bu nitelme vergi yasalarının ihlalinin taşıdığı özelliklerden ve cezanın amacının farklılığından değil vergi cezasının idari usul uygulanarak idari makamlar tarafından verilmiş olmasından, başka açıdan da bir idari işlemin (kararın) konu unsurunu oluşturmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi suçlarının önemli bir başlığı olan iştirak, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup, birçok kez değiştirilmiş, bu nedenle sürekli uygulama bulan bir rejime kavuşmamıştır. 1980 yılına kadar Vergi Usul Kanunu'nun 338, 346 ve 347. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenen iştirak, 1980 yılında 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu kaldırılmış, ancak 1998 yılında 360. madde düzenlemesi ile, sadece kaçakçılık suçları için olmak üzere yeniden Vergi Usul Kanunu'ndaki yerini almıştır. Ancak 2008 yılında 5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu, Vergi Usul Kanunu'nun iştirake ilişkin 360. maddesi iştirak durumlarında bir indirim hükmü haline getirilmiştir. Yeni düzenleme ile birlikte, Kanunun 344/2 maddesi gereği vergi ziyai suçlarında iştirakin çözümü Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak ve vergi ziyai suçuna iştirak edene bir kat ceza verilecekken, 359. maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçlarında, 360. maddenin işaret ettiği üzere çözüm Türk Ceza Kanunu'nun 37 ve 41. maddeleri arasında düzenlenen "suça iştirak" hükümlerine göre olacaktır.

İtiraz konusu kuralda; vergi kaçakçılık suçuna iştirak eden bir şahıs vergi uygulamasında iştirak suçunun iki farklı ceza ile karşılaşacaktır. Birincisi VUK'nun 360'uncü maddesinde belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, ikincisi ise asıl suçta ait (kaçakçılık suçu) ceza ile cezalandırılması bağlamında vergi ziyai cezasıdır. Görüldüğü gibi tek fiil ile iki ayrı cezaya muhatap olunacaktır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar için iştirak eyleminin saptanması ve yasa da öngörülen yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Ceza yaptırımı öngörülen bu

tür eylemler için ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturur. Nitekim, Vergi Usul Yasası bu eylemler ve bunlar için öngörülen yaptırımları "ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalar" başlığı altında düzenlemiştir. Tek fiilden dolayı iki ayrı ceza kesilmesinde hukuka aykırı bir durum olmasa da, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararına göre, vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsurlarının diğer mali suçun unsurlarından farklı olduğu hususu da dikkate alındığında, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasının uygulanması için oluşan suçun unsurlarına Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmediği görüldüğünden itiraz konusu "...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..." ibaresinin suç ve cezanın kanuniliği ilkesine açıkça aykırılığı görüldüğünden Anayasa'nın 38. maddesine de aykırı olduğu sonuç ve kanaatine varılmıştır.

Sonuç: Dava, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacının sahte fatura düzenlediği yönünde hakkında vergi tekniği raporu bulunan . Petrol Ürün. İnş. Ltd. Şti.'nin muhasebe ve defter tutma işlemlerini yürütmesi nedeniyle sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle 2010/10-12 dönemi için kesilen vergi ziyai cezasının iptali istemiyle açılmıştır.

Yapılan inceleme sonunda; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Ziya Cezası başlıklı 344. maddesinin 2. fıkrasında "...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..." ibaresinin Anayasanın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır." şeklindedir.

Anayasa Mahkemesi'ne iptali için başvuru düzenleme; 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde yer alan, "*341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.*

*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*

*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."* düzenlemesidir.

Anayasa Mahkemesi başvurunun esasıyla ilgili öncelikle Anayasa'nın 2. maddesinde çerçevesi çizilen hukuk devletinin olmazsa olmazlarından "belirlilik ilkesi"ni ele almıştır. Mahkemeye göre belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır ve birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlayacağını tespit etmiştir. Öte yandan belirlilik ilkesi yalnızca kanun anlamında bir belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, doktrin, uygulama ve yargı kararları ile de hukuki belirlilik temin edilebilir. Önemli olan hususun, muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığına bağlı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Çalışmanın konusu olan suçta ve cezada kanunilik ilkesini düzenleyen Anayasa'nın 38. maddesine ilişkin yapılan açıklamada üzerinde durulması gereken bir nokta bulunmaktadır. Mahkeme; Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan "*suçta ve cezada kanunilik ilkesi*" uyarınca, hangi eylemlerin yasaklandığı ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari nitelikli vergi cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbi olduğu görüşünü benimsemiştir. Yargı kararlarında ve doktrinde artık vergi idareleri tarafından kesilen vergisel yaptırımlara ilişkin suçta ve cezada kanunilik ilkesine uygun davranılması gerektiği konusunda bir görüş farklılığı kalmamıştır. Fakat Anayasa Mahkemesi daha önce verdiği bir kararında; "*Ayrıca, vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir. Bu durumda kanunsuz suçtan söz edilemez.*" görüşünü benimsemiş iken,<sup>164</sup> günümüzde bu görüşünden vazgeçmiştir. İncelenmekte olan

<sup>164</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 tarihli ve E:1990/29, K:1991/37 sayılı kararı (Resmi Gazete:05.02.1991 tarihli ve 21133 sayılı).

kararda ve 2004 yılında verdiği bir kararında bu görüşünden geri adım atarak artık bu husus, “*Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım, zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı öğelerini yasalarla belirlemesi gerekir.*” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>165</sup>

Anayasa Mahkemesi sonuç kısmında ise başvuruya konu iştirak müessesesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesinde ele alınış biçimiyle alakalı olarak 341. maddede açıklanan vergi ziyai cezasıyla olan ilişkisini ortaya koymuş ve 359. maddede sayılan fiillerin vuku bulması halinde, buna sebebiyet veren kişilere 3 kat vergi ziyai cezası, iştirak edenlere ise bir kat oranında vergi ziyai cezası kesileceğini belirlemiştir.

---

<sup>165</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 15.07.2004 tarihli ve E.2003/33, K.2004/101 sayılı kararı (Resmi Gazete: 02.03.2005 tarihli ve 25743sayılı).

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Hukukun evrensel ilkelerinden olan kanunilik ilkesi iç hukukta anayasa hukuku, ceza hukuku, idare hukuku, kabahatler hukuku ve vergi hukuku gibi temel kamu hukuku dallarında karşılığını bulmuş ve bu ilkenin korunmasına yönelik azami gayret gösterilmiştir. Her ne kadar suçlar ve cezaları bakımından idareye herhangi bir takdir yetkisi bırakılmamışsa da, özellikle Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesiyle tanınan esneklik sayesinde yasama organı bazı kanunlarda ekonomik, teknolojik veya siyasi gereklilikler göz önünde bulundurularak daha hızlı bir şekilde karar alması açısından genel ve düzenleyici işlemler tesis etme noktasında bazı yetkiler vermiştir.

Çalışmanın her bölümünde, idarenin keyfi bir şekilde bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmesini engellemek amacıyla belirlenen kanunilik ilkesinin hayati derecede önemli bir güvence kaynağı olduğu vurgulanmaya çalışılmıştır. Kanunilik ilkesinin daha iyi anlaşılabilmesi ve güvence fonksiyonunu yerine getirebilmesi için unsurları ve sonuçları konusunda detaylı bir inceleme yapılmıştır. Ayrıca vergi yaptırım hukuku bakımından suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ne derecede önemli olduğu hem aktarılan yargı kararlarıyla, hem doktrinden görüşlerle hem de uygulamadaki örneklerle ortaya konulmuştur.

Vergi yaptırım hukukunun genel terminolojisi de kanunilik ilkesinin uygulamalarının daha iyi anlaşılabilmesi için incelenmiştir. Vergi suç ve kabahatlerinin ayrımı, cezaların hukuki niteliği, vergi suç, kabahat ve yaptırımlarının genel esasları çalışmayı daha da somutlaştırabilmek adına yüzeysel de olsa ele alınmıştır.

Bir başka bölümde sadece vergi yaptırım hukukuna özgü konular irdelenmiş, vergi kabahatleri ve vergi suçları kanundaki sistematiğe göre detaylıca aktarılmıştır. Kanunilik ilkesi bakımından suç, kabahat ve bunlara ilişkin yaptırımları meydana getiren fiillerin önemli olmasının yanında ayrıca bunları ortadan kaldıran sebeplerin de önem arz ettiği düşüncesiyle vergi suç, kabahat ve yaptırımlarını ortadan kaldıran durumlar da detaylı bir incelemeye tabi tutulmuştur.

Son bölümde ise, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan, suçta ve cezada kanunilik ilkesine etki ettiği noktasında Anayasa Mahkemesi'nin denetiminden geçmiş bazı düzenlemeler her biri ayrı başlık altında incelenerek her madde bakımından ayrı ayrı değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bölümle ilgili yapılan incelemede vergi suçlarıyla

ilgili suçta ve cezada kanunilik ilkesinin katı bir uygulama alanı bulduğu söyleyebiliriz. Fakat aynı tespitleri vergi kabahatlerine yol açan fiiller konusunda yapmak mümkün olmamıştır. Kanunlarda tanınan bazı hükümler ile idareye hareket alanı açılmıştır. Bu yetkiler zaten yasal olarak idareye tanınmış yetkililerdir. Bu konuda herhangi bir sorun yoktur. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesinde yer aldığı üzere sınırları, kapsam ve koşulları net bir şekilde belirlenmemiştir. Belirlilik unsurunda sorun olması nedeniyle de kanunilik ilkesini zayıflatmaya ve idarenin keyfi uygulamalarına yol açabileceği için de temel hak ve özgürlüklere müdahaleye uygun hale gelebilecektir. Hukuk devleti ilkesi gereği olması gereken de budur. Fakat suçta ve cezada kanunilik ilkesinin somut ve net bir şekilde uygulandığı bir hukuk düzeninde bireyler kendilerini daha güvende hissedebilirler.



## KAYNAKÇA

### Kitap

- Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat, Kaya, Cemil, *Türk İdare Hukuku*, 4. bs., Şeçkin Yayınevi, Ankara, 2013.
- Arslaner, Hakan, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- Avder, Erdoğan, *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, 38. bs., Savaş Yayınevi, Ankara, 2015.
- Candan, Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.
- Çağlayan, Ramazan, *İdari Yaptırımlar Hukuku*, Asil, Ankara, 2006.
- Dönmezer, Sulhi, Erman, Sahir, *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, 12. bs., Beta Yayınevi, İstanbul, 1997.
- Gözübüyük, Şeref, *Yönetim Hukuku*, 19. bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 20. bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.
- Önen, Z. Sacit, *Genel Vergi Hukuku*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2017.
- Özay, İl Han *İdari Yaptırımlar*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1985.
- Özen, Mustafa, *Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.
- Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 10. bs., Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan, *Vergi Hukuku*, 8. bs., Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- Teziç, Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, 20. bs., Beta Yayınevi, İstanbul, 2016.
- Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, 5. bs., Savaş Yayınevi, Ankara, 2005.



## Dergi

- Aslan, M. Yasin, “İdari Yaptırımlar”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 85, Kasım-Aralık 2009, s.173-188.
- Ayatar Kızılyar, Sema, “Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı”, *Journal Of Yaşar University*, Sayı Özel, Cilt 8, 2013, s. 1637-1667.
- Aygün Eşitli, Ezgi, “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 104, Ocak-Şubat 2013, s. 225-246.
- Beyribey, Kurtuluş, “Vergi Kaçaklığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi”, *Danıştay Dergisi*, Sayı:141, 2016, s. 41-65.
- Erdinç, Burcu, “İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 2, 2012, s. 241-276.
- Eroğlu, Onur, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 8, Cilt 3, Aralık 2013, s.157-179.
- Işıқтаç, Yasemin, “Bir Hukuk Tanımı Vermenin Zorunluluğu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 1-2, Cilt 2, Haziran-Aralık 1998.
- Kazaker, Gözde, “Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı 2014, Cilt 16, 2015, s.4785-4814.
- Küçükkaya, Mehmet, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 1, Cilt 19, 2015, s. 191-218.

## Tez

- Gündüz, Engin, *Vergi Suç ve Cezaları*, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır, 2011.

## Mahkeme Kararları

- Anayasa Mahkemesi'nin 28.03.1963 tarihli ve E:1963/4, K:1963/71 sayılı kararı, *Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi*, Sayı 1, 1964.

- Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 tarihli ve E:1990/29, K:1991/37 sayılı kararı (Resmi Gazete:05.02.1991 tarihli ve 21133 sayılı).
- Anayasa Mahkemesi'nin 13.05.2004 tarihli ve E:2000/43, K:2004/60 sayılı kararı, (Resmi Gazete: 04.11.2004 tarihli ve 25633 sayılı).
- Anayasa Mahkemesi'nin 15.07.2004 tarihli ve E.2003/33, K.2004/101 sayılı kararı (Resmi Gazete: 02.03.2005 tarihli ve 25743 sayılı).
- Anayasa Mahkemesi'nin 20.05.2010 tarihli ve E:2009/51, K:2010/73 sayılı kararı (Resmi Gazete: 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı).
- Anayasa Mahkemesi'nin 03.02.2011 tarihli ve E:2009/5, K:2011/31 sayılı kararı (Resmi Gazete:14.05.2011 tarihli ve 27934 sayılı).
- Anayasa Mahkemesi'nin 05.03.2015 tarihli ve E:2014/120, K:2015/23 sayılı kararı (Resmi Gazete:21.05.2015 tarihli ve 29362 sayılı).
- Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 24.01.1961 tarihli ve E:1958/1735, K: 1961/175 sayılı kararı.
- Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 21.10.2010 tarihli ve E: 2008/1493, K: 2010/5203 sayılı kararı.
- Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 11.04.2008 tarihli ve E:2006/3196, K:2008/1179 sayılı kararı.
- Danıştay Sekizinci Dairesi'nin 03.09.2003 tarihli ve E:2003/3793 sayılı kararı.
- Danıştay Yedinci Dairesi'nin 19.02.1991 tarihli, E:1990/5227, K: 1991/696 sayılı kararı.
- Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 16.09.2015 tarihli ve E:2015/5107, K:2015/6296 sayılı kararı.
- Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 23.12.2015 tarihli ve E:2014/2080, K:2015/10063 sayılı kararı.
- Trabzon Vergi Mahkemesi'nin 27.05.2016 tarihli ve E:2016/189, K:2016/338 sayılı kararı.
- Trabzon Vergi Mahkemesi'nin 30.12.2015 tarihli ve E:2015/261, K:2015/746 sayılı kararı.

## E-Kaynak

- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 1950, (Erişim) [https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH\\_ve\\_Temel\\_Ozgurluklerin\\_Korunmasi.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/IH_ve_Temel_Ozgurluklerin_Korunmasi.pdf), 13.02.2018.
- Ceza Oranı, 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerlidir. (Erişim) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> , 20.03.2018.
- İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi, 1948, (Erişim) <https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/203-208.pdf>, 13.02.2018.
- Kıyas, (Erişim) [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=KIYAS](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=KIYAS), 15.02.2018.
- Tekerrür, (Erişim) [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&kelime=tekerr%C3%BCr%20etmek&cesit=1&guid=TDK.GTS.537c6a7484f280.25940960](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=tekerr%C3%BCr%20etmek&cesit=1&guid=TDK.GTS.537c6a7484f280.25940960) , 26.03.2018.
- Vergi Usul Kanunu Sirküleri, <https://www.gib.gov.tr/node/87014> (Erişim), 17.09.2019).
- Vergi Ziyai, (Erişim) <https://www.turkcesozlukler.com/vergi-ziyai-nedir-nedemek>, 30.03.2018.
- Usulsüzlük cezalarına ait cetvel, (Erişim) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, 08.08.2018.
- 09.07.1961 tarihli ve 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti 1961 Anayasası, 1961, (Erişim) <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm>, 13.02.2018.