

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ HUKUKU ANA BİLİM DALI

DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA USULSÜZLÜK KABAHAHLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MEHMET ÖS

GAZİANTEP
HAZİRAN 2018

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ HUKUKU ANA BİLİM DALI

DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA USULSÜZLÜK KABAHAHLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MEHMET ÖS

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ

GAZİANTEP
HAZİRAN 2018

T.C.
UNIVERSITY OF GAZİANTEP
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF ECONOMIC LAW

**İRREGULARİTY BLAME
ACCORDİNG TO DECİSİONS OF COUNCIL OF STATE**

MASTER'S THESIS

MEHMET ÖS

Supervisor: Ass. Prof. Ahmet BOZDAĞ

GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ HUKUKU ANA BİLİM DALI

Danıştay Kararları Işığında
Usulsüzlük Kabahatleri

Mehmet ÖS

Tez Savunma Tarihi: 29.06.2018

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı


Doç. Dr. Zekiye ANTAKYALIOĞLU
SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığımı onaylarım.


Doç. Dr. Emine KOBAN
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımca (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.


Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ
Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak oybirliği/ oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:
(Unvanı, Adı ve SOYADI)

Doç. Dr. Emine KOBAN

Dr. Öğr. Üyesi İsmail CİĞERCİ

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ

İmzası


ETİK BEYAN

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dökümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Mehmet ÖS

TEŞEKKÜRLER

Mali Müşavirlik mesleğimin aşırı yoğun çalışma temposundan arta kalan zamanda, yürüttüğüm tez çalışması ile akademik alanda almam gereken çok fazla mesafenin olduğunu biliyorum.

Bu uzun ve meşakkatli yolda, tez süresince çalışmalarına ışık tuttuğu ve değerli yönlendirmelerinden dolayı Dr.Öğr.Üyesi Ahmet Bozdağ’a,

Hayat görüşü ile hem yaşam kalitemizi hem de tez çalışmamın akademik kalitesinin arttırılması noktasında destek olduğu için Doç.Dr. Emine Koban’a,

Aileme ayırmam gereken zamanımdan kısıtlayarak tez çalışmamı yürüttüğümünden; fedakârlıkla bana destek oldukları için, Eşim Funda Ös, Oğullarım İbrahim Enes Ös ve Eymen Ös’e,

Değerli dost ve çalışma arkadaşlarıma,
Çok kıymetli katkılarından dolayı sonsuz teşekkürlerimi arz ederim.

ÖZ
DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA
USULSÜZLÜK KABAHATLERİ

ÖS, Mehmet
Yüksek Lisans Tezi, Ekonomi Hukuku ABD
Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ
Haziran 2018, 191 Sayfa

Devlet üstlendiği sorumlulukları yerine getirebilmek amacıyla anayasanın vermiş olduğu haklar çerçevesinde çeşitli kaynaklardan gelirler elde etmektedir. Elde edilen bu kamu gelirleri içerisinde vergiler % 80 - % 90 gibi oranda önemli bir paya sahiptir. Vergi, devletin gerçek ve tüzel kişilerin ödeme güçlerine göre ve herhangi bir kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere hizmete karşılık olmaksızın cebri olarak alınan parasal yükümlülüklerdir. Temelinde zorunluluğun var olması ve vergi ödemenin karşılığının bulunmaması vergilerin, ödenmesinde birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Örneğin bireyler, vergiler karşısında doğrudan fayda sağlamadıkları için ödemeleri gereken vergileri azaltmaya çalışmaktadırlar. Eğer bu çabalar yasal ise sorun içermemektedir. Ama yasal olmayan yollara bireylerin başvurmaları durumunda, vergi kaybı nedeniyle vergi kabahat ve cezalarını ortaya çıkarmaktadır. Vergi kabahat ve cezaları, vergi ceza hukukunun ilgili alanına girerek, cezaların tespiti ile birey ve devlet arasındaki vergi uyumsuzlukları, usulsüzlükleri ve kabahatlerinin Vergi Kanunları'nda gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle göre çözümlenmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmada öncelikli olarak verginin tarihsel gelişimine yer verilip, vergi ödemenin önemi ve gerekliliğinden bahsedilerek ardından Vergi Usul Kanunu'nda yer alan usulsüzlük kabahatlerini oluşturan eylemlere uygulanan yaptırımlar, usulsüzlük kabahatlerine pişmanlık indirimleri, usulsüzlük kabahatlerinin tebliği, itiraz yolları, bu kabahatleri sona erdiren durumları ile usulsüzlük kabahati yaptırımları incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Kabahat, Ceza, Usulsüzlük



ABSTRACT
İRREGULARİTY BLAME
ACCORDİNG TO DECİSİONS OF COUNCIL OF STATE

ÖS, Mehmet
M. A. Thesis, Department of Economic Law
Supervisor: Ass. Prof. Ahmet BOZDAĞ
June 2018, 191 pages

In order to be able to fulfill its responsibilities, the state obtains income from various sources within the framework of its rights. In these public incomes obtained, the rates of 80% - 90% are also very important. Tax is a monetary obligation of the state taken by the real and legal persons according to their solvency and without any service. The fact that there is a necessity in its foundation and the lack of it brings with it many problems in the payment of taxes. For example, individuals are trying to reduce the taxes they need to pay because they do not benefit directly from the tax. If these efforts are legal, they do not have problems. However, in cases where individuals apply to illegal ways, tax losses and tax penalties are revealed. Tax crimes and penalties are aimed to be solved according to the material and formal obligations shown in the Tax Laws of the tax disputes, irregularities and misdemeanors between the determination of the sentences and the individual and the state by entering into the field of tax penal law. In this study, primarily the historical development of the vaccine is mentioned and the importance and the importance of the payment of the tax are mentioned and then the taxation crimes and punishments in the Tax Procedure Law, the sanctions applied to the acts constituting the tax evasion, tax incentives and exemptions, tax tariffs and rates,

Key words: Tax, Faulty, Punishment, Irregularity



İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNUN TEMEL KAVRAMLARI VE İLKELERİ, VERGİ HUKUKUNUN AMACI, VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİ, VERGİ TEORİK YAPISININ TARİHSEL GELİŞİMİ

I. VERGİ HUKUKUNUN TEMEL KAVRAMLARI VE İLKELERİ	3
A. Vergi Hukukunun Temel Kavramları	3
B. Vergileme Süreci	17
1. Verginin Tarhı	17
a. Beyana Dayalı Tarh	18
b. İkmalen Vergi Tarhı	20
c. Re'sen Vergi Tarhı	20
d. İdarece Vergi Tarhı	22
2. Verginin Tebliği	23
3. Verginin Tahakkuku	27
4. Verginin Tahsili	28
C. Vergi Hukukunun Temel İlkeleri	32
1. Genellik İlkesi	33
2. Eşitlik İlkesi	33
3. Adalet İlkesi	35

4. Modern Vergileme İlkeleri	36
II. VERGİ CEZA HUKUKU VE AMACI.....	39
III. VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİ.....	41
A. Vergi Suçu.....	41
B. Vergi Hukukunda Düzenlenen Suç ve Kabahatler	44
1. Vergi Hukukunda Düzenlenen Suçlar ve Yaptırımları	44
a. Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	44
b. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	45
c. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak Suçu	46
d. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu	46
e. Haysiyet ve Şerefe Tecavüz (Hakaret) Suçu	47
2. Vergi Hukukunda Düzenlenen Kabahatler	47
a. Vergi Ziyat Kabahati ve Cezası	47
b. Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	48
i. Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları.....	49
ii. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları.....	49
C. Kabahat ve Yaptırımı.....	50
D. Suç ile Kabahat Ayrımı ve Farkları	51
IV. VERGİ TEORİK YAPISININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	57
A. İlk Çağda Vergi	58
B. Orta Çağda Vergi.....	60
C. Yeni Çağda Vergi	61

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNDA USULSÜZLÜK KABAHAHLERİ VE CEZALARI

I. USULSÜZLÜK KABAHAHLERİ VE CEZALARI	63
---	----

A.	Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	64
1.	I. Derece Usulsüzlükler	64
2.	II. Derece Usulsüzlükler	105
3.	Genel Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezaları;	112
B.	Özel Usulsüzlük Kabahat ve Cezaları	113
C.	Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi	124
II.	USULSÜZLÜK KABAHAHLERİNDE ÖZEL DURUMLAR	126
A.	İştirak	127
B.	İçtima (Birleşme)	130
C.	Teşebbüs	136
III.	TEKERRÜR	137
IV.	VERGİ UYUŞMAZLIKLARI ÇÖZÜM YOLLARI	138
A.	İdari Çözüm Yolları	139
1.	Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	139
2.	Uzlaşma	140
a.	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	141
b.	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	142
3.	Pişmanlık ve Islah	143
4.	Mücbir Sebep	144
5.	Cezalarda İndirim;	144
B.	Vergi Yargısı	145
1.	Vergi Davasının Açılması	145
2.	Vergi Davasının Görülmesi	149
3.	Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları	150
SONUÇ		153

KAYNAKÇA.....	157
---------------	-----



TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Özel Usulsüzlük Ve Genel Usulsüzlük Kabahati Karşılaştırması	49
Tablo 2. Vergi Kabahatleri ve Cezaları.....	63
Tablo 3. Beyannamelerin Kanuni Sürelerinden Sonra Verilmesi ve Cezaları 2018 Yılı İçin	71
Tablo 4. Süresinde Verilmeyen Beyannamelerde Düzeltme Süreleri ve Cezaları	72
Tablo 5. Beyanname Tür ve Süreleri	72
Tablo 6: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 64/3’göre	75
Tablo 7. Veraset ve Intikal Vergisinin Beyan Süreleri	105
Tablo 8. Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel (VUK. 476 nolu Tebliğ, 1.1.2018)	112
Tablo 9. Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Yolları	139
Tablo 10. Vergi Yargısında Süreler	146

KISALTMALAR

a.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AATUHK	: 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ACFE	: Uluslararası Sertifikalı Hile Denetçileri
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
DVK	: 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
E-Defter	: Elektronik Defter
E-Fatura	: Elektronik Fatura
EFT	: Elektronik Fon Transferi
EVK	: 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu
GF	: Gecikme Faizi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
Gid. VK	: 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GT	: Genel Tebliğ
GV	: Gelir Vergisi
GVK.	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
GZ	: Gecikme Zammı
İYUK	: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KSS	: Kanuni Süresinden Sonra
KVK	: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	: Maliye Bakanlığı
Md	: Madde
MTVK	: 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

MÜK	: Mükerrer
OECD	: Ekonomik İş Birliği Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
POS	: Point Of Sales Terminal
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü
SK	: Sayılı Kanun
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
ss	: Sayfa
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
TÖ	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: 2537 Sayılı Türk Ceza Kanunu
TDH	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: 4884 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
Vb.	: Ve Benzeri
Vd.	: Ve Diğerleri
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Sistemi
VİVK	: Veraset İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
C	: Cilt

GİRİŞ

Türkiye'nin 2018 yılı bütçesinde, merkezi bütçe gelirleri toplamı 696,9.- milyar TL olarak tahmin edilmiştir. Merkezi bütçe gelirlerinin içindeki en büyük pay ise, 599,4.- milyar TL ile vergilerden oluşmaktadır. Vergi gelirleri merkezi yönetim gelirleri içerisinde bütçenin %86'sını oluşturmaktadır. Devletler kamusal harcamalarını yaparken, bütçe gelirlerindeki kalemleri etkin bir şekilde toplamak isteyecektir.

Yapmış olduğumuz bu çalışmada Türkiye'deki vergi sistemi içerisinde vergi kabahatleri ve bu kabahatlerin faillerine uygulanacak yaptırımlar incelenmiştir. Tezimizin ilk bölümünde Vergi Usul Kanunu içerisindeki tanımlamalar ile vergileme süreçleri açıklanmıştır. İkinci bölümde ise Türk Vergi Sistemi içerisinde uygun olmayan fiiller neticesinde failere uygulanacak usulsüzlük kabahatleri irdelenmiştir.

Yapılan çalışma neticesinde tezimizin sonuç bölümünde belirtileceği üzere, vergi toplama işlemi devletler için çok önemlidir. Bu bakımdan vergi vatandaşlık bilinci çerçevesinde toplanmalıdır. Tezimizin sonuç bölümünde belirtilen bu durum geniş bir şekilde açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNUN TEMEL KAVRAMLARI VE İLKELERİ, VERGİ CEZA HUKUKUNUN AMACI, VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİ, VERGİ TEORİK YAPISININ TARİHSEL GELİŞİMİ

I. VERGİ HUKUKUNUN TEMEL KAVRAMLARI VE İLKELERİ

A. Vergi Hukukunun Temel Kavramları

Vergi, çeşitli kaynaklarda farklı şekilde tanımlanmakta olup; özü, kanun gücü ile karşılıksız bir şekilde kamuya mali kaynakların aktarılmasıdır. Farklı kaynaklardan verginin nasıl tanımlandığını belirtmeye çalışırsak;

Vergi; devletin egemenlik gücüne dayanarak yetkili kişilerce kamu kurumlarının faaliyetleri için gereken harcamaların finansmanını karşılayarak kamusal görevlerini icra edebilmek için ve yasalara uygun olmak üzere cebri icra yoluyla, özel bir karşılık beklentisi olmaksızın yani geri verilmeme üzere gerçek veya tüzel kişilerden tahsil ettikleri nakdi meblağlardır.¹

Kanaatimizce, vergi genel anlamda devletin kamu hizmetlerini karşılayabilmesi için kamu gücünü kullanarak cebren vergi ödevlilerinden aldığı gelirler toplamı şeklinde tanımlanabilir.

Diğer bir tanımla vergi; kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek amacıyla, devletin egemenlik ve yaptırım gücüne dayanarak cebren, karşılıksız olarak aldığı parasal değerlerdir.²

¹ NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul, Beta Yayınevi, 1996, ss.216-217.

² SARAÇOĞLU, Fatih, ENGİN, İsmail, EJDER, Haydar Lütfi. *Maliye Ders Notları*, Ankara, Gazi Kitabevi Yayınları, 2014, s.113.

İtalyan maliye yazarlarından E. Morselli, “tamamen kamu hukuku açısından yaptığı tanımda vergiyi, bir kamu teşekkülünün vergilendirme yetkisi altında bulunan bir kişinin doğrudan doğruya bu yetkinin kullanmasından doğan partimuan (ortak) mükellefiyetidir” şeklinde tanımlanmıştır. Buna karşılık, Fransız yazarlardan L. Mehl ise vergiyi; “devlet ve diğer mülki makamların veya cebri müdahalesi ile kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek kişiler veya özel hukuk veya muhtemelen kamu hukuk tüzel kişilerinden, ödeme güçleri oranına göre otorite yoluyla, kati olarak ve belirli bir karşılık gözetmeksizin istenen para edasıdır” şeklinde tanımlamıştır.³

Türk Vergi Sisteminde ise toplanan vergiler kamu tarafından Anayasal bir hak olarak cebren toplanmaktadır. Kamu idaresi vergi toplama görevini Anayasadan alarak görevini ifa etmektedir. Anayasamızda vergi tanımını 73. maddede yer almaktadır. Buna göre;

MADDE 73. – “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

1982 yılında düzenlenen Anayasamızda yer alan bu maddeye istinaden kanunlar Anayasaya uygun şekilde ihdas edilmesi ve Anayasaya uygun şekilde denetlebilir hale dönüşmesi sağlanmıştır.

Bireysel ve toplumsal anlamda ihtiyaçlar; ekonomik ve sosyal koşullar, teknolojik gelişmeler, ihtiyaçların tatmin düzeyi ve refah anlayışındaki değişime bağlı bir şekilde sürekli gelişim göstermektedir. Bu ihtiyaçların karşılanmasına imkân verecek ortam ve koşulların yaratılması, bireysel ve toplumsal tatmin düzeyi bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan, devletin de yerine getirmek durumunda bulunduğu mali, ekonomik ve sosyal nitelikte çeşitli görevleri vardır. Daha önce de belirtildiği üzere,

³ ÇOBAN, Hilmi, *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*, Denizli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Denizli, 2004, s. 3-4.

çağdaş devlet anlayışı içinde, çeşitli kamu ihtiyaçlarını karşılamak görevini üstlenmiş olan devlet; bu görevlerinin gerektirdiği finansmanı sağlamak amacıyla, önemli ölçüde vergi uygulamalarından faydalanmaktadır. Taraflar arasındaki vergi ilişkilerinin düzenlenmesi, sağlıklı ve etkin bir şekilde uygulamaya dönüştürülmesi, sapmaların belirlenmesi ve sapmalara yol açan faktör ve nedenlerin göz önünde bulundurulması suretiyle, gerekli önlemlerin alınması bakımından vergi hukuku ve bu çerçevede vergi sistemi ile ilgili araştırmalar ve çalışmalar gittikçe artan bir önem içerisinde sürdürülmektedir. Bu önem, devletin yüklendiği fonksiyonlar ve anayasal görevler yanında, konunun sosyal nitelik arz etmesinden de kaynaklanmaktadır.⁴

Yukarıda belirtildiği üzere verginin uygulamaya konulmasındaki fiskal ve ekstra-fiskal amaçların geliştirilmesi bakımından, yapılan düzenlemelerin temel vergi ilkelerine uygun bir şekilde oluşturulması gerekmektedir.⁵

Bu nedenle, vergi düzenlemelerinin; boşluklara yer vermemesi, kanun tekniğine uygun olması, kolay anlaşılabilir ve sade bir dille hazırlanması, vergi ile ilgili tarafların kuşku duymasına neden olmayacak biçimde düzenlenmesi, kolay uygulanabilir bir yapı ve süreç içermesi, günün koşullarına uyum sağlayacak yapıda olması, izleme ve uygulama gücünü yaratmaması, ayrıntılı düzenlemeler yerine temel esaslara yer vermesi gibi faktörler büyük önem taşımaktadır.

Günlük hayatımızda her zaman iç içe olduğumuz vergi insanların toplu ve organize yaşaması ile tarihin bilinen en eski dönemlerden bugüne dek gelmiştir.⁶

Vergi tarih boyunca çok çeşitli faktörlerin etkisi ile şekillenmiş, çeşitli aşamalardan geçmiş bir olgudur. Ülkemizde vergi kanunlarında sıklıkla değişiklikler yapılmaktadır. Çoğu zaman vergi kanunlarına ilişkin yapılan değişiklikler kısa süre sonra beklenmeyen sonuçlar doğurmakta ve yeniden değişiklik yapılması ihtiyacı gündeme gelmektedir. Vergi zaman içinde kavram ve anlam olarak çeşitli değişiklikler geçirmiş; farklı tanımlar yapılmıştır; mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik, hatta ahlaki yönleri ile kurumsallaşmış sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır.

⁴ AKDOĞAN, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s.181-182.

⁵ AKDOĞAN, Abdurrahman, *Vergi İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Vergi Eğitimi*, Ankara, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, C.8, 1992, s.5-8.

⁶ ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet –ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 1998, s.6.

Vergilemede vergi indirim ve istisnalarının son derece sınırlı tutulması ve aynı zamanda düşük bir vergi oranını öngörmesi nedeni ile sanıldığı gibi adalet ilkesine ters düşmediği de vurgulanmaktadır.

Vergi ödeme yükümlülüğü olanlar, bu ödevlerini yerine getirirken daha önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde bu sorumluluklarını ifa ederler. Bu çerçevede verginin ödenmesi konusunda “vergi yükümlüsü” ile “vergi mükellefi” arasında VUK açısından farklılıklar bulunmaktadır.

Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 8/1. maddesinde “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenilen gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır. Vergi mükellefi kavramı, tamamıyla vergi borcunu ödemesi anlamında maddi yükümlülük açısından büyük ölçüde ortaya konulmuştur. Ancak, VUK’un 157-257. maddelerinde düzenlenen “mükellefin ödevleri” ile ilgili hükümler bu tanıma tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme yükümlülüğün yanı sıra, defter tutma, beyanname verme, bildirimlerde bulunma gibi birçok şekli ödevlerinin de bulunduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla, mükellefin vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin tamamı vergi yükümlülüğü veya vergi mükellefiyeti olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükellefinin geniş anlamda sorumluluğu, hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğunu ifade etmektedir.⁷

Vergi mükellefi, bil fiil ticari faaliyeti bakımından kanuni merkezi sınırlarındaki vergi dairesine vergi ödemekle yükümlü olan, gerçek veya tüzel kişiliğe sahip dar ile tam mükellefler olarak tanımlamak mümkün olabilir.

Gerçek veya tüzel kişilerin vergi mükellefi olabilmeleri için iki temel olayın var olması gerekmektedir. Bunlar,⁸

- Vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmiş olması,
- Vergi borcunu kendi mal varlığında ödemekle yükümlü olması.

Bu iki temel farklılık vergi sorumlusu ile vergi yükümlüsünü birbirinden ayıran temel özellik arasında bulunmaktadır.

⁷ ÖNCEL, Mualla, “*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara: A.Ü. SBF Yayını No: 522, 1983, ss. 39-40; ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, s. 71-72.

⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e. s.72; KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 154.

VUK'un 9. Maddesinde yer alan "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz" hükmüne yer almaktadır. Dolayısıyla, herhangi bir şekilde kanuni ehliyete sahip olmayan veya yasak faaliyetlerle uğraşanlar, vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girerse, vergi mükellefi olacaktır. Vergi ehliyetine sahip olabilmek için sağ ve tam doğmak kendi iradesi veya başkasının iradesi ile istemeden de olsa verginin doğmasına sebep olan her kişinin vergi ehliyeti vardır. Vergi ehliyeti için fiil ehliyeti aranmamakla beraber, reşit veyahutta mümeyyiz olmak şartı da aranmaz.⁹ Vergi hukukunda kanuni ehliyete sahip olunması koşulunun aranmaması, vergi alacağının tahsilinin güvence altına alınması bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple, vergi hukukunu medeni hukuktan ayıran bir cezai ve sorumluluk anlayışı kabul edilerek, kendine özgü bir şekilde "ödeme gücü" ilkesi benimsenmiştir.¹⁰

Vergi sorumlusu kendi vergi mükellefi olmamakla beraber, verginin tahsilini kolaylaştırmak maksadıyla vergiyi kaynağından keserek vergi dairesine ulaştıran gerçek ve/veya tüzel kişiler olarak tanımlamak mümkündür. Vergi sorumlusu VUK'un 8/2. maddesinde "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'un üç başlık altında incelemiş olduğu vergi sorumlusunun yükümlülükleri, vergi sorumlusunun haiz olduğu duruma göre farklılık göstermektedir. Şöyle ki;

- Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olan vergiyi kaynağından kesen durumundaki vergi sorumlusu,
- Başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olan fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu,
- Başkasının şekli vergi ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olan vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu

⁹ ORTAÇ, Fevzi Rıfat, ÜNSAL, Hilmi, YILMAZ, Elif "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", International Journal of Public Finance, Cilt 1, Sayı 1, s. 75-94. 2016. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/328097>, Erişim Tarihi:05.04.2018.

¹⁰ KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, 16. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2004, s. 89.

Vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, GVK'nın 94. maddesi ve KVK'nın 24. maddesine göre bir kısım gerçek ve tüzel kişiler, yanlarında çalıştırdıkları kişilere ödedikleri ücretlerden veya başkalarına yaptıkları ödemelerden kaynağından vergi kesintisi yapıp, ilgili vergi dairesine ödemekle sorumlu tutulmuştur. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumluluğunun kullanılmasının amacı “vergi alacağının kolaylıkla ve en az masrafla tahsilini sağlamaktır”. Böylece, vergi dairesi çok sayıda mükellefin vergilendirme ödevi ile uğraşmak yerine, onlarla ilişki içinde olan ve aynı zamanda ödemede bulunan az sayıdaki kişileri kendi açısından muhatap alarak, verginin anılan bu gerçek ve tüzel kişiler tarafından vergi dairesine ödenmesi olanağını elde etmektedir.

GVK 42. maddesinde yer alan yıllara sair bakım onarım ve inşaat işlerinde hak ediş esnasında, ödenecek hak ediş tutarlarına uygulanan % 3 stopaj kesintisi uygulaması da yine, vergi sorumlusu tarafından ilgili alacaklı vergi dairesine ödenmek durumundadır.

Bu gibi durumlarda bulunan vergi sorumluları için maliyenin “fahri tahsildarları”¹¹ şeklinde adlandırmak mümkün olacaktır. Başka bir ifade ile “ara ödeyici”¹² olarakta ifade etmekte sakınca bulunmamaktadır.

Vergi dairesi ile olan ilişkisinde, sorumlu vergilerin kesilmesi ve yatırılması açısından borçlu durumundadır. Asıl mükellef ile arasındaki ilişkide ise, sorumlu, vergi dairesine ödemiş olduğu vergileri kesmemesi halinde, vergi borcu için mükellefe rücu edebilmektedir.¹³

Bu durumdaki vergi sorumlusu kaynağından kesilen verginin ilgili vergi dairesine ödenmesi konusunda mal varlığı ile sorumludur.

Fer'i vergi sorumlusu başkasının vergisini kendi mal varlığından ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergiyi doğuran olayla bir bağlantısı olmadığı halde, asıl vergi borçlusu ile beraber veya asıl vergi borçlusu yerine vergiyi kendi malvarlığından ödemekle yükümlü olan vergi sorumlusuna “fer'i vergi borçlusu” da denilmektedir. VUK'ta böyle bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı vergi alacağının idare tarafından teminat altına alınmasıdır.

¹¹ BULUTOĞLU, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, Cilt II, 6. Baskı, İstanbul, 1978, s. 331.

¹² AKSOY, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s. 36.

¹³ KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.82.

VUK'un 10. maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un 12. Maddesindeki mirasçılarının sorumluluğu, KVK'nın 34. maddesindeki tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nın 39. maddesindeki işi devralanların sorumluluğu, AATUHK'nın 57. maddesindeki kefillerin sorumluluğu bu tür fer'i vergi sorumlusu durumundaki sorumluluklardır.

Bu durumdaki vergi sorumlusu ile vergiyi doğuran olay arasında doğrudan bir bağlantı olmamakla beraber, verginin ödenmesi noktasında mal varlığı ile ödeme yükümlülüğü söz konusudur.

Vergi ödevlisi durumunda vergi sorumlusu, mükelleflerin alacaklı vergi dairelerine karşı şekli sorumlulukları söz konusudur. Genellikle bu tür sorumluluklar ifa edilirken, 3568 sayılı kanun kapsamında¹⁴ yetkilendirilmiş veya yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından yerine getirilmektedir.

VUK'un mükerrer 227. maddesine göre, mükelleflerin beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadırlar. Ayrıca, 3568 sayılı kanunun 12/4. maddesinde de, yeminli malî müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere bir vergisel sorumluluk getirilmiştir. Bu şekilde meslek mensuplarına yüklenen sorumluluk, mükellefin şekli ödevlerinin doğru yapılmasını ifade eden "doğruluk sorumluluğu"dur. Meslek mensuplarının doğruluk sorumluluğunu yerine getirmemeleri halinde, vergi borcuyla ilişkilendirilerek bir sorumluluk saptanmıştır.

Yukarıda bahsi geçenlerin dışında, vergi ödevlisi konumundaki bazı kişilere aynı zamanda bilgi ve belge verme ödevi yüklenmiştir. Mükellefin vergiye ilişkin ödevlerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirildiğinin tespit edilebilmesi için, vergi dairesine, mükellef ile herhangi bir işlem yapan gerçek ve tüzel kişiler ile kamu idare ve

¹⁴ "3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

müesseselerinden belli aralıklarla veya devamlı olarak bilgi alma yetkisi tanınmıştır (VUK md. 148, 149, 150). Vergi ödevlisi niteliğini taşıyan bu kişi, kurum ve kuruluşlara kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri halinde, mükellefin vergi borcuyla bir ilişki kurulmaksızın VUK'un 353. ve mükerrer 355. maddelerine göre özel usulsüzlük cezası verilmektedir. Dolayısıyla, bu konumdaki vergi ödevlisi durumundakilere, mükellefin vergi borçlarının ödenmesi ile ilgili bir sorumluluk yüklenmemiştir. Verilen ödevleri yerine getirmemeleri halinde, bunlar sadece ceza muhatabı olarak takip edilmektedirler.

Yukarıda vergi ile alakalı önemli gördüğümüz açıklamaları yaptıktan sonra şimdi de vergileme süreci ile alakalı kronolojik sıralamayı açıklamakta fayda olacaktır.

Modern Türk Vergi Sisteminde vergileme süreci mükellefin beyanına istinaden 3568 sayılı kanun kapsamında yetkilendirilmiş kişi veya kişiler vasıtasıyla tarh ve tahakkuk etmektedir.

Günümüz Türk Vergi Sisteminde vergi, kamusal giderleri karşılamak amacıyla anayasal bir hak olarak cebren alınan değerlerin toplamıdır.

Verginin temelinde her ne kadar gönül rızasına dayanan bir ilinti varsa da toplanmasının kanuni güce dayanması haline gelmesi ile bu durum değişmiştir. Toplum siyasal anlamda güçlü bir topluluk haline gelmeye başlamasıyla kamusal nitelikteki hizmetlerin finansmanı için insanlar kendilerini vergi vermekle yükümlü bulmuşlardır.

Vergi, değişik tarihlerde değişik isimler altında alınmıştır. İlkel dönemlerde hediye, yardım, gönüllü, rica şeklinde alınan vergi giderek geleneksel bir yükümlülük haline gelmiştir. Gönüllü ve geleneksel yükümlülükler zamanla yetersiz hale gelince vergi zorunlu bir kamu ödevi halini almıştır.

Günümüzde vergileri sınıflandırarak hangi verginin ne şekilde ve nasıl alınacağı açıkça belirtilmiştir. Vergiler konularına göre; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak üçe ayrılmaktadır. Bu üç unsurdan sadece biri ya da ikisinin kullanılması vergilemede adalet açısından etkisizliklere yol açmaktadır.¹⁵

Diğer taraftan dolaylı- dolaysız vergiler; genel itibariyle gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız nitelikte olan yani verginin konusu süreksiz ve mükellefi

¹⁵ SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s.142-146.

önceden belirli olmayan, yansıtılamayan vergiler iken, harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı nitelikte vergi konusu sürekli, mükellefi önceden belirli, kişisel yansıtılabilen vergilerdir.¹⁶

Vergilerin tahsili bakımından ayni, bedeni ve nakdi vergiler; günümüzde ekonominin parasallaşmasıyla birlikte tüm vergiler nakdi değerini almıştır. 1943-45 yılları arasında uygulanan Toprak Mahsulleri Vergisi ayni vergilere örnek oluştururken, 1952 yılında uygulanan Yol Vergisi bedeni vergilere örnek olarak gösterilir.¹⁷

Objektif- subjektif vergiler; objektif vergiler, kişinin şahsi ve ailevi özelliklerini dikkate almadan konulan vergilerdir ve KDV objektif vergilere örnek olarak gösterilebilmektedir. Sübjektif vergiler ise, verginin kişiselleştirildiği, ödeme gücünün temel alındığı vergilerdir ve örnek olarak gelir vergisi gösterilebilir.

Şahsi ve mal vergileri; şahsi vergilerin konusunu mükellefin şahsi ve fiziksel varlığı oluşturur ve baş-kelle vergisi buna örnektir. Mal vergileri ise günümüzün birçok vergilerini kapsamaktadır. Çünkü vergi her türlü kişinin mal varlığından ödenmektedir.

Dağıtma (tevzi)- nispet (oran) vergileri; tevzi vergilerde elde edilmesi istenen vergi hasılatı, mükellefler başına dağıtılmakta ve tahsilat gerçekleştirilmektedir. Oran vergilerinde ise, vergi oranı başlangıçta belirlenir ve vergi hasılatı iktisadi faaliyet hacmine göre ortaya çıkar.¹⁸

Advalorem- spesifik vergiler; vergi matrahı, satış fiyatı, kurum kazancı ya da safi tutarı gibi parasal değerlerle tespit edilirse advalorem vergiler kapsamındadır. Eğer vergi matrahı, metre, kilogram, metreküp vb. gibi fiziksel ölçütlere göre tespit edilirse (motorlu taşıtlar vergisi gibi) spesifik vergilere konu olmaktadır.

Uygulama süreçleri açısından vergiler; sürekli ve geçici vergiler olarak ikiye ayrılmaktadır. Herhangi bir süre kısıtlı ya da zaman dilimi ile kısıtlanmamış vergiler sürekli vergiler; konuluğu itibariyle belirli bir zaman dilimi ile kısıtlanmışsa geçici vergilerdir.

¹⁶ TÜSİAD 40. *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, Yayın No: Tüsiad-T/2012-10/532, İstanbul, 2012, s.25.

¹⁷ ÖNDER, İzzettin, *Türkiye’de Tarımsal Yapılar içinde: Cumhuriyet Döneminde Tarım Kesimine Uygulanan Vergi Politikası*, (Editörler: Şevket Pamuk, Zafer Toprak.), Ankara, Yurt Yayınları, 1998, s. 120.

¹⁸ ÖNDER, İzzettin, KAZGAN, Gülten, *Türkiye’de Gelir Bölüşümü*, Ankara, TOBB yayınları, 1992, s.30.

Tarifeleri açısından vergiler; tek oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı vergiler olarak üçe ayrılmaktadır. Tek oranlı vergiler; vergi oranı matrah değişimleri karşısında değişim göstermemektedir. Artan oranlı vergiler; vergi matrahı arttıkça uygulanan vergi oranının da artmasıdır. Azalan oranlı vergiler ise; ya vergi matrahı azalırken vergi oranının da azalması şeklinde ya da vergi matrahı artarken vergi oranının azalması şeklinde karşımıza çıkmaktadır.¹⁹ Hizmet erbabına ödenen ücretler ile gelir vergisi mükellefi şahısların elde ettikleri gelirler üzerinden artan oranlı vergi tarifesi uygulanır (%15-35).²⁰ Güncel vergi tarifesi de şöyledir;

- 14.800 TL'ye kadar % 15
- 34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL ve fazlası % 20
- 80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL), fazlası % 27
- 80.000 TL den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL den 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası % 35.²¹

Tahsilatı yapan birimler açısından vergiler; vergiler merkezi yönetim tarafından tahsil ediliyorsa merkezi yönetim vergileri, yerel yönetimler tarafından tahsil ediliyorsa yerel yönetim vergileri olarak adlandırılmaktadır.

Etkilerine göre vergiler; telafi edici, denetleyici, düzeltici ve tamamlayıcı olarak dörde ayrılmaktadır. Telafi edici vergiler, bir gelir unsurunda meydana gelebilecek vergi dışı bırakma olasılığını vergi içi olabilecek şekilde düzenlemektir. Denetleyici vergiler, bir verginin başka bir vergi ile denetimi anlamına gelmektedir. Düzeltici vergiler, kullanımı ile negatif etkilere sebep olan tüketim unsurlarının kullanımını azaltmak amaçlı yapılan vergilerdir. Tamamlayıcı vergiler ise; vergilemeye ilişkin amaçların gerçekleştirilebilmesi amacıyla tamamlanan vergilerdir.²²

Gelişmekte olan ülkelerde vergi sınıflandırılması yöntemiyle en doğru vergileme politikalarının uygulanmasıyla alınan vergilerin ekonomiye bütünleşmiş edilmesi çok daha kolay ve hızlı şekilde gerçekleşmektedir. Çünkü maliye politikasının bir aracı

¹⁹ Vergi Dosyası, 2017, <https://vergidosyasi.com/2017/11/14/artan-oranli-ve-duz-oranli-vergileme-nedir/> (22.7.2017).

²⁰ ÖNER, Erdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2014, s.297

²¹ www.gib.gov.tr/yarımve_kaynaklar/yararlı-bilgiler/gelir_vergisi_tarifesi-2018 Erişim Tarihi:22.05.2018.

²² SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s. 146-147.

olarak vergi, iktisadi sonuçlar yaratabilmektedir. Korunmakta olan ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlenmesi istenen alanlarda ise vergilerin arttırılması yolu ile müdahale edilmesini kolaylaştırmaktadır.²³

Vergi politikası uygulamak suretiyle ekonominin yönlendirilmesi çeşitli yollarla mümkün olabilir. Bunlar arasında en etkin uygulanan ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde özel bazı yatırımların teşvik edilmesi ve tasarruf sermaye birikiminin sağlanması için başvuru vergi politikası uygulaması, vergi indirimleri ve muafiyetleridir.

Dolaylı vergilerin yanı sıra dolaysız vergilerde yapılacak indirimler veya artışlar önemli ekonomik sonuçlara yol açar. Dolaysız vergilerde yapılacak indirimler tasarruf ve yatırımları teşvik etmek yönünde etki yaratabilecektir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde iktisadi kalkınma açısından önemli görülen sektörlere getirilecek vergi istisnaları, önemli teşvik tedbirleri olarak kabul edilmektedir.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin bir kısmını azaltarak veya arttırarak ekonomiye müdahalede bulunulması vergi teorisi literatüründe ayırma, farklılaştırma veya dikriminasyon uygulaması olarak bilinmektedir.²⁴

Devletlerin uyguladıkları vergi politikaları; belli ekonomik, iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmak adına vergilerin miktarında ve oluşumunda yapılan ayarlamalardır. Vergi politikalarının amaçları şunlardır;²⁵

- Kamu giderlerinin finansmanını sağlamak,
- Gelir dağılımındaki adaletsizlikleri azaltmak,
- Ödemeler dengesindeki açığı azaltmak.

İktisadi gelişimi sağlamak ve bölgesel adaletsizlikleri minimuma indirmek amaçlı belli sektör ve bölgelerin gelişmesini teşvik etmektir.

Genel olarak, vergi konusunda geleneksel maliye ve yeni maliye yaklaşımlarının görüşleri taban tabana zıttır. Geleneksel maliye; vergilemede ödeme gücü yaklaşımını ve artan oranlı bir vergi tarifesi savunmaktadır. Yeni maliye anlayışında ise vergilemede ödeme gücü yaklaşımı yanında belirli alanlarda fayda yaklaşımı da ön plana çıkmıştır.

²³ ÖZBİLEN, Şevki, *Maliye Politikası*, Ankara, Ezgi Kitabevi, 1999, s.69-73.

²⁴ TÜSİAD 40, *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri*, s.28-35.

²⁵ TÜRK, İsmail, *Maliye Politikası*, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s.173-175.

Bu anlayış çerçevesinde kişilerin yararlandıkları kamu hizmetlerinin masraflarına katılmaları söz konusudur. Vergi tarifeleri açısından da yeni bir anlayış giderek yaygınlaşmaya başlamıştır.

Düz oranlı vergilemede vergi indirim ve istisnalarının son derece sınırlı tutulması ve aynı zamanda düşük bir vergi oranını öngörmesi nedeni ile sanıldığı gibi adalet ilkesine ters düşmediği de vurgulanmaktadır. Geleneksel maliye ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması açısından teşvik edici bir vergi politikasını öngörürken, yeni maliye teşvik edici vergi politikasının her zaman için etkin olmadığını ve muafiyetlerinin toplumdaki belirli kesimlere yönelik bir imtiyaza dönüştüğünü ileri sürerek tarafsız vergi politikasını savunmaktadır.²⁶

Vergilerin, piyasanın işleyişini bozmayacak şekilde tarafsız olması gerekir. Bu yüzden de yeni maliye anlayışında muafiyet ve istisnaların daraltılması söz konusudur. Yeni maliye anlayışı ile gündeme gelen bir başka konu da vergilemenin uluslararası boyutudur. Globalleşme süreci ile birlikte önem kazanan bu boyut, ülkelerin vergi sistemlerini bu değişime göre yeniden reforme etmelerini ve uluslararası işbirliğini gerektirmektedir.²⁷

Günümüz vergi sisteminde vergi mükelleflerinin genel sorumlulukları ve yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu yükümlülükler vergi mükellefinin mükellefiyet durumlarına göre farklılık arz etmektedir.

Günümüz vergi sisteminde mükellefler az vergi ödemekle, idare ise daha çok vergi tahsili gerçekleştirmek için faaliyet göstermektedir. Bu durumda mükellef vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yolunu seçmektedir. Vergiden kaçınma, mali ve hukuki olarak kaçınma şeklinde iki başlık altında incelenebilir. Mali anlamda vergiden kaçınma; vergilerin beyan etmemeleri sonucunda ortaya çıkmaktadır. *“Bu tür kaçınma, yükümlünün söz gelimi tükettiği bir mal ya da elde ettiği gelir unsuru üzerinden vergi alınması halinde tüketici ve faktör sahibi olarak, bu vergiyi ödemekten kaçınmak amacıyla tüketim ya da faktör kullanım yönünün değiştirilmesi anlamına gelmektedir”*²⁸.

²⁶ TÜRK, *Maliye Politikası*, s.173.

²⁷ ERGİNAY, *Kamu Maliyesi*, s. 44-48.

²⁸ BATIREL, Ömer Faruk. *Çağdaş Vergi Politikası*, Maliye ve Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, İstanbul, Sayı 35, 1993, s.217-237.

Hukuki anlamda vergiden kaçınma ise, mükelleflere ait bütün bilgi ve gerçekler vergi idaresine aktarılmasına rağmen, işlemlerin vergi yükümlülüklerine yol açmamasıdır.²⁹

Vergiden kaçınmanın bu iki türü, vergi kaçakçılığı açısından ilişkisi farklı düzeylerde. Mali anlamda vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında doğrudan bir bağlantı bulunmamaktadır. Çünkü birey mali anlamda vergi unsurunu dikkate alarak ekonomik tercihlerini değiştirebilir. Böylece vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden vergi kaçakçılığı da oluşmayacaktır. Fakat hukuki anlamda vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığının doğurduğu ekonomik sonuçları ayırmak çok güçtür. Bu tür vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında her zaman boş bir alan mevcuttur. Çünkü vergi kaçakçılığı kanunların dolaysız ihlal edilmesine, hukuki anlamda vergiden kaçınma ise aynı kanunların esasının ve amacının ihlaline dayanmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının kapsamını belirlemede hukuki anlamda vergiden kaçınma önemli bir sınırlayıcı olmaktadır.

Bu durumda her kaçakçılık kaçınmadır, ancak her kaçınma kaçakçılık değildir. Kaçınma daha çok yasal mevzuatın vergi mükelleflerine vermiş olduğu haklardan faydalanma şeklidir diye tanımlayabiliriz.

Kaçakçılık ise; devletin anayasal bir hak olarak cebren tahsil ettiği vergiyi sebepsiz ve yersiz olarak ödememe durumudur diyebiliriz. Vergi kaçakçılığı, vergiyi hiç ödememek ya da daha az miktarda ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektir.³⁰ Daha açık bir anlatımla, yasal olmayan yollarla vergi ödemekten kurtulmaktır. Bu tanıma göre vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığından daha geniş bir kavram olarak ifade edilmekte ve vergi kaçakçılığı bir bakıma vergiden kaçınmanın meşru olmayan özel bir durumu olarak belirtilmektedir.³¹

Özetle vergi kaçakçılığı, mutlaka vergi yasalarının ihlali sonucu oluşan bir vergi zayıatı durumunda söz konusu olmaktadır. Bundan dolayı yasalar ihlal edilmesine rağmen vergi kaybı oluşmamışsa (biçimsel uyumsuzluklar) ve yasalar ihlal edilmeden vergi kaybı oluşmuşsa (vergiden kaçınma) bu iki durumda da vergi kaçakçılığı söz konusu olmayacaktır.

²⁹ BATIREL, *Çağdaş Vergi Politikası*, s.233.

³⁰ NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.288.

³¹ NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.287-288.

Vergi mükellefleri vergi ödemekle ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmek zorundadırlar. Bu bağlamda, vergi mükellefleri Vergi Usul Kanunu kapsamında sorumlulukları olduğu gibi aynı zamanda Türk Ticaret Kanunu kapsamında da tanımlanmıştır. Buna göre işleyeceği fiilin sonuçlarından dolayı Türk Ticaret Kanunun aşağıda belirtilen hükümleri çerçevesinde sorumludurlar.

- *Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.*
- *Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.*
- *Bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyi niyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur.³²*

Vergi ödemekle yükümlü olan vergi mükellefinin verginin nasıl hesaplanacağı veya neyin üzerinden alınacağı büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda verginin konusunun belirlenmesi adaletli bir vergi sisteminin oluşmasının sağlanmasının yapı taşlarından biridir.

Vergi teorisinde, verginin konusu temel anlaşmazlık noktalarından birisidir. Yani verginin hangi ekonomik çalışma sonucunda oluşacağı veya alınması gerektiğidir. Bir ülkedeki vergi uygulamaları ve vergi konusuyla ilgili esas kıstasların belirlenmesi ve bunun ifa süreci ile belirlenmektedir. Fakat “verginin konusunu” genel olarak; verginin üzerinden alındığı şey, fiil veya olaylar bütünü olarak tanımlayabiliriz. Bu bağlamda; gelir ve kurumlar vergisinin konusunu gelirler, motorlu taşıtlar vergisinin konusu motorlu taşıtlar, gümrük vergisinin konusunu gümrüğe tabi eşyalar, katma değer vergisinin konusunu mal veya hizmetler, emlak vergisinin konusunu ise gayrimenkul oluşturmaktadır diyebiliriz.³³

³² TÜRK TİCARET KANUNU, 2011. <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html> (08.01.2018).

³³ SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s.155.

Kısacası, verginin konusu yani vergiyi oluşturan olay; vergi yasalarınca verginin doğumunu oluşturan bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki bir durumun oluşmasıdır (VUK md.19).

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme döneminin saptanması, verginin temel öğelerinin uygulanması, zaman aşımı sürelerinin belirlenmesi ve tabi olunacak mevzuatın belirlenmesi ve mükellefe yüklenen ödevlerin yerine getirilmesi açısından önemlidir.³⁴

B. Vergileme Süreci

İdare egemenlik gücüne dayanarak cebren tahsil edeceği vergiyi belirli aşamalardan sonra vergi mükellef veya yükümlüden tahsil eder. Bu aşamalar verginin hesaplanma sürecini gösteren vergini tarhı, hesaplanan verginin tebliğ edilmesi, verginin ödeme aşamasına geldiğini gösteren verginin tahakkuku ile son olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk eden verginin tahsilat işleminin gerçekleşmesidir. Vergileme süreçleri noksansız ve tam yapılması cezai müeyyideler ile karşılaşılmaması bakımında çok önemlidir.

1. Verginin Tarhı

Tarh işlemi, VUK md.20’de ifade edildiği şekilde; vergi alacağı, vergi gelirlerinin kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak bu alacağın vergi idaresi tarafından miktarı belirlenerek tespit edilen kamusal işlemdir.

Vergi kanununda gösterilen matrah üzerinden ve yine kural olarak, yasa ile belirlenen vergilendirme ölçülerine göre, vergi idaresi tarafından vergi alacağının hesaplanması ve bu alacağın tutar olarak tespit edilmesidir.

Vergi alacağın tespit edilmesine yönelik bir idari işlem olan vergi tarhının biçimsel bakımdan önemli neticeleri vardır. Vergi idaresinin vergi borcunu yükümlünün mal varlığına yüklenmesi, vergi alacağına yürürlük gücü kazandırması önce tarh işlemlerinin yapılmasına bağlı bulunmaktadır. Dolayısıyla maddesel bakımdan kurucu

³⁴ KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2012, s.90-91.

olmayan, açıklayıcı ve tespit edici olan tarh işlemi, biçimsel bakımdan vergi alacağına yürürlük gücü kazandıran bir işlemdir. Bu nedenle de, verginin tarhı biçimsel bakımdan icracı bir özellik taşır.³⁵

Vergi Usul Kanunun getirdiği düzenlemeye göre, verginin tarhı yöntemlerini esas alarak dört kategoriye ayırabiliriz.³⁶

- Beyana dayanan tarh,
 - Beyannamenin verilmesi ve tahakkuk fişi esası
 - Tahakkuk fişinin kapsamı ve kesinliği
 - Vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi³⁷
- İkmalen vergi tarhı,
- Re'sen vergi tarhı,
- İdarece vergi tarhı

a. Beyana Dayalı Tarh

Beyannameye yani beyana dayalı tarh, mükellefin beyanının esas alınarak, mükellef tarafından bildirilen miktar ve unsurlar üzerinden tarh işleminin yapılmasıdır.

Beyana dayanan tarhta beyan edilen vergi matrahı, aksi vergi dairesince ispatlanıncaya kadar doğruluk karinesinden istifade etmektedir. Yani bu matrah bir çeşit doğruluk karinesinden yararlanmaktadır.³⁸

Vergiler, yasalar gereği mükellefin veya yükümlünün veya vergi sorumlusunun beyanname vermesi üzerine tarh edilmektedir. Gelir vergisi, katma değer vergisi, kurumlar vergisi gibi önemli vergilerde tarhiyat, mükellefin beyanı üzerine yapılmaktadır.³⁹ Yani beyanına itiraz etmesi kabul edilmemektedir. Ancak ihtirazi kayıtla beyan durumunda⁴⁰ veya “hata” durumunda kişinin kendi beyanına karşı itiraz etmesi söz konusu olabilmektedir.

³⁵ AKSOY, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996, s.36-43.

³⁶ AKSOY, *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, s.36-43.

³⁷ SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s. 434.

³⁸ SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s. 431.

³⁹ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2007, s.77.

⁴⁰ DANIŞTAY 4. DAİRE, E:2004/606, K:2004/2039, T: 20.10.2004, tarihinde vermiş olduğu bir kararda, “satılan emtia karşılığı fatura düzenlenmediğinin tespiti üzerine davacı tarafından fatura düzenlenip,

Mükellef beyannamesini vergi dairesine vermesinin ardından tahakkuk fişi düzenlenir ve bir nüshası mükellefe verilmektedir. Bu durumda tarh, tebliğ ve tahakkuk aynı anda gerçekleştirilmektedir.

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Gelir vergisi, katma değer vergisi ve kurumlar vergisi açısından beyan esası geçerli iken; motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi için beyanname verilmemektedir.

Vergilendirme konusunda mükellefin denetimsiz bırakılmaması açısından beyan sisteminin etkin çalışması için denetim mekanizmaları oluşturulmuştur;⁴¹

- **Beyannamenin verilmesi ve tahakkuk fişi esası;** vergi yasalarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile kesilip ödemesi alınmaktadır. Vergi dairesi tarafından beyannamenin alınmasından sonra bir tahakkuk fişi düzenlenmektedir. Bu şekilde vergi tahakkuk etmiş olur. Uygun görülen durumlarda beyan esasına dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ edilebilmektedir (VUK. Md. 25).
- **Tahakkuk fişinin kapsamı ve kesinliği;** tahakkuk fişinde, fişin sıra numarası, düzenlenme tarihi, vergi türü, vergi beyan tarihi, mükellefin adı, soyadı, açık adresi, verginin matrahı, hesabı ve miktarı ile vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi yer almaktadır (VUK. Md. 26).
- **Vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi;** Beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda da tahakkuk fişi gönderilmektedir. Bu durumda tahakkuk fişinin mükellefe verilecek bir nüshası kapalı zarf içinde mükellefe gönderilir (VUK. Md. 28). Beyannamenin elektronik ortamda iletilmesi durumunda ise tahakkuk fişi elektronik ortamda hazırlanarak, mükellef tarafından oradan temin edilmektedir. Elektronik ortamda iletilen tahakkuk fişi mükellefe tebliğ

geçici vergi beyannamesine bu hasılat eklenerek ihtirazi kayıtla verilmesiyle tahakkuk ettirilen geçici verginin yasal olup olmadığına ilişkindir. İdarece tespit tutanak mahiyetindeki yoklama fişine geçirilerek tespit edilmiş olup, davacı tarafından itiraz edilen geçici vergi tutarının yasal olduğu aksi yöndeki mahkeme kararının usul ve kanuna aykırılığı şeklinde” karar verilmiştir, Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi:14.02.2018.

⁴¹ SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s. 433.

yerine geçmektedir (VUK. Md. 28). Uygulamaya ilişkin yol ve yöntemler Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir.

b. İkmalen Vergi Tarhı

İkmal sözcüğü; tamamlama, bitirme, eksikliğini doldurma anlamına gelmektedir. Sözcüğün bu anlamı, vergi hukukuna uygulandığında, bir vergi tarh edildikten sonra onu tamamlayıcı ikinci bir verginin tarh edilmesini anlatır. Bununla birlikte; teknik olarak, bir vergi tarh edildikten sonra yapılan her tarhiyat, ikmalen vergi tarhı değildir. Vergi Usul Kanunu, ikmalen vergi tarhını, 29'uncu maddesinde tanımlamaktadır. Maddeye göre, ikmalen vergi tarhı; şekline bakılmaksızın bir vergi tarh edildikten sonra, alınacak vergiyle alakalı olarak kanuni ölçülere veya ortaya çıkan defter, kayıt ve belgelere dayanılarak ödenecek tutarı tespit edilen bir matrah veya matrah farkı üzerinden kesilecek verginin alınmasıdır.⁴² Yani, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi işlemidir (VUK. Md. 29).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, ikmalen vergi tarhına gidilebilmesi için;⁴³

- Daha öncesinde mutlaka bir tarhiyat işlemi yapılmış olmalı,
- Matrah veya matrah farkı, alınan verginin oluşumu için ortaya çıkan kayıt, defter ve belgelere veya kanuni ölçütlere göre tespit edilebilmektedir.

c. Re'sen Vergi Tarhı

Matrahı maddi delillere, kanuni ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına imkân olmayan durumlarda matrah idare tarafından hesaplanır. Verilmesi gereken beyannamenin zamanında verilmemesi gibi bir kısım hukuki şartlar gerçekleştiğinde matrah yine idare tarafından hesaplanıp re'sen vergi tarhı yoluna

⁴² CANDAN, Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, 2006, s.41.

⁴³ SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s. 434.

gidilir.⁴⁴ Re'sen vergi tarhı için fatura düzenleme ve yasal defterlere kaydedilme sürelerine uyulmamasıda re'sen tarhiyatı gerektiren bir durumdur. Danıştay 7. Dairesi E:200/6878 K:2002/2165 KT: 29.05.2002 vermiş olduğu bir kararda “kaydedilme sürelerine uyulmaması defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığının delili olarak kabul edilerek hem özel usulsüzlük cezasını hemde re'sen vergi tarhiyatının gerektiği “ yönünde karar vermiştir.

Re'sen vergi tarhı, VUK'un 30. maddesinde şöyle tanımlanmıştır: “*Vergi matrahının tamamı veya bir kısmı için kanuni ölçülere veya defter, kayıt ve belgelere dayanılarak tespit edilmesine olanak bulunmayan hallerde onay komisyonları tarafından onaylanan veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından düzenlenmiş vergi inceleme tutanaklarında gösterilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh edilmesidir.*”⁴⁵

Bu çerçevede inceleme yapılan raporda belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir edilmiş sayılır.

Aşağıda yer alan durumlardan birisinin bulunması durumunda, vergi matrahının hepsinin veya bir kısmının belge, kayıt ve defterlere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesinin imkânının olmadığı kabul edilmektedir.⁴⁶

- Vergi beyannamesinin yasal süreç geçmesine rağmen verilmemiş olması,
- Vergi beyannamesi yasal veya ek süreler içinde verilmesine rağmen beyannamede vergi matrahına ait bilgilerin belirtilmemiş olması,
- VUK kapsamında tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya onaylanmamış olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce herhangi bir nedenle sunulmamış olması,
- Vergi matrahının veya defter kayıtlarıyla ilgili belgelerin doğru ve kesin bir şekilde tespit edilmesine olanak verilmeyecek derecede eksik, usulüne uymayan ve karışık olması nedeniyle ispat yeteneğinin olmaması,

⁴⁴ ÖNCEL, Muallâ, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 13. Bası, 2009, s.96.

⁴⁵ BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s 78.

⁴⁶ ÖNER. Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, s.124-KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017 s.202-SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s 434.

- Verilen beyannamelerin veya tutulması zorunlu olan defterlerin, gerçek durumu yansıtmadığına dair kanıtların bulunması,
- Yetkili meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunan beyanname ve eklerin imzalatılmamış olması ya da yeminli mali müşavir tarafından onayı yapılan raporun zamanında sunulmaması.

Takdir komisyonu tarafından; mükellefçe vergi beyannamesi yasal veya ek süreler içinde verilmemesiyle beraber, beyannamede vergi matrahına ait bilgilerin belirtilmemesi durumunda, mükellefe 15 günden az olmamak üzere bir süre verilmekte ve mükellef vergi matrahına ait bilgileri sunmaya ve yasal defterleri ibraz etmeye çağırılır. Bu davet sonucu mükellef istenilen bilgileri sunar ve yasal defterlerini ibraz ederse, defter ve belgeler kanıt niteliğine sahipse, mükellefe kesilecek matrah, defter ve belgelerin kayıtlarına göre tespit edilen tutardan fazla çıkmamaktadır.⁴⁷

Vergi beyannamelerini yasal süreç geçmesinden sonra verenler için bu beyannamede gösterilen matrah üzerinden kendiliğinden tarhiyat yapılmakta ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmemektedir. Ancak, vergi incelemesine başlanılması veya takdir komisyonuna sevkinden sonra mükellefçe verilen beyannameler için bu kural uygulanmamaktadır.⁴⁸

Yukarıda belirtilen re'sen vergi tarhını gerektiren bir neden yanında ikmalen vergi tarhını da gerektiren bir durum var ise, re'sen takdir sonucunu beklemeden gereken ikmal tarhiyatı yapılmaktadır. İkmal tarhiyatına gerekçe olarak, re'sen takdir sırasında matrah farkı dikkate alınmış ise vergi tarhiyatı sırasında önceden tarh edilen vergi indirilmektedir.

d. İdarece Vergi Tarhı

Yükümlünün vergi borcuna ilişkin ödevlerini yerine getirmediği ve Vergi Usul Kanununa göre re'sen ve ikmalen tarhiyatın geçerli olmadığı bir kısım durumlarda matrah yine idare tarafından saptanır. Bu tarh işlemi türünü, idarece yapılan diğer matrah saptama yöntemlerinden ayıran nokta, idarece tarh usulünün beyan esasının

⁴⁷ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 203, SARAÇOĞLU vd. *Maliye Ders Notları*, s. 435.

⁴⁸ ÖNCEL, KUMRULU, *Vergi Hukuku*, s.97.

uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmasıdır. Verginin idarece tarhı; VUK'un 29'uncu ve 30'uncu maddeler dışında ele alınan durumlarda, mükellefler verginin tarh edilmesi için vergi yasaları ile uygun sürelerde başvuru yapmamaları veya aynı yasalarca kendilerine söylenen zorunlulukları yerine getirmemeleri nedeniyle belli matrahlar üzerinden, zamanında tarh edilmeyen vergilerin kanunen "yoklama fişine" dayanılarak idare tarafından tarh edilmesidir.⁴⁹

Bu durumda vergi, yoklama fişine dayanılarak tarh edilmektedir. Bu şekilde tarh edilen vergiler ve cezalarına ait ihbarnameler bir taraftan mükellefin kayıtlı adresine posta ile gönderilmekte; diğer tarafta ise mükellefin adının, soyadının, hesap numarasının, işinin, adresinin, tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösteren bir ilan vergi dairesine asılmaktadır.

Verginin tahakkuk etmesi ve vergi cezasının kesinleşmesi durumu için vergi mahkemesine dava açma süresi; mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır. Aksi durumda tutanak ile ilan tarihinden itibaren başlamaktadır.⁵⁰

2. Verginin Tebliği

Tebliğ tanım olarak; vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden kuralların yetkili makamlarca mükellefe veya ceza sorumlusuna yazıyla bildirim işlemidir (VUK. Md. 21).

Vergi hukukunda tebliğ işleminin amacı, hukuki işlemin sonuçlarından etkilenmeleri amaçlananların bilgilendirilmesi ve bunun belgelendirilmesidir.⁵¹

Vergi Usul Kanunu'nun Tebliğ Esasları başlıklı 93'üncü maddesi uyarınca tahakkuk fişi dışında kalan ve vergilendirmeye ilgili hüküm ifade eden vesikaların ve yazıların adresleri bilinenlere ilmiühaberli ve taahhütlü olarak posta yoluyla yollanır. Adresleri bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ işlemi yapılır.⁵²

⁴⁹ ÖNER, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.125, KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.204.

⁵⁰ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.201, DİNÇER, Hüseyin, *Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:336, Ağustos 2009, s.176.

⁵¹ ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, Bursa, Yaklaşım Yayınları, 2017, s.8.

⁵² AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.36-43.

Mükelleflere ve onların hukuki temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere tebliğ işlemi yapılır. Tebliğ yapılacak kişilere, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer verilmiştir;

- ***Tüzel kişilere yapılacak tebliğ;*** tüzel kişiliği olan kuruluşların müdür, başkan veya kanuni temsilcilerine; vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşlara ise kuruluşu idare edenlere veya temsilcilerine yapılmaktadır(VUK. Md. 94.).
- ***Tebliğat yapılacak kimsenin bulunmadığı durumda tebliğat;*** ikametgâh adresinde bulunan veya işyerindeki memurlardan birine yapılabilmektedir. Kanun hükmüne göre tebliğ yapılacak kişi 18 yaşından büyük olmalı ve bariz suretle ehliyetli olması gerekmektedir (VUK md.94).
- ***Veli, vasi ve kayyım tebliğ;*** mükellefin bulunmadığı durumlarda yerine geçen veli, vasi veya kayyımdan yalnızca birine tebliğ yapılır (VUK. Md. 95).
- ***Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğ;*** kıt'a komutanı veya işletme amiri gibi en yakın üst amir aracılığı ile yapılmaktadır. Evrakın derhal ilgili kişiye ulaştırılması amirin sorumluluğundadır (VUK. Md. 96).
- ***Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ;*** mükellefin bulunduğu memleketteki yetkili makam aracılığı ile tebliğ işlemi gerçekleştirilir (VUK. Md. 97).
- ***Kamu idare ve müesseselerine tebliğ;*** ilgili kurumun en büyük amirine veya amirin yetkili kıldığı amire yapılmaktadır (VUK. Md. 98).
- Tebliğ usüllerine de kısaca değinmek gerekirse;
- ***Posta ile tebliğ;*** tebliğ edilecek belge kapalı bir zarf içinde postaya verilmektedir. Bunun için, Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen özel zarflar kullanılmaktadır (VUK. Md. 99). Kayıtlı adrese gönderilen mektuplar posta idaresi tarafından muhataba teslim edildiği tarihten itibaren tebliğ edilmiş sayılır (VUK. Md.

100). Eğer muhatap tebellüğden kaçarsa tebliğ edilecek olan evrak kendisine bırakılmak suretiyle tebliğ edilmiş sayılır (VUK. Md. 102). Bilinen işyeri veya yerleşim yeri adresinde bulunmasına karşın muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunda, posta memuru tarafından tebliğ evrakının gönderildiğı idareden alınabileceğı şerhini içeren pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek tebliğ evrağı gönderildiğı idareye iade edilir. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır (VUK GT Md 485).

- **Elektronik ortamda tebliğ;** Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, adresi bilenen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ usüllerine bağı kalmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılması mümkündür. Elektronik tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik alt yapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya; tebliğe elverişli elektronik adres zorunluluğı getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğ er usul ve esasları belirlemeye yetkilidir(VUK.Md.107/A). Globalleş en dünyada her kurum gibi Maliye Bakanlığı da zamandan tasarruf etmek ve etkin bir tebliğ yöntemi uygulamak adına 29458 sayılı 27.08.2015 tarihinde yayınlanan Resmi Gazetede yeni bir uygulamaya geçmiştir. Bu uygulama gereğı;
- ✓ Kurumlar vergisi mükellefleri,
 - ✓ Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç),
 - ✓ İsteğe bağı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler,

- ✓ Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, Tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

Bu tebliğ ile getirilen yükümlülöklere uymayanlar için kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyide uygulanmaya başlanmıştır.

- **Memur aracılığıyla tebliğ;** Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memurlarca da yaptırmaya yetkilidir (VUK. Md. 107).
- **Dairede veya komisyonda tebliğ;** VUK'un 93. Maddesinin 2. fıkrasına göre ilgili kişinin kabul etmesiyle, tebliğin dairede veya komisyonda yaptırılması mümkündür.
- **İlan yoluyla tebliğ;** yukarıda belirtilen tebliğ usulleri dışında bazı durumlarda ilan yoluyla tebliğ yapılmaktadır. Bu durumlar;
 - ✓ İlgilinin adresinin hiç bilinmemesi,
 - ✓ Bilinen adresin yanlış veya değişmiş olması nedeniyle gönderilen tebliğ mektubunun geri gelmesi,
 - ✓ Başka bir sebepten dolayı posta ile tebliğ edilmesine imkân olmaması,
 - ✓ Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ edilmesine imkân olmaması durumlarında ilan yolunda tebliğe başvurulabilir (VUK. Md. 103).

Tebliğ edilen evrak, kanunda aranan şartları taşımak ile birlikte, tebliğ kanunda belirtilen usule uygun olarak yapılmamış ise, bu durumda tebliğ yapılmamış sayılır. Başka bir deyişle, Vergi Usul Kanun'nun tebligat hükümlerine aykırı davranılması, tebliğe konu belgeyi veya işlemi değil, yapılan tebligatı geçersiz kılmaktadır.⁵³

Vergi mükellefleri iş ve işlemlerini yürüttükleri iş adreslerinde değişiklik yapmaları durumunda 30 gün içerisinde İnteraktif Vergi Dairesi Uygulamasında adres değişikliklerini ilgili vergi dairesine bildirebilirler (VUK Genel Tebliği 492). Tebliğat

⁵³ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.220.

ilgili mükellefin iş adresine yapılacağından dolayı, yapılacak bu bildirim büyük önem arz etmektedir.

Uygulamada yaşanan eksik ve hatalı tebligatlardan dolayı 17.12.2017 tarih 30273 Sayılı Resmi Gazete ile Tebligat Kanun'unda değişikliğe gidilmiştir. Buna göre; mükellefin bilinen işyeri adresinde olmadığından dolayı yapılamayan tebliğler, mükellefin adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresine yapılacaktır.

456 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği bu şekilde düzenlenmiş olsa da; yukarıda belirtildiği üzere vergi resim ve harçların kanunlar ile ihdas edilip, yine kanunlar çerçevesinde yürürlükten kaldırılabileceği için, 456 Sıra Nolu Genel Tebliğ kapsamından düzenlenen cezalara karşı dava açılmıştır. Bu davanın özeti şöyledir;

Dava; 27.8.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin iptali istemiyle açılmıştır. Vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 Sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek amacıyla getirilen davaya konu tebliğin ceza hükümlerine ilişkin bölümünde bu tebliğ ile getirilen yükümlülüklerle uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı yolunda düzenleme yapılmışsa da mükerrer 355'inci maddede, 107/A maddesinden bahsedilmemektedir. 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde de Tebliğin getiriliş amacıyla doğrudan bağlantılı durumlar düzenlenmemiştir. Bu durumda, davalı idare tarafından sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmiş olması karşısında tebliğin söz konusu düzenlemelerinin "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi"ne aykırılık teşkil ettiği açıktır, şeklindeki görüşe istinaden Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Esas No: 2017/68, Karar No: 2017/521, Karar Tarihi: 08.11.2017 tarihinde vermiş olduğu karara istinaden düzenlenen cezaları iptal etmiştir.

3. Verginin Tahakkuku

Kanundaki tanıma göre vergi alacağının tahakkuk işlemi “tarh ve tebliğ konusu olan verginin ödenmesi gereken bir kademeye gelmesi ” ni ifade etmektedir (VUK. Md.

22). Bu tanımın birinci özelliği, “tebliğ” işlemini bir unsur olarak görmesidir. Burada tarh işleminin tebliğ edilmesi öngörüldüğüne göre, tanımın, ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergi alacağının tahakkukuna ilişkin olduğunu söyleyebiliriz. Kanunda sadece bu tür vergilendirme için tahakkukun tanımlanmasının nedeni, diğer tahakkuk nedenlerinde, tahakkukun tarh veya tahsil işleminden ayrı (bağımsız) bir aşama oluşturmaması olabilir. Tanımın ikinci özelliği ise, maddî vergi hukuku anlamında bir aşamayı (safhayı) tanımlamasıdır. Diğer bir ifadeyle vergi alacağının taraflar arasında “kendiliğinden belirgin hale geliş” aşaması tanımlanmaktadır.⁵⁴

Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi beyana dayalı vergilerde tahakkuk fişinin kesilmesiyle vergi tahakkuk etmektedir. Çünkü mükellefler kendi beyanlarına itiraz edemeyeceklerinden beyan anında vergi de tahakkuk etmiş olur. Ancak bazı vergilerde belirli aralıklar ile beyanname vermeden vergi kendiliğinden gerçekleşir. Örneğin MTV, Emlak Vergisi gibi vergileri bu vergilere örnek olarak gösterebiliriz.

İkmalen ve re’sen tarhiyatta 30 gün içinde mükelleflerin tarhiyata karşı dava açma hakları bulunmaktadır. Bu süre geçtikten sonra veya dava açtıklarında kaybetmeleri durumunda vergi tahakkuk etmektedir.

İdarece tarhiyatta vergi ve cezanın mükellefe tebliğ edilmesi üzerine mükellef dava açabilir. Mükellef dava açma süresi geçtiği halde dava açmamış veya açılan davayı kaybetmişse vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsil edilmesi tahakkukunu da kapsamaktadır (VUK. Md. 24).

Görüldüğü üzere tarh ve tahakkuk işlemi çok kısa zamanda ve birbiri ardına gerçekleştiğinden, elektronik ortamda düzenlenen beyanlarda aynı anda gerçekleştiğini de söyleyebiliriz.

4. Verginin Tahsili

Vergilerimizin ayrılmaz bir parçası olan tahsilat işlemi, tarihi sosyal bir olgu olarak kendini göstermektedir. Belirli bir zamanda bir ülkede mevcut olan mali, hukuki

⁵⁴ TAŞDELEN, Aziz, Vergi Alacağının Tahakkuku Bir Aşama Bir İşlem, *Ankara Üniversitesi Dergisi*, Cilt.56 Sayı:1 2007, s.5.

ve ekonomik düzene göre oluşan vergi tahsilat ve ödeme yöntemleri “tahsilat sistemi” olarak adlandırılmaktadır. Tarihi gelişim süreci boyunca tahsilat sistemi toplumların iktisadi, sosyal ve siyasal gelişme ve olgunlaşma aşamalarını takip etmiş ve birçok safhalar geçirmiştir. Belirli bir dönemde, vergi tahsilat ve ödeme yöntemlerinden sadece birini tek başına değil, genellikle diğerleri ile birlikte uygulanması söz konusu olmuştur. Bu nedenle, nispi ve karma nitelik taşıyan tahsilat sistemi, her devirde ve her mekânda, o zamanın koşullarına uygun bir şekle bürünerek hüküm sürmüştür. Tahsilat sistemi, biri devlet yönünden, diğeri de mükellef yönünden olmak üzere iki açıdan incelenebilir. Tahsilat sistemini oluşturan ve devlet tarafından kullanılan teknikler vergi tahsilat yöntemleri, mükellef tarafından kullanılan teknikler ise vergi ödeme yöntemleri olarak adlandırılmaktadır.⁵⁵

Verginin tahsili, kanuna uygun şekilde verginin ödenmesidir. Tahsil veya ödeme, vergi sürecinin son safhasıdır. Tahsil, verginin alınmasının idare tarafını; ödeme ise, mükellef tarafını ifade eder.⁵⁶

Mükellefler, Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilen Vergi Dairelerince daha önceden belirlenen veya ibraz edilen oranlar dâhilinde ve nispetinde sahip oldukları menkul ve gayrimenkul iratlarının vergilerini belirtilen oranlarda ve zamanlarda ödemekle yükümlüdürler. Bankalar ve özel finans kurumları, Maliye Bakanlığının belirlediği şekil ve şartlar dâhilinde; ödenecek vergi tutarı ne olursa olsun, herhangi bir komisyon ve hizmet bedeli almaksızın vergi tahsilatını yapmakla yükümlüdür.⁵⁷

Anlaşmazlıkların asgari düzeye indirilebilmesi ve daha etkin bir vergi tahsili yapılabilmesi için idare mükelleflere kolaylıklar sağlayabilmektedir. Günümüz şartlarında yaygın olarak kullanılan kredi kartları ve ön ödemeli kartlar ile vergi ödeyebilmenin önünü açmış ve 03.04.2014 tarih 28961 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan tebliği ile yürürlüğe girmiştir. Böylece bazı vergi türleri internet ortamında kredi kartı ve ön ödemeli kartlar ile tahsil edilebilmektedir.

⁵⁵ GERÇEK, Adnan, *Türk Vergi, Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Ankara, Ekin Kitabevi, 2003, s. 31.

⁵⁶ AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.36-43.

⁵⁷ 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,

www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergimi_kolayca_nasil_oderim.htm, (24.05.20189

Yerine getirilmeyen herhangi bir vergi yükümlülüğünde devlet organlarınca bir takım hukuki yaptırımlar yaptırılmaktadır.⁵⁸

Yukarıdaki açıklamalarımıza istinaden verginin nasıl hesaplanacağı, neyin üzerinden hesaplanacağı ve vergi hesaplama yöntemlerini açıklamaya çalıştık. Türk Vergi Sistemimizde gerçek ve tüzel kişiler açısından tesis edilmesi gereken mükellefiyet türleri bulunmaktadır. Bu mükellefiyet türleri ise, dar mükellef ve tam mükellefler olarak iki kategoride bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre verginin mükellefleri gerçek kişilerdir ve gelir vergisinde şahsılık ilkesi gereği mükellefin gerçek kişi olarak belirlenmesi mükellefiyetlik açısından yeterlidir.

Vergi kanunları devletin egemenlik hakkının geçerli olduğu alan ile sınırlı olarak uygulanmaktadır. Gelir vergisinde tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrımı yaparak gelirin mükellefler ve yer itibarıyla kapsamının belirlenmesini amaçlamıştır.⁵⁹

Dar Mükellef; Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişiler dar mükellefiyete tabi olup, bu kapsama girenler sadece Türkiye'de elde ettikleri gelir ve kazançlar üzerinden vergilendirilirler (GVK. Md. 6).

Dolayısıyla gelir vergisinin uygulanmasında;

- İkameti Türkiye'de bulunmayanlar ve
- Bir takvim yılı içinde daimi olarak altı aydan fazla süreyle Türkiye'de bulunmayanlar için Türkiye'de yerleşmiş sayılmadıklarından dar mükellefiyete tabi olmaktadır.

Yurt dışında çalışan türk işçileri de dar mükellef kapsamındadır. Ayrıca Türkiye'de altı aydan fazla ikamet etseler bile geçici görev için Türkiye'ye gelen iş, ilim, bilim ve fen insanları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın habercileri ve pozisyonları bunlara benzeyen diğer kimseler ile eğitim, tedavi, dinlenme veya seyahat amacıyla gelenler ile mahkûm, hükümlü veya hastalık gibi elde olmayan sebepler ile Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar gelir vergisi uygulamasında dar mükellefiyet kapsamına girmektedir (GVK. Md. 5).

⁵⁸ KIZILOĞ, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Rıfat, *Vergi Hukuku*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006,s.32-33.

⁵⁹ AKDOĞAN, *Vergi İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Vergi Eğitimi*, s.188.

Kazanç ve iradın Türkiye’ de elde edilmesiyle dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişiler GVK’ nın 7. maddesine göre aşağıdaki şartlara göre belirlenmiştir;

- **Ticari kazançlarda;** kazanç sahibi kişinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde ve bu araçlar tarafından sağlanması durumunda ticari kazanç Türkiye’de kazanılmış sayılmaktadır.
- **Zirai kazançlarda;** zirai faaliyetin Türkiye’de yapılması durumunda kazanç Türkiye’ de elde edilmiş sayılmaktadır.
- **Ücretlerde;** hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması ayrıca hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi durumunda kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılır.
- **Serbest meslek kazançlarda;** serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de yapılması veya değerlendirilmesi gerekmektedir.
- **Gayrimenkul sermaye iratlarında;** taşınmazın Türkiye’de bulunması ve hakların Türkiye’de kullanılması gerekir.
- **Menkul sermaye iratlarında;** anaparanın Türkiye’de yatırılmış olması yeterlidir.
- **Diğer kazanç ve iratlarda;** gelir ve karların doğrudan Türkiye’de ifa edilip değerlendirilmesi gerekmektedir.

Tam mükellefiyete tabi olanlar iki kriterle bağlı olarak belirlenmektedir. Yani, Türkiye’de yerleşmiş olanlar ve yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellefiyete tabidir ve bu kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tümü üzerinden vergilendirilirler (GVK. Md. 4).

- **Türkiye’de yerleşmiş olanlar için;** iki kriter vardır. İlki; yerleşim yeri Türkiye’de bulunanlar, ikincisi ise; Türkiye’de bir takvim yılı içinde devamlı olarak 6 aydan fazla ikamet edenlerdir.
- **Yabancı memlekette oturan Türk vatandaşları için;** merkezi Türkiye’ de bulunan; resmi daire veya müesselere veya kurum ve kuruluşlara bağlı olup adı geçen daire, müessese, kurum ve kuruluşların faaliyetleri nedeniyle yabancı memlekette ikamet eden Türk vatandaşları tam mükellefiyete tabidir.

KVK'da Kurumlar Vergisi mükellefi olarak sayılan kurumlardan yasal iş merkezleri Türkiye'de olanlar tam mükellef olup; gerek Türkiye'de, gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançlarının toplamı üzerinden kurumlar vergisine tabidirler (KVK. Md. 3/1).

Kurumlar vergisi açısından bir kurumun mükellefiyet türü yasal veya iş merkezinin Türkiye'de olup olmadığına bakılmak suretiyle tespit edilecektir.

C. Vergi Hukukunun Temel İlkeleri

İnsanlık tarihi ile verginin doğuşu aynı zamana denk gelmektedir. İnsan düşünen ve üreten bir varlık olduğundan siyasi bir topluluk haline gelmiş ve bu süreç onu kamusal nitelikteki işlerin görülmesi için kendini vergi veren bir statüde bulmuştur.⁶⁰

Vergi teorisinin esas tartışma noktalarından bir diğeri de verginin konusunun belirlenmesidir. Yani verginin hangi ekonomik faaliyet sonucunda doğduğudur. Bir ülkenin vergi yapısı, vergi konusu ile ilgili esas tercihlerin belirlenmesi ve bunun sonucunda uygulama sürecinin belirlenmesidir.

Vergileme ilkeleri, vergilemede uyulması gereken kuralların başarılı bir vergi uygulamasının sağlanabilmesi için⁶¹ başka bir tanımla vergilerin konulma gerekçesinin gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde yer alan farklı vergilerin seçiminde ve hangisinin uygulanması gerektiğine ilişkin göz önünde bulundurulması gereken esaslar olarak ta ifade edilebilir.⁶² Yani, vergilemeyle amaçlanan beklentilerin yerine getirilebilmesi için uyulması gereken kurallardan ibaret olduğunu söyleyebiliriz.

Sosyal adaletin sağlanmasında, bir toplumsal politika aracı olarak ele alınan vergiler önemli bir yer tutar. Modern devletlerin vergi sistemleri ve bu sistemlerin vergilemede sosyal amaçlı vergileme teorilerine dayalı olarak kabul edilen vergilendirme ilkeleri gelir dağılımındaki adaletsizlikleri giderici bir yönde etkide bulunmaktadır.⁶³ Bu ilkeleri aşağıda üzerinde duracağımız, genellik, eşitlik ve adalet ilkeleri olarak sıralayabiliriz.

⁶⁰ ERGİNAY, Arif, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Savaş Yayınları, 1990, s.30-31.

⁶¹ ORHANER, Emine, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.148.

⁶² PEHLİVAN, Osman, *Kamu Maliyesi*, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2004, s.155.

⁶³ GÖKBUNAR, Ali Rıza, *Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*, Ankara, Odak Yayın Dağıtım, 1998, s.8.

1. Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesine göre, insanlar arasındaki dil, din, cinsiyet, ırk, yaş, siyasi ve düşünce gibi ayrımlar yapılarak vergilendirilmeye gidilmesi vergilemede genellik teorisine ters düşmektedir.

Belirttiğimiz gibi genellik teorisi, tüm vatandaşlardan vergi alınmasını, başka bir deyişle vergileme yapılırken toplumun bireyleri arasında herhangi bir ayırım yapılmaksızın vergi alınmasını ifade eder.⁶⁴ Şöyleki, ödeme güçleri oranında tüm vatandaşların vergi ödemesi, vergide genellik ilkesinin esas konusunu oluşturmaktadır.⁶⁵ Burada yapılan hiçbir ayırım yapılmaksızın tanımlaması, istisnasız herkesin vergi vermesi gerekliliği değildir.⁶⁶ Anayasamızın 73/1 maddesine göre “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür” diyen hükümdeki “herkes” vergide genellik ilkesinin anayasal çerçeveye güvence altına alındığının açık göstergesidir.

Vergi indirimlerinin, muafiyetlerinin ve istisnaların genellik ilkesine aykırı olduğu öngörülebilir. Fakat her ne kadar muafiyet ve istisnalar genellik ilkesine aykırı bir görünüş sergilese de, gerçekten teknik sebepler ve nesnel gerekçelerle kabul edilmiş olup anayasal ilkelere de aykırı olmamaları halinde, genellik ilkesine aykırılıkları söz konusu değildir.⁶⁷ Çünkü vergi gücüne ulaşmak için bu bağışıklıklara yer verilmesi kaçınılmazdır.

2. Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesi uyarınca; kişiler ödeme güçleri oranında genel vergi yüküne katılmalıdırlar. Başka bir ifadeyle vergilemede eşitlik ilkesi, vergi ödemekle yükümlü kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesidir. Bu nedenle vergilemede adaleti sağlamak açısından önemli bir yeri vardır. Çünkü aslında bu ilke, genel vergi yükünü belirlerken toplumu oluşturan bireyler arasındaki vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin ailevi ve ekonomik koşulları göz önünde tutularak dengeli bir şekilde

⁶⁴ PEHLİVAN, *Kamu Maliyesi*, s.162

⁶⁵ AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, 2011, s.195.

⁶⁶ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, *Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler*, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Konya, Cilt 11, Sayı 1-2, 2003, s.253-273.

⁶⁷ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler* s.257.

dağıtılmasını gerekli kılmaktadır.⁶⁸ Dolayısıyla, vergisel olarak eşit konumda olanlara eşit, eşit olmayan durumda yer alanlara da bu oranda farklı davranılması vergi adaletinin bir gereği olmaktadır.

Vergi sistemlerinde adalet ilkesi konusu “Dikey Eşitlik” ve “Yatay Eşitlik” olmak üzere iki kıstastan oluşmaktadır. Vergilemede eşitlik, eşit durumda bulunan kişilerin aynı (yatay eşitlik) farklı durumlarda bulunan kişilerin ise bu farklılıklarının dikkate alınarak (dikey eşitlik) vergilendirilmesini ifade etmektedir.⁶⁹

Üstün’e göre, “yatay eşitlik, vergilendirme bakımından benzer durumda bulunan kişilerden aynı miktarda vergi alınmasıdır. Burada vergiden önce eşit refah düzeyine sahip olan kişilerin, vergiden sonra da birbirleriyle aynı refah düzeyini sürdürecekleri kabul edilmektedir. Dikey eşitlik ise, vergilendirme bakımından değişik şartlara sahip kişilerin, farklı vergilendirilmelerini gerektirmektedir.”⁷⁰

Toplam vergi yükünün mükellefler arasında eşit dağıtılması için subjektif bir ölçü olan fedakârlıkta eşitlik kavramı kullanılmaktadır. Fedakârlıkta eşitlik üç biçimde kaşımıza çıkmaktadır;⁷¹

- Eşit (mutlak) fedakârlık; her mükellefin varlığının eşit kısmının vergi olarak alınmasıdır. Bu uygulamada eşit tutarda bir götürü vergi uygulaması söz konusu olmaktadır.
- Eşit oranlı fedakârlık; gelir düzeyi yüksek olanların, düşük olanlara göre daha fazla vergi ödemesini ifade etmektedir yani ödenen verginin gelire oranı eşit olmalıdır.
- En az toplam fedakârlık; vergi toplum için en az yük oluşturacak şekilde alınmalıdır. Gelirlerin marjinal faydası düşük olan kimi vergi olarak alınmalıdır.

Akdoğan’a göre, “vergi mükelleflerinin vergi ödedikleri ülkenin yönetimi, ülkenin harp veya sulh döneminde bulunması, yükümlülerin vergi yasalarına saygı duymaları, vergi idarelerinin etkinliği/tekinsizliği, uygulanan vergi oranlarının yapıları, vergi kanunlarının oluşumu ve cezalarının uygulamaları alanı, vergi ve ceza afları, vergi

⁶⁸ GÖKBUNAR, *Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*, s.10.

⁶⁹ GÖKBUNAR, *Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*, s.10.

⁷⁰ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler*, s.258

⁷¹ SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s.125.

hataları, vergi kaybı, vergi yargısının etkinliği/etkinsizliği ve buna benzer nedenler vergi eşitliğini olumsuz ya da olumlu yönde etkileyen faktörlerdendir.”⁷²

3. *Adalet İlkesi*

Adalet kavramı subjektiftir. Dolayısıyla sağlanması önemli ölçüde farklılık taşımaktadır. Bu ilke ile vergi dağılımının adaletli bir şekilde yapılması amaçlanmaktadır. Hangi mükelleften ne oranda vergi alınacağı, mükelleflerin bireysel durumları göz önüne alınarak oranının ne olacağını belirlenmesi adaleti sağlamak açısından önemlidir.

Sosyal devlet ilkesinin doğal bir sonucu olan vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesi, devletin vergilendirme konusunda toplumsal ödevleri göz önünde bulundurması gereğine işaret etmektedir.⁷³

Bu nedenle, vergilemede adaletin sağlanabilmesi, eşit durumdakilerin eşit muameleyle karşı karşıya gelmesine, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağıtılmasına ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına bağlıdır.⁷⁴ Ayrıca, adalet duygusunu sarsabilecek yaptırımlardan kaçınılmalıdır. Sermaye birikimine veya reel gelirin artmasına engel olunacak durumların yaratılmaması gerekmektedir. Bu anlamda; zengin ve fakirden aynı miktarda vergi alınmamalıdır. Bir bekar ile evli çocuklu ya da çocuksuz bir aileye bakan kişi aynı yük altında tutulmamalıdır. Bir insanın yaşamını idare ettirmek zorunda olduğu kısım vergi dışında bırakılmalıdır. Sermaye ve emek sonucu kazanılan gelirin vergilendirilmesinde farklı uygulama yapılması gibi kurallar vergilemede adaletin sağlanması için önemli adımlardır.⁷⁵

Adalet ve eşitlik kavramları vergileme açısından ilk bakıldığında aynı şeyi ifade ettiği düşünülür. Fakat bu kavramlar birbirlerinin tamamlayıcısıdır. Yani eşitlik ilkesinin olmadığı vergileme sisteminde adalet ilkesinden de söz edilemez. Örneğin, aynı koşul ve

⁷² AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s.12.

⁷³ ÜSTÜN, *Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler*, s.261.

⁷⁴ GÖKBUNAR, *Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*, s.9.

⁷⁵ ERGİNAY, Akif, *Kamu Maliyesi*, 8.Baskı, Ankara, Çağ Matbaası, 1995, s.44-48.

gelire sahip iki mükelleften farklı oranlarda vergi alınması eşitlik ilkesine ters düşer ve vergide adaleti zedeler.⁷⁶

Adalet kavramı kişiden kişiye farklılıklar gösterdiğinden tam olarak sınırlar çizilebilen bir kavram olmayıp, vergilemede adaletin sağlanabilmesi açısından;

- Vergi kaçakçılığının önlenmesi,
- Çifte vergilemenin önlenmesi,
- Vergi yükünün mükelleflerin ödeme güçlerine göre dağıtılması,
- Gelirin kaynağına göre farklı biçimlerde vergilendirilmesiyle adaletle ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Her iki kavramı da genel olarak ele alacak olursak; eşitlik ilkesine göre kişiler ekonomik güçlerine göre vergilerini ödemeleri gerekmekte iken, adalet ilkesine göre de her birey gücü nispetinde vergi ödevini yerine getirmekle yükümlüdür diyebiliriz.

Vergi adaletinin sağlanması açısından adalet ilkesine göre vergi tarh ve tahsillerinin yapılması sosyal devlet olgusunun gerçekleşmesine yardımcı olacağı kanaatindeyiz. Adaletin sağlanmadığını düşünen toplum vergi ödeme yükümlülüklerinden kaçınma veya vergi ödemediği vazgeçme seçeneğini kullanacaktır.

Adalet ve eşitlik İlkelerini genel olarak açıklamamanın yanında vergileme ilkelerini geniş şekilde açıklamak faydalı olacaktır.

4. Modern Vergileme İlkeleri

Başarılı bir vergi uygulamasının sağlanabilmesi için vergileme ilkeleri, vergilemede uyulması gereken kurallar iken;⁷⁷ başka bir tanımla vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için bir vergi sisteminde yer alan farklı vergilerin seçilip ve uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken hususlar olarakta ifade edilebilir.⁷⁸ Yani, vergilemeyle amaçlanan beklentilerin yerine getirilebilmesi için uyulması gereken kurallardan ibaret olduğunu söyleyebiliriz.

⁷⁶ ÇELİK, Binnur Tüzün, *Vergilemede Müdahale İlkesi*, Ankara, Kültür Yayınları, 2001, s.18.

⁷⁷ ORHANER, *Kamu Maliyesi*, s.148.

⁷⁸ PEHLİVAN, *Kamu Maliyesi*, Trabzon, Derya Kitabevi, 2004, s.155.

Vergileme ilkeleri tarihsel süreç içinde çeşitli yazarların ilgisini çekmiştir. Bu kapsamda vergileme ilkelerini incelemek gerekirse;⁷⁹

- **SMİTH'in vergileme ilkeleri;** Smith, Milletlerin Zenginliği kitabında dört temel vergileme ilkesi üzerinde durmuştur. Bunlar;

- ✓ *Adalet ilkesi*
- ✓ *Açıklık ilkesi*
- ✓ *Uygunluk ilkesi*
- ✓ *İktisadilik ilkesi*

- **WAGNER'in vergileme ilkeleri;** Wagner'e göre devletin varlığı ve devamı bireylerinkinden daha önemlidir. O nedenle Wagner vergileri fonksiyonlarına göre ilkelendirilmiştir.

- ✓ *Mali ilkeler*
- ✓ *İktisadi ilkeler*
- ✓ *Ahlaki ilkeler*
- ✓ *Teknik ve idari ilkeler*

- **NEUMARK'ın vergileme ilkeleri;** vergilemeyi geniş bir çerçevede ele alan Neumark;

- ✓ *Yeterlilik ilkesi*
- ✓ *Yükseltme yeteneği ilkesi*
- ✓ *Yeniden dağıtım ilkesi*
- ✓ *Vergilemenin aktif esnekliği ilkesi*
- ✓ *Vergilemenin pasif esnekliği ilkesi*
- ✓ *Vergilemenin geliştirme politikalarına uygun olması ilkesi*
- ✓ *Vergisel düzenlemelerin tutarlılığı ilkesi*
- ✓ *Vergilerin açıklığı ilkesi*
- ✓ *Vergisel düzenlemelerin uygulanabilirliği ilkesi*
- ✓ *Vergi hukukunun devamlılığı ilkesi*
- ✓ *Vergilemenin iktisadilik ilkesi*
- ✓ *Vergilemenin rahatlık ilkesi*

- **Çağdaş Vergileme İlkeleri**

⁷⁹ SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s.123-126.

- ✓ **Genellik ilkesi;** bu ilke herkesin kamu giderlerinin finansmanına katılması gerektiğini ifade etmektedir.
- ✓ **Adalet ilkesi;** vergi kaçakçılığının önlenmesi, çifte vergilemenin önlenmesi, vergi yükünün doğru dağıtılması açısından vergilemede adalet önemli bir yer tutmaktadır.
- ✓ **Eşitlik ilkesi;** mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate alarak vergilemeyi öngörmektedir.
- ✓ **Açıklık ilkesi;** işlemlerin keyfilikten uzak, açık, anlaşılır ve sınırlarının belli edilmiş olması gerektiği ifade edilir.
- ✓ **Belirlilik ilkesi;** vergi konularının belirli ve açık olması anlamına gelir.
- ✓ **Verimlilik ilkesi;** ortaya çıkan mali ihtiyaçların karşılanabilir olmasını ifade eder.
- ✓ **İktisadilik ilkesi;** düşük maliyet ve tarafsızlık anlamına gelir.
- ✓ **Uygunluk ilkesi;** verginin en uygun dönemde alınmasıdır.
- ✓ **Esneklik ilkesi;** mükelleflerin ödeme güçlerindeki artış ve azalışlarını izleyebilmesini ifade eder.
- ✓ **İstikrar ilkesi;** vergi tekniğine ilişkin düzenlemelerin günün şartlarına uygun olarak yenilenmesidir.
- ✓ **İktisadi etkinlik ilkesi;** özel kesim harcamalarını kısılması hususunda en etkili vergilerin seçilmesi işlemidir.
- ✓ **Reel toplam hasılatının yükseltilmesi ilkesi;** bir vergi sistemi oluşturulurken hedeflenen amaçlardan birini vergi yapısının elde edilmesini ifade eder.

Bu bağlamda vergilere karşı geliştirilen tutumlara kısaca değinmek yerinde olacaktır.

II. VERGİ CEZA HUKUKU VE AMACI

Devletler kamu ihtiyaçlarının finansmanını sağlamak amacıyla toplamış oldukları gelirleri; anayasamızda yer alan sosyal devlet ilkesi gereği gider kalemlerinin finansmanında kullanmaktadırlar.

Anayasamızın başlangıç metninde de bulunduğu üzere, her Türk vatandaşının bu anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak millî kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme maddî ve manevî varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu;⁸⁰ yine anayasamızın temel amaç ve görevleri arasında yer alan madde 5’de belirtildiği üzere;

MADDE 5. – “Devletin temel amaç ve görevleri, Türk Milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.”

Bu sebeptir ki devlet, sosyal ve iktisadi bakımdan bir maliye politikası olarak vergi toplama ödevini kanunlar ile ihdas eder ve yine kanunlar çerçevesinde yetersiz kaldığında mülga eder.

Her bireyin adil ve özgürce kamu hizmetlerinden faydalanabilmesi, sosyal devlet olgusunun yapı taşıdır. Devletin cebren tahsil ettiği vergiler, kimi zaman vergi mükellefleri açısından bir yük olarak görülmekte ve vergi ödeme ödevi aksamaktadır. Devlet açısından gelir kalemleri içerisinde büyük bir yeri olan vergilerin, zamanında ve tam olarak ödenmesi büyük önem arz etmektedir. Vergi ödevini zamanında yerine getirmeyen vergi mükellefi ve vergi yükümlüleri açısından, vergi bilincini geliştirmek ve sosyal düzeni sağlamak adına idare vergi cezaları uygulayacaktır. Bu sebeple gelir kalemlerindeki seviyenin yükseltebilmesinin basit ve etkin yolu, vergi bilincinin geliştirilmesidir. Vergi bilincinin geliştirilmesi ile alakalı mükelleflere gerekli eğitimlerin verilmesi sağlanmalıdır.

⁸⁰ (Kurucu Mecliste Kabul Tarihi: 18.10.1982; Halkoyuna Sunulmak Üzere Tasarının Resmî Gazetede İlanı: 20.10.1982-17844; Kanunun Halkoyu ile Kabul Tarihi: 7.11.1982; Halkoyu Sonucunun Yayımlandığı Resmî Gazete Tarihi: 9.11.1982-17863 Mükerrer) Erişim Tarihi: 30.03.2018.

Vergi bilincinin geliştirilmesi Abdurrahman Akdoğan'a göre, "kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir."⁸¹

Çağdaş vergilemede en etkin yol, beyan usulüdür. Bu usul mükelleflerin kendi kendilerini vergileme usulü olarak da adlandırılmaktadır. Beyan usulünün dayanak noktası, mükellefin vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin belirleyeceğidir. Ancak, beyan usulünün başarılı olması, geniş ölçüde mükellefin vergi bilincine ve idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırmada göstereceği başarıya bağlıdır. Vergi idaresinin, sayıları günümüzde milyonlarla ifade edilen mükellefleri teker teker ele alıp inceleyemeyeceği gerçeği göz önünde bulundurulduğundan, burada en önemli görev mükelleflere düşmektedir. Buna göre başarılı bir vergilemenin temel şartı, mükelleflerdeki vergi bilincinin geliştirilmesidir.⁸²

Vergi bilinci gelişmeyen toplumlarda vergi cezaları daha çok düzenlenecek ve vergi yükümlüleri vergi cezalarına daha çok muhatap olacaklardır. Bu durumda vergi ceza hukuku, vergisini zamanında ve düzenli ödeyen vergi mükellefleri açısından hak ve ödevlerini koruyan bir adalet mekanizması olarak işlerliğini sürdürmektedir.

Vergi Usul Kanunumuzda da vergi cezalarının nasıl düzenleneceği ve beyan usulüne ilişkin esaslar da şöyledir,

Madde 371: "Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

- *Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).*
- *Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir*

⁸¹ AKDOĞAN, Abdurrahman Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2006, s.180.

⁸² GÜNER, Ümit, *Türkiye'de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.4

komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

- *Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.*
- *Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.*
- *Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”⁸³*

III. VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİ

Türk Vergi Sistemi'nde vergi mükellefleri ve vergi yükümlülerinin belirli kurallar çerçevesinde vergi ödevlerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Kamusal giderlerin finansmanını sağlamak için vergiler çok önemlidir. Vergilerin cebren tashil edildiğini daha önce belirtilmişti. Vergi mükelleflerinin veya vergi yükümlülerinin belirlenen vergi toplama kuralları dışında hareket etmeleri durumunda Vergi Ceza Hukuku'muzda yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu yaptırımlar vergi suçları ile vergi kabahatleridir.

A. Vergi Suçu

Vergi hukukunda, vergi cezalarını gerektiren fiiller kamunun gelir kaynağına zarar veren fiillerdir. Durum böyle olunca, işlenen bu fiillere karşı yaptırımların neticesi

⁸³ Vergi Usûl Kanunu, Kabul Tarihi 1961, Madde 371.

de mali olacaktır. Yaptırımlar verilen zararın karşılanması, ödettirilmesi amacına yöneliktir. Ancak bazı hallerde kanun koyucunun sadece mali cezalarla yetinmediği, ceza hukukundaki müeyyidelerin tam bir karşılığı olan, cezai müeyyidelere de başvurduğu görülmektedir.⁸⁴

Devlet vergi kanunlarını koymuş ve vergi kanunlarının uygulanmasına bir takım ceza ve yaptırım uygulamaları ile güvence altına almaya çalışmıştır. Vergi kanunlarının gereklerini zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirmemek hazinenin parasal gelirlerinde bir azalma meydana getirmektedir. Verginin kamu gelirleri arasında ilk sırayı alması, verginin kişilere bir kamusal borç olarak yüklenmesi, bunun ödenmemesi halinde devleti harekete geçirmektedir.⁸⁵ Bazı vergi suçları sadece vergi kaybına sebep olur, bazı vergi suçları da kamu düzenini bozma biçiminde işlendiğinden hareket unsuruna göre bu suçların niteliği değişik olmaktadır. Ancak her iki suça da vergi suçu demek mümkündür.

765 Sayılı TCK'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında; “Suçlar; cürüm veya kabahattir” denilmekte, cürüm ve kabahatler aynı kanunda düzenlenmekteydi. 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren ceza ve ceza usulü reform yasaları ile cürümler ve kabahatler birbirinden ayrılmıştır. Yaptırımı hapis ve adli para cezası olan fiiller suç olarak tanımlanırken 5237 Sayılı TCK'nda düzenlenmiş, “kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasına öngördüğü haksızlık” (Kabahatler Kanunu mad. 2) olarak tanımlanan fiiller ise “kabahat” olarak 5326 Sayılı “Kabahatler Kanunu”nda düzenlenmiştir.⁸⁶

Yapılan bu düzenlemelerden sonra 23.01.2008 tarihli ve 5728 Sayılı Kanun'un 275. maddesiyle; VUK 344. maddesinin “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası” şeklindeki madde ile madde içeriğinde yer alan “Vergi Ziyai Suçu” kavramları, “Vergi Ziyai” ve “Vergi Ziyai Cezası” olarak değişmiştir. Yapılan bu değişikliklerin gerekçesi ise, “*vergi ziyai bir suç değildir, verginin ziyan olması, ödenmemesi anlamına gelen bir sebep sonuç ilişkisidir*”, şeklinde açıklanmıştır.

⁸⁴ ÇAVUŞ, Adnan, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s.7.

⁸⁵ ÇAVUŞ, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.18-19.

⁸⁶ KANGAL, Zeynel, *Kabahatler Hukuku Yazıları-I*, s.32-33, 5326 Sayılı (Kabahatler Kanunu), Kabul Tarihi:30.03.2005, Resmi Gazete Yayın Tarihi 31.03.2005, Yürürlüğe Giriş Tarihi 01.06.2005, Erişim Tarihi:29.05.2018.

VUK'ta düzenlenen “vergi ziyaı” ve “usulsüzlük” fiilleri de “idari suç”, “mali nitelikte suç”, “idari nitelikte vergi suçu” veya “geniş anlamıyla vergi suçu” olarak gösterilebilir. Bunlar aynı zamanda “vergi kabahatı” olarak da nitelendirilebilir. Fakat tüm bu nitelendirilmeler geniş anlamıyla suç vasıflarını ortadan kaldırmaz.⁸⁷ Sonuç olarak bir fiile eksik olarak hafif olan bir ceza verilmesi durumunda eksik kalan kısmı için tekrar ceza verilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen suç ve cezaların bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte olup bunlarda fiil ve yaptırım idari usullerle sağlanır.

Belirtilen kavramlara istinaden suçları şu şekilde sıralayabiliriz;

Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde düzenlenen “vergi ziyaı” ve 351'in müteakip maddelerde düzenlenen “usulsüzlük” hali bu suçlardandır. 4369 Sayılı Kanun değişikliğine kadar, “idari yaptırımla cezalandırılan kaçakçılık”, “ağır kusur” ve “kusur”⁸⁸ suçları da mali yaptırımlarla karşılanan vergi suçları kategorisindeydi. Bu nitelikte suçlara yönelik ceza verecek makam idari ya da mali makamlar olduğundan, bunların kararlarına karşılık ancak idari yargı mercilerine yani vergi mahkemelerine başvurulabilir.

Vergi suç cezaları, yapılan fiilin durumuna göre sadece para cezası ile cezalandırılabileceği gibi, işlenen fiilin daha ağır kusur olması durumunda ise para cezası ile birlikte adli işlem uygulanması da söz konusu olabilmektedir.

Adli nitelikteki vergi suçları Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki “kaçakçılık suçları”, 362'inci maddesindeki “vergi mahremiyetinin ihlali” ve 363'üncü maddesindeki “mükellefin özel işlerini yapmak” suçları da bu mahiyettedir. Vergi Usul Kanun'da bulunan ceza mahkemelerinde verilecek vergi suçları da, ceza kanununda yer alan suçlar gibi kamu düzenini ilgilendirmektedir.⁸⁹ Vergi suçlarının özellikleri nedeniyle kendine özgü olaylar ve bunları düzenleyen kuralları olduğu, bu sebeple genel ceza hukuku dışında ayrı bir ceza hukuku kurallarına göre incelenmesi gerektiği, bunun yanında, vergi ceza hukukundaki suç ve ceza kuralları, genel ceza hukukunun kurallarıyla aynı olduğu savunulmuştur. Her şeyden önce suç, ceza hukukunun temel

⁸⁷ EROĞLU, Nurettin, *Vergi Usul Kanunu, (Açıklamalı ve İçtihatlı)*, 2.Baskı, Ankara, 1995, s.579.

⁸⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınları, 10.Baskı, Bursa, 2017 s.8.

⁸⁹ ÇAVUŞ, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.24.

kavramlarından biridir. Bu kavram bütün kast, ihmal, teşebbüs, tekerrür, iştirak vb. şekilleriyle ceza hukukunun konusudur.⁹⁰

B. Vergi Hukukunda Düzenlenen Suç ve Kabahatler

1. Vergi Hukukunda Düzenlenen Suçlar ve Yaptırımları

a. Vergi Kaçakçılığı Suçu

5278 Sayılı Yasa değişikliği ile VUK'nun "Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası" başlıklı 44. maddesinin başlığında bulunan "suçu" ibaresi kaldırılmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahat Kanunu ile Türk Ceza Sistemi yeni bir anlayış ve şekle kavuşmuştur. TCK'da cürüm ve kabahat ayrımı kaldırılarak, kanun kapsamında sadece suçlar düzenlenmiştir.⁹¹ Kaçakçılık suçuna verilen hapis cezası dışında TCK m.53/1 çerçevesinde mahkumiyetin kanuni bir neticesi olarak kendiliğinden çıkan hak yoksunlukları (velayet hakkından, dernek yöneticisi olmaktan yoksunluk) ile hakimnin zorunlu olarak hükmetmesiyle ortaya çıkan hak yoksunlukları (mesleğin icrasının yasaklanması), TCK m.54'de suçun işlenmesine tahsil edilen veya kullanılan eşyanın müsaderesi (tahrifatta kullanılan kimyasallar, anlaşmasız basılan belgeler için matbaa makinası, klişe) ve TCK m.55'de kazanç müsaderesi (komisyon karşılığında sahte belgeyi temin edilmesinde komisyon bedelleri) uygulanabilecektir. Vergi kabahati ile vergi ziyayı arasındaki temel fark "vergi ziyayı yaratılması kabahatin varlığı açısından mutlaka aranırken kaçakçılık suçunda böyle bir netice aranmaz."⁹² VUK Madde 359'daki Kaçakçılık Suçları ve Cezaları şöyledir,⁹³

- Birinci grup suç ve cezalar Vergi Usul Kanunu madde 359/a-1'de belirtildiği üzere "yer alan fiillere 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası verilir. Hapis cezasının paraya çevirilmesi mümkün değildir. Hükmedilen hapis cezasının 2 yıl ve daha az sürede olması TCK'nın 51/1. maddesinde

⁹⁰ ERGİNAY, Akif, *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, Ankara, 1995, s.18.

⁹¹ ÇAVUŞ, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.46.

⁹² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.400.

⁹³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.406.

gösterilen diğer şartların da bulunması halinde cezanın ertelenmesine karar verilebilir.”

- İkinci grup suçların cezaları Vergi Usul Kanunu madde 359/a-2’de belirtildiği üzere “defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya bunları gizlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları kullanmak eylemlerinden oluşmaktadır. Bu grupta yer alan fiillere 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunur.”
- Üçüncü grup suçların cezaları Vergi Usul Kanunu madde 359/b’de yer alan “defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek ve belgelerin asıl ve suretlerini sahte düzenlemekten oluşmaktadır. Bu fiilleri işleyenlere 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası verilir.”
- Dördüncü grup suçların cezaları Vergi Usul Kanunu madde 359/c’de belirtildiği üzere “maliye bakanlığı ile anlaşması bulunan kişi veya kişilerin belgeleri, anlaşması olmadığı halde bilerek basanlar veya kullananlar 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”

b. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

5728 Sayılı Kanunun 278. maddesi ile 213 sayılı Kanunun 362’nci maddesinde⁹⁴ değişiklik yapılmıştır. Bu kanun, bu suçu işleyen kişilerin cezalandırılmasını sınırlamaktaydı. Yapılan düzenlemeler neticesinde VUK 362. maddede atıf yapılan 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunun 239. maddesi başlığı; “ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” olup bundan böyle VUK 362. madde hükmüne aykırı hareket edenler TCK 239. madde de yazılı ceza ile cezalandırılacaklardır.⁹⁵ Vergi mahremiyeti ihlal suçu TCK madde 239’daki suçun şikayete bağlı suç olduğu dikkate alındığında VUK madde 362’deki vergi mahremiyetinin ihlal suçunun da şikayete bağlı suç haline getirmiştir. Şikayet Cumhuriyet Başsavcılığına veya kolluk makamlarına başvuru yapılabilir. Şikayet hakkı

⁹⁴ Vergi Mahremiyetinin İhlali, Madde 362-(değişik madde: 23/01/2008-5728 S.K./278.mad) Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.

⁹⁵ ÇAVUŞ, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.44.

olan kişinin fiili ve failin kim olduğunu öğrendikten sonra 6 ay içinde hakkını kullanması gerekir. TCK madde 239’da belirtildiği üzere öngöröldüğü ceza 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 5000 güne kadar adli para cezasıdır.

c. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak Suçu

Bu suç durumuna göre; “Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar”.⁹⁶

Bu kanunun 6’ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257’nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre “görevi kötüye kullanma suçu” için öngörölen ceza 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezasıdır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344’üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir.⁹⁷

d. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

İhtiyarlar heyeti, ekim sayım defterine istinaden, çiftçilere ekim sayım ilmuhaberi verirler. Muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmaya, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeye davet ederler. Buna rağmen beyanda bulunmayanların veya beyanlarını düzeltmeyenleri verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirirler. Bu ihbar üzerine vergi dairesince yapılacak tahkikat neticesine göre işlem yapılır.⁹⁸

⁹⁶ DOĞUSOY, Bahadır, Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası, Gazi Kitapevi, Ankara, 2015, s.34.

⁹⁷ Mükellefin Özel İşlerini Yapan Memurlar, Madde 363, (değişik madde:23/01/2018- 5728 S.K./279.mad).

⁹⁸ ÇOLAK, Mustafa, Vergi Usul Hukuku Alanında Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Yapılan Son Düzenlemeler ve Suçlar Bazında Değerlendirme, <http://www.vergi.tc/makale>, Erişim Tarihi: 04.04.2018.

Görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri hakkında Türk Ceza Kanununun 257'inci maddelerine göre takibat yapılır.⁹⁹ Bu suça verilecek ceza görevinin gereklerine aykırı hareket eden kamu görevlisine 1 yıldan 3 yıla kadar, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme gösteren kamu görevlisine 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası verilmektedir.¹⁰⁰

Vergi ziyayı ve usulsüzlüklerden oluşan mali nitelikteki kabahatlerin cezaları vergi idaresi tarafından kesilmektedir.

e. Haysiyet ve Şeref Tecavüz (Hakaret) Suçu

Kamuoyuna ve ilgili kuruluşlara açıklanan veya verilen bilgilerden dolayı mükelleflerin haksız şekilde küçük düşürücü ve incitici beyanlara maruz kalmamaları ve diğer suretlerle baki olacak saldırılardan korunmaları ihtiyacı duyulmuştur. Bu ihtiyaç VUK'ta getirilen bir ceza yaptırımı ile giderilmeye çalışılmıştır.¹⁰¹ Açıklanmasına izin verilen bilgiler bu kapsam dışındadır (VUK madde 5). Bu suça verilecek ceza TCK'nın 125'inci maddesinde "hakaret suçu" için öngörülen ceza olmaktadır. Bu ceza ise 3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezasıdır.

2. Vergi Hukukunda Düzenlenen Kabahatler

a. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası

Vergi Ziyayı, VUK'nun 341. maddesinde "Mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesinden dolayı verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi" olarak tanımlanmıştır.¹⁰² Verginin zamanında tahakkuk etmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi nedeniyle oluşan vergi ziyasında verilecek ceza VUK'nun 344. maddesinde açıklanmıştır;

- "Vergi ziyasına sebep olan, mükellef veya vergi sorumlusu hakkında vergi ziyasına uğratılan vergi için ***bir katı*** tutarında vergi ziyası cezası kesilmektedir."

⁹⁹ VUK Madde, 244-246.

¹⁰⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.449-450.

¹⁰¹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.446-447.

¹⁰² AKDOĞAN, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*, Ankara, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, 2009, s.36.

- “Vergi ziyaında kaçakçılık sayılan eylemlere sebebiyet verilmesi durumunda bu ceza **üç kat**, bu fillere iştirak edenlere ise **bir kat** olarak uygulanmaktadır.”
- “Vergi suçunun işlenmesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilen beyannameler hariç olmak üzere, yasal süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilen ceza **%50 oranında** uygulanmaktadır.” (VUK. Md. 344).

Örneğin, Ocak-Mayıs arası verilmeyen 5 ay, 5.000 TL’lik beyannamelerin cezaları ne şekilde hesaplanabilir?

Zamanında verilmeyen 5.000 TL’lik KDV’nin vergi ziyası cezası aynı zamanda I. Derece Usulsüzlük cezası kapsamında yer almaktadır. Eğer beyanname, verginin incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilirse verginin yarısı yani 2.500 TL olur. Aksi halde verginin bir katı yani 5.000 TL ceza ödemek gerekir.

Diğer taraftan gecikme faizi cezası ödenecektir. Bu ceza 2.500 TL üzerinden aylık %1,40 üzerinden hesaplanarak 35,00.- TL tutmaktadır.

b. Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

213 Sayılı Vergi Usul Kanunumuzun 351. ve 353. maddesinde düzenlenen Usulsüzlük Cezaları başlıklı metnin 351. maddesinde usulsüzlükler, vergi kanunlarının şekil ve usulüne ilişkin hükümlere uyulmamasıdır. Burada dikkat çeken husus, usulsüzlüğün doğması için vergi kaybının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, vergi kanunlarının emrettiği bazı usul ve şekillere uyulmama şartının aranmasıdır.¹⁰³

Usulsüzlük için kesilecek cezaların uygulanmasında bir vergi ziyanının doğması şartı aranmaz. Usulsüzlük cezalarının amacı: Vergi ziyasına yol açacak fiilleri işlemeye yönelmiş olanların uyarmak olarak nitelendirmek ve vergi ziyanının doğmasını engellemek olarak tanımlayabiliriz.

¹⁰³ SÖNMEZ, Nezihe, *Vergi Hukuku I, Gelir ve Kurumlar Vergileri*, İzmir, İstiklal Matbaası, 1976, s.47.

i. Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Usulsüzlükler VUK'da yer alan cetvele göre cezalandırılmaktadır. Usulsüzlük fiillerinde re'sen takdir gerekirse, belirtilen cezalar iki kat oranında kesilmektedir (VUK. Md. 352). Bu durumda genel usulsüzlük cezaları uygulanır.

Genel usulsüzlük kabahat ve cezaları kendi içerisinde 2'ye ayrılır,

- 1. Derece Usulsüzlük Kabahatleri,
- 2. Derece Usulsüzlük Kabahatleri,

ii. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

VUK'un 352'inci maddesinde iki farklı derece halinde düzenlenen genel usulsüzlük fiilleri dışında VUK'un 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları düzenlenmiştir.¹⁰⁴

Özel usulsüzlük kabahati ve cezaları genel olarak fatura, fiş gibi belgelerin verilmemesi veya alınmaması, hesap planı ve muhasebe standartlarına uyulmaması gibi kabahatleridir. Özel usulsüzlük kabahatlerinin cezaları genel usulsüzlüklere göre daha ağırdır (VUK. Md. 353).¹⁰⁵

Özel usulsüzlük kabahati ve cezaları, kabahatin işlenmesini önlemeye yönelik önceleyici tedbirler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kanunun amacı; kabahat oluşmadan kabahati önlemeye yöneliktir.

Tablo 1: Özel Usulsüzlük Ve Genel Usulsüzlük Kabahati Karşılaştırması¹⁰⁶

Ölçütler	Özel Usulsüzlük	Genel Usulsüzlük
Konusu	Belge düzenine aykırılık	Diğer biçimsel yükümlülöklere aykırılık
Ceza Miktarı	Oransal ve maktu. Miktar olarak daha yüksek	Maktu cezalar yasaya ekli cetvelde düzenlenmiştir.
İçtima	Fiil sonucu vergi ziyai söz konusu ise fikri içtima	Fikri içtima uygulanır. Miktar itibariyle en ağır olanın cezası

¹⁰⁴ DOĞUSOY, *Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası*, s.51.

¹⁰⁵ BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s.89.

¹⁰⁶ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Genel Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2013, s.217.

	uygulanmaz. Ayrı ayrı ceza kesilir.	kesilir.
Zamanaşımı	5 Yıl	2 Yıl
Tekerrür Süresi	2 Yıl	2 Yıl

C. Kabahat ve Yaptırımı

Kabahat, sözlük anlamıyla uygunsuz hareket, çirkin, yakışsız davranış, suç, kusur, töhmet gibi anlamlara gelmektedir.¹⁰⁷

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu Madde 2'ye göre; Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık durumları anlaşılmaktadır.

Hukuk tekniği açısından ise kabahat, suç olmayan ve daha hafif yaptırımlarla cezalandırılan haksızlıkları ifade etmek için kullanılmaktadır.¹⁰⁸

Kabahatler Kanunu'nda yer alan Madde 2'deki tanıma istinaden; bir haksız hareket veya neticenin kabahat oluşturup oluşturmadığını tespit etmede dikkate alınacak ölçüt söz konusu haksız hareket veya neticeye karşı idari yaptırım öngörülüp öngörülmediğidir. İdari yaptırımlar ise Kabahatler Kanunu'nun 16. maddesinde idari para cezası ve diğer idari tedbirler olarak öngörülmüş; idari tedbirlerin ise mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerden ibaret olduğu belirtilmiştir. Kanun koyucu, yaptırım farklarının bu şekilde belirlenmesiyle ceza hukuku ile kabahatler hukuku alanlarının sınırlarını belirlemek istemiştir. Mevcut Türk Hukuku açısından suç ve kabahati ayrılabilmesi tek somut ölçüt de budur.¹⁰⁹

¹⁰⁷ <http://tdk.gov.tr> (Çevrimiçi) Son Erişim: 30.03.2018.

¹⁰⁸ PARLAR, Ali, Kabahatler Kanunu, Bilge, Ankara, 2012, s.47; Ayhan Kılıç, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği" *TAAD*, Temmuz 2014, Yıl:5, S:18, s.299- 348. s.302.

¹⁰⁹ Doktrin de bu tanım eleştirilmiştir: "Ancak Kabahatler Kanunu m.2'de yer alan kabahat tanımının yerinde bir tanım olduğunu söylemek güçtür. Zira tanım, kabahat teşkil eden fiilin karşılığında öngörülecek yaptırım türüne göre yapılmıştır. Bir kavram tanımlanırken, bu kavramın kapsamında yer alan bütün unsurların tanımda yer alması gerekir. Bu kavramın kabahat hukukunun ve bu hukuk dalını düzenleyen Kabahatler Kanunu'nun temel kavramı olan "kabahat" olduğu dikkate alındığında, yapılması gereken tanımın çok daha özenli ve kapsayıcı olması gerektiği açıktır": Pehlivan, a.g.e., s.8. Bir başka görüş de haksızlık terimine yer verilmesini hatalı bulmuştur. Yazara göre haksızlık teşkil etmeyen kabahatlerin de olması mümkündür: Zeki Hafızogulları, Muharrem Özen, Türk Ceza Kanunu Genel

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu Madde 1’de bu kanunun ihdas edilmesinin amacını şu şekilde açıklamıştır; toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla;

- “Kabahatlere ilişkin genel ilkeler,
- Kabahatler karşılığında uygulanabilecek olan idarî yaptırımların türleri ve sonuçları,
- Kabahatler dolayısıyla karar alma süreci,
- İdarî yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yolu,
- İdarî yaptırım kararlarının yerine getirilmesine ilişkin esaslar”,

Belirlenmiş ve çeşitli kabahatler tanımlanmıştır.¹¹⁰

Görüldüğü üzere kabahatler kasten işlenmeyen, genel anlamda toplum düzenini korumaya yönelik düzenlemelerden ibarettir. Bu gibi fiillerin oluşması durumunda ise, Kabahatler Kanunu Madde 16’ya istinaden idari para cezası uygulanmaktadır.

D. Suç ile Kabahat Ayrımı ve Farkları

Bir fiilin suç mu yoksa kabahat mi olduğunu, karşılığında öngörülen yaptırımlara göre belirlemek kolay ve pozitif hukuk açısından yeterlidir. Kanun koyucu bir fiilin suç mu yoksa kabahat mi olarak düzenleneceğini belirleyendir ve bu kategorileştirmeyi yaparken suç politikası açısından neye göre hareket ettiğinin belirlenmesi gerekmektedir.¹¹¹

Şenyüz’e göre; Suç ve Kabahat ayrımının yapıldığı sistemlerde ihlal edici eylemlerden daha ağır sayılan ihlallerin suç, daha hafif sayılan ihlallerin kabahat olarak nitelendirilmesi yoluna gidilmiştir.¹¹²

Bu bakımdan bakıldığında Vergi suçları, VUK 359. Madde üç bend halinde düzenlenmiş, kabahatler ise VUK 351-353 maddelerinde düzenlenmiştir.¹¹³ Farklı

Hükümler, Usa Yayıncılık, Ankara, 2010, s.183; Bu görüşe katılmak kolay değildir, haksızlık ifade etmeyen, hukuka aykırı olmayan bir fiil hiçbir surette kabahat olarak tanımlanamaz. Kabahatler en azından toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni tehlikeye düşürebilecek fiillerdir.

¹¹⁰ Resmi Gazete: 31/03/2005, Kabul Tarihi: 30/03/2005, Erişim Tarihi: 30.03.2018.

¹¹¹ AKBULUT, Berrin, Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Adalet, Ankara, 2014.s.91.

¹¹² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.3

¹¹³ UĞUR, Hüsamettin, ELİBOL, Mert, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet Yayınları, Ankara, 2015, s.85-86.

maddelerde düzenlenen kabahat ve suçlar arasında çeşitli nedenler bakımında farklılıklar bulunmaktadır.¹¹⁴ Şöyle ki;

- **amaçları açısından;** kabahatlerin ve suçların korudukları menfaat bakımından aralarında pek fark bulunmamaktadır. Her ikisi de sosyal düzeni korumasını ve düzeni ihlal edici eylemleri engel olmayı amaçlamaktadır.¹¹⁵ Ancak alt amaçları bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Suçlar kamu düzenini korumayı amaçlarken kabahatler idari düzeni sağlamayı amaçlar.
- **yaptırım farkı açısından;** kabahatlere uygulanan yaptırımlar ile suçlara uygulanan yaptırımlar birbirinden farklıdır. Suç (adli) yaptırımları kabahat (idari) yaptırımlara göre daha ağırdır. Çünkü kabahatlerin haksızlık ve kusur içeriğinin paralel olarak yaptırımlarının etkileri de suçlara uygulanan yaptırımlara oranla daha zayıf kalmaktadır. Bir kabahat işleyen kişi hakkında damgalayıcı nitelikte ve sosyal etik açısından olumsuz değer yargısına varılamamaktadır.¹¹⁶ Kabahatlerde yaptırım idari para cezası ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi idari tedbirleri uygulanırken; suç yaptırımları olarakta hapis cezası ve adli para cezasının uygulandığı görülmektedir.¹¹⁷
- **usul açısından;** kabahat ve suçların yaptırımları farklı olduğu gibi, usul bakımından da farklı uygulamalar söz konusudur. Kabahatlere ilişkin yaptırımlar idari mercilerce idari usuller ile saptanırken, suçlara ilişkin yaptırımlar ceza mahkemelerince ceza hukuku usul ve kurallarına istinaden saptanır.
- **kastın varlığı açısından;** yapılan ayırım hareketinin işlenmesindeki kusurluluk düzeyi açısından yapılan ayırımdır. Suç işleyinin (fail) cezalandırılması bakımından fiilin kasten işlenmesi, kanunda açıkça

¹¹⁴ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.29.

¹¹⁵ KANGAL, Zeynel, *Kabahatler Hukuku*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.191, ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.29.

¹¹⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.29.

¹¹⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.30-31.

taksirle işlenebileceği açıkça belirtilen suçlar açısından da taksirle işlenmesi şarttır. Kararı verecek mahkemenin, duruma göre kast veya kanunda o fiil için öngörülmesi halinde taksiri araması gerekir. Kast veya taksir yoksa suçun işlendiğine ilişkin karar verilemez.¹¹⁸ Sonuç olarak, kasıt varsa suç yoksa kabahat işlenmiş olur.

➤ **yaptırıma karşı gidilecek yargı yeri açısından;** kabahatler idari işlem kimliğine sahiptirler. Kabahatler idarenin tasarrufu olarak hukuk dünyasında ortaya çıkarken suçlar mahkeme kararı ile ortaya çıkarlar. Her ne şekilde ortaya çıkarsa çıksın hukuki durumların yargıya taşınarak denetlenmesi konusunda görevli yargı organları arasında görev ve iş bölümü çerçevesinde farklılıklar bulunur.¹¹⁹ Şöyle ki;

- Vergi kabahatleri bakımından,
 - ✓ Para cezaları açısından
 - ✓ Vergi uygulamaları bakımından
- Vergi kabahatleri dışındaki kabahatler bakımından,
 - ✓ Para cezaları veya mülkiyetinin kamuya geçirilmesi yaptırımları
 - ✓ Diğer idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi dışında kalan yaptırımlar¹²⁰

➤ **cezanın kişileştirilebilmesi açısından,** Suçlara yönelik cezai yaptırımlarda suçlunun kişisel özellikleri (bekar, evli, çocuklu olması, eğitim durumu,vb) ve fiilin işlenmesindeki durumların niteliği dikkate alınır. Kabahatlere ceza verilirken bunların kişileştirilmesi söz konusu değildir. Kabahati işleyen kim olursa olsun ailevi, eğitim, iş vb. faktörler dikkate alınmaz. Bu bakımdan kabahatlerin cezalarını objektif suçların cezaları subjektif karakter arz etmektedir.¹²¹

¹¹⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.33.

¹¹⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.33.

¹²⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.33-36.

¹²¹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.36.

- **fiil yaratabilmesi açısından;** suçun getirilmesinde ve cezanın belirlenmesinde tek kaynak kanuni düzenlemeler olmak durumundadır. Ancak kabahat fiillerini doğrudan yasama organı tarafından düzenlenebildiği gibi açık ve belirli yetki verilmesi koşuluyla idare tarafından da düzenlenmesi mümkündür. Şöyle ki, hangi fiillerin kabahat oluşturduğu doğrudan kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi;¹²² kabahat oluşturma bakımından kanunla idareye kimi yetkiler verilmesi de kabul edilmektedir. Bu yetki kabahatler kanununda düzenlenmiştir(KK.Md.4).
- **failin gerçek veya tüzel kişi olması açısından;** kabahatlerin yaptırımları gerçek kişiler yanında tüzel kişilerin sorumluluğu altındayken, suçlar bakımından sadece gerçek kişiler yargılanmaktadır. Şöyle ki, bir suça verilen hapis cezası gerçek kişilere uygulanabilirken, para cezası dahil diğer yaptırımların tüzel kişilere uygulanması mümkündür.¹²³
- **cezaların şahsiliği bakımından;** Anayasa m.38’de ceza sorumluluğunun şahsi olduğu belirtilmiştir. Yine TCK m.20’de “kimse başkalarının fiilinden sorumlu tutulamaz” hükmü bulunmaktadır. KK m.8’e göre tüzel kişiyi organ ve temsilci olarak görev yapan kişiyi bu görev kapsamında işlemiş olduğu kabahatler dolaylı tüzel kişilik hakkında da yaptırım uygulanabilmektedir.¹²⁴
- **sonuçları açısından;** Suçlara bağlı sonuçlarla kabahatlere bağlı sonuçlar arasında farklar bulunur,¹²⁵
- ✓ Yurt dışında uygulanan suçlar hakkında Türkiye’de kovuşturma yapılabilir,
 - ✓ Suçlarda teşebbüs cezalandırılırken; aksi belirtilmedikçe kabahatlerde cezalandırılmaz,

¹²² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.37.

¹²³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.37.

¹²⁴ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.38.

¹²⁵ KANGAL, *Kabahatler Hukuku*, s.97.

- ✓ Suçlardan kabahatlere, kabahatlerden suçlara tekerrür kabul edilmez,
- ✓ Zaman aşımını kesen süreler farklıdır,
- ✓ Suçlar affa uğrasa bile, kabahatlere karşı yaptırımların uygulanmasına engel teşkil etmez,
- ✓ Suçlar ceza infaz kurumlarınca infaz edilirken; idari yaptırımlar doğrudan idarece uygulanır. Suçlardan bazıları şikayete bağlı oldukları halde kabahatler re'sen dikkate alınır,
- ✓ Cezaların başka bir cezaya çevrilmesi mümkün iken, idari yaptırımların başka bir yaptırıma (hapis gibi) çevrilmesi mümkün değildir.
- ✓ Tekerrür ve birleşme (içtima) hükümleri açısından yapılacak uygulamalar suçlarda başka kabahatlerde başka esaslara bağlanır,
- ✓ Cezalar adli sicile kayıt edilmelerine rağmen, idari yaptırımlar adli sicile kayıt edilmezler,
- ✓ Suçların cezaları ertelenebilirken, kabahatlerin yaptırımları ertelenemez,
- ✓ Adli para cezaları ödenmediğinde tazyik hapsine çevrilirken, idari para cezalarının ödenmemesinde hapis cezasına çevrilmesi söz konusu değildir.

Kabahatler ve suçların ayrımını belirttikten sonra, doktrinde işlenen fiillerin cezalandırılması noktasında Kabahatler Kanunu'ndan mı yoksa Vergi Usul Kanun'undan mı fayadalanacağı konusu tartışılmaktadır.

Kanunların Anayasaya aykırı olamayacağını çalışmamızın ilk bölümlerinde belirtmiştik. Yine bu bölümde Anayasamızın 8. maddesinin, md.138, f, 1 belirtmekte fayda olacaktır. Şöyle ki;

Bir kanunun yok sayılması, görmezlikten gelinmesi, çoğunlukta aynı zamanda vergi mükellefi olan ceza sorumlularının durumundan mağdur olmaya devam

etmesi,¹²⁶ durumunda oluşan fiilin cezasının, mahkemeler tarafından Kabahatler Kanunu'na göre mi, yoksa VUK kanuna göre mi verileceği belirsizliği söz konusudur.

Vergi Mahkemeleri ve Vergi Dairesi Başkanlıkları 213 Sayılı VUK çerçevesinde hukuka aykırı işlenen fiillere, VUK kapsamında yaptırım uyguladığını belirtmiştik. Ancak aynı fiil için Kabahatler Kanunu'n öngördüğü bazı müeyyidelerde söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda uygulanması zorunlu olan bir kanun görmezden gelinmektedir. Anayasa md.2 gereğince Türkiye Cumhuriyeti Devleti bir hukuk devletidir. Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihatlarına göre hukuk devleti, tüm işlem ve eylemlerini hukuka uygun olan, hukuksal güvenliği sağlayan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılar. Anayasaya'nın 2. maddesinde yer alan "hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan (belirlilik ilkesi) hukuksala güvenlik ile ilgili olup kişinin kanunda hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın ve sonucun bağlandığını belirli bir kesinlik içinde bilebilmesini gerekli kılar."¹²⁷ Gerek kanunları uygulamada görevli vergi idaresi, gerekse vergi idaresinin hukuki işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunu denetlemekle yükümlü vergi mahkemeleri, uygulanması gereken bir kanunu görmezden gelemeyiz.¹²⁸

Kabahat ve suçları ayırmada hem nicelik hem nitelik ölçütünün esas alındığı bir kabahate örnek olarak ise Kabahatler Kanunu'nun 37. maddesinde bulunan "Rahatsız Etme" kabahati¹²⁹ olarak ifade edilir.

Kabahat ve suç ayırımını yapmak kanun koyucunu hangi kıstaslara göre kanun ihdas ettiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Kabahatleri ayırmada fiilin niteliksel ve nicelikler ölçütlerinin ele alınması gerekmektedir. Kabahatler Kanunu'nun sadece Modern Türk Vergi Sisteminde belirli piyasaları denetlemek amacıyla uygulandığı görülmektedir. 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunun uygulanması esasları bu çerçevedir.

¹²⁶ BAŞARAN YAVAŞLA, Funda, Dünya Gazetesi, 26.10.2007.s.1, Erişim Tarihi:30.03.2018. <https://www.ozdogrular.com/content/view/916/177/>

¹²⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.9.

¹²⁸ BAŞARAN YAVAŞLA, Funda, Dünya Gazetesi, 26.10.2007.s.7, Erişim Tarihi:30.03.2018. <https://www.ozdogrular.com/content/view/916/177/>

¹²⁹ Kabahatler Kanunu'nun 37. maddesi şu şekildedir: "Mal veya hizmet satmak için başkalarını rahatsız eden kişi, elli Türk Lirası idarî para cezası ile cezalandırılır."

Açıklamaya çalıştığımız üzere, suçlar ve kabahatler arasında kesin bir ayrım Türk Kanun'ları açısından söz konusu değildir. Bazı suçlar ve kabahatler arasında olan farklar ise genel kurallar koymaya yetecek nicelikte değildir. Yargılama makamı ve ceza türünün farklılığının bunlar arasındaki farkı oluşturduğunun söylenmesi, bu ayrımın hukuki bir temele oturmayan ve fiili durumdan, bir başka deyişle suç politikasından kaynaklanan bir ayrım olduğunu göstermektedir.¹³⁰

Kanaatimizce; bu açıklamalar ışığında hukuk biliminde konuya istinaden bulunan özel bir kavram yok ise; genel hükümlere sahip kanun, karar vericiler tarafından uygulanır. Vergi mükelleflerinin işledikleri fiillere istinaden uygulanacak cezalar için 213 Sayılı VUK gibi özel bir kanun olduğundan Kabahatlar Kanunu gibi genel bir kanun yerine 213 Sayılı VUK'un kullanılması uygun olacaktır.

IV. VERGİ TEORİK YAPISININ TARİHSEL GELİŞİMİ

İnsanlığın ilk dönemlerinin ardından bireylerin zamanla aile daha sonra da siyasi bir toplum haline gelerek devletin ilk şeklini oluşturmasıyla birlikte bu toplumun ortak ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için devlet, bireylerden bazı fedakârlıklarda bulunmalarını istemiştir. Zamanla gelişen toplumla birlikte ekonomik ve sosyal ilişkilerin artması toplumun ihtiyaçlarının da artmasını beraberinde getirmiş ve bu ihtiyaçların giderilmesi için de sürekli ve çeşitli gelir kaynaklarından yararlanılması zorunlu hale gelmiştir. Bu nedenle de başlangıçta isteğe bağlı olarak alınan hediyeler zamanla zorunlu olarak alınmaya başlanmıştır.¹³¹ Yani vergi, tarihi süreç içerisinde anlam bakımından çeşitli değişimlerden geçerek zamanla devletin vazgeçilmez gelir kaynaklarından biri olmuştur.

Önceleri sadece savaş ya da devletin olağanüstü durumlarda başvurduğu vergilerin bir bölümü, zamanla olağanüstü bir gelir kaynağı olmaktan çıkarak devlet tarafından düzenli olarak başvurulmuş bir gelir kaynağı olmuş bu nedenle de kamu

¹³⁰ RENÇBER, Altan, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, Doktora Tezi, İstanbul, 2017, s.29.

¹³¹ AKDOĞAN Abdurrahman, KIRBAŞ, Sadık, EYÜPGİLLER Saygın. *Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü*, Ankara, Gazi Kitabevi, 1986, s.120-121.

maliyesinin temel finansal kaynağı haline gelmiştir. Vergilemenin tarihsel süreci ve gelişimi aşağıda incelenmektedir.

A. İlk Çağda Vergi

Paranın henüz icat edilmediği ilk Çağda vergiler, bireylerin emeklerini sunmaları şeklinde gerçekleşmiştir. Paranın icat edilmesi ve kullanılması ile birlikte ise, para ve ayni ödemeler bir arada kullanılarak ikili bir sisteme geçilmiştir.¹³²

İlk çağ medeniyetlerinden İbraniler, Eski Mısır, Eski Yunan ve Roma’da benzer şekilde uygulanan mali yönetim yapısından söz etmek mümkündür.¹³³ Yunanlıların vergi sistemi ise, Roma İmparatorluklarının vergi sistemine benzemekle birlikte bazı farklılıklarda arz etmekteydi. Benzer olarak Yunan ve Roma medeniyetlerinde ağırlıklı olarak dolaysız vergilerden ziyade dolaylı vergilerden oluştuğu görülmektedir. Bu dolaylı vergilerin en önemlileri olarak, limanlarda alınan gümrük resimleri, toprak, köle gibi kişisel varlıkların satışı üzerinden alınan özel vergiler sayılabilir. Yunan medeniyetlerinde varlıklı kişilerin devlet ihtiyaçlarını karşılamak için fedakârlıkta bulunarak ödeme yaptıkları yani Yunanlıların vergi ödeme eğilimi içinde oldukları sonucu çıkarılabilir.

Yunan medeniyetinde vergi, Roma İmparatorluğu’nun tersine varlıklı kişilerin devlet ihtiyaçlarının karşılanması için servetlerinden fedakârlıkta bulunması sonucu ihtiyari (isteğe bağlı) bir ödeme şekli olarak görülürken, Roma İmparatorluğunda ise vergi, diğer toplumlardan farklı olarak devlet egemenliğinin gereği olan hukuki bir araç haline gelmiştir.¹³⁴ Roma İmparatorluğunda vergilerin hukuki araç haline gelmesinin nedeni, bu dönemde vergilerin cebri (zorunlu) olmasından kaynaklanmaktadır.

İlk çağlardan itibaren cebren tahsil edilen vergilerin zamanında ve eksik yerine getirilmemesi durumunda belirli ölçütlerde cezalar uygulanırdı. Bu cezalara en net örnek olarak Hammurabi Kanunları olarak bilinmektedir. Babil kralı Hammurabi’nin (MÖ 1728-MÖ1686) çeşitli meselelerde verdiği kararlar, Babil’in koruyucu tanrısı Marduk

¹³² GİRAY, Filiz, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, Bursa, Ekin Basın Yayın, 2012, s.12.

¹³³ GİRAY, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, s.12.

¹³⁴ GİRAY, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, s.14-15.

adına yapılan Esagila Tapınağı'na dikilen bir taş üzerine Akatça dilinde yazılmıştır. Bu kanunlara göre cezalar şu şekilde gerçekleşmiştir,

- Bir hırsız duvar delerek bir eve girmişse, o deliğin önünde ölümle cezalandırılır ve gömülür.
- Bir evde yangın çıkar ve oraya yangını söndürmeye gelen bir kimse evin sahibinin malında göz gezdirip evin sahibinin malını alırsa, kendisi de aynı ateşe atılır.
- Adam kendisine bir çocuk veren karısından ya da kendisine bir çocuk veren kadından ayrılmak isterse, o zaman karısına çeyizini geri verir ve çocuklarına baksın diye tarlanın, bahçenin ve malların bir kısmının kullanım hakkını verir. Çocuklarını büyüttüğü zaman çocuklara verilenlerden bir parça, oğlanınkine eşit olan bir parça da ona verilir. Ondan sonra kalbinin erkeği ile evlenebilir.
- Bir adam bir kadın alır da bu kadın ona bir kadın hizmetçi verirse ve çocuklarına bakarsa; ancak, buna rağmen adam başka bir kadın almak isterse ona izin verilmez; bu adam ikinci bir kadın alamaz.
- Bir adam bir çocuğu evlatlık alır ve oğlu olarak ona ismini verirse ve onu besleyip büyütürse, büyümüş bu çocuk bir daha geri istenemez.
- Bir adam başka bir kişinin özgürlüğünü kısıtlayacak hareket ederse aynı ceza ona verilir.
- Bir kişi hırsızlık yapsa eli kesilir, tecavüz etse ölüm cezası ya da erkeklikten men edilir.
- Bir kişi kendisiyle aynı sınıftaki bir kişinin dişine zarar verirse onun da dişi çekilir.
- Bir kişi kendinden daha alt sınıftaki bir kişinin dişine zarar verirse 166 gr. gümüş öder.
- Babasını döven evladın iki eli kesilir.
- Bir adamın gözünü çıkaranın gözü çıkarılır.
- Birisini suçlayan ispata mecburdur. İspat edemezse ölüm cezasına çarptırılır.

- Bir tapınakta veya hükümdar hazinesinde hırsızlık yapan ölümle cezalandırılır.¹³⁵

B. Orta Çağda Vergi

Orta Çağda toplumun feodal derebeylik ile yönetilmesinin sonucunda verginin niteliği değişmiş ve daha önce zorunlu olarak alınan verginin niteliği ihtiyari bir niteliğe dönüşmüştür.¹³⁶ Feodalite yoluyla kral prenslere ve kendi mahiyetindekilere şatolar, binalar, kaleler, makamlar ve haklar bırakıp buna karşılık söz konusu topraklara bağlı köle köylülerin çalışması sonucu elde edilen maddi gelirin bir kısmını alıyor ve onları askerlik yapmakla yükümlü tutuyordu. Köylüler askerlik yükümlülüklerinden kurtulmak için, toprak sahiplerine bağlanmaya yöneldikleri görülmüştür. Bu nedenle 1200'lerde hür köylü sayısında azalma olmuştur.¹³⁷ Bu çağda insanlar vergilerini hürriyetleri karşılığında ödemek durumunda kalmaktadırlar. Orta Çağ devletlerinde gelire ihtiyaç duyuldukça vergi dışı kaynaklara başvurulmuştur. Bu kaynaklar; paranın değerinin düşürülmesiyle gelir elde etme, tüccarlara ve bankalara borçlanma şeklinde olmuştur. Ancak Orta Çağ sonlarına doğru vergilerin düzenli olarak kamu gelirleri içinde yer almaya başladığı ve kanunlaştığı görülmektedir.¹³⁸ Orta Çağın ardından çeşitli iktisadi düşünceler gelişmiş ve belirli dönemlerde bu düşünceler devlet yönetimine hâkim olmuştur.

Merkantilizm döneminde mutlakiyet rejiminin ilerlemesinin sonucunda hükümdarın kayıtsız şartsız vergi alma yetkisine sahip olduğu görüşü ifade edilmiştir. Fizyokrasi döneminde ise zenginliğin kaynağı olarak doğa görülmüş bu yüzden yalnızca tarım sektörü üretici sınıf olarak vergiye tabi tutulmuştur.¹³⁹ Tüm bu gelişmelerden sonra vergi artık devlet ihtiyaçlarının finansmanı için en önemli bir gelir kaynağı haline gelmiş ve normal bir devlet geliri halini almıştır.¹⁴⁰ Osmanlı İmparatorluğunun kuruluş yıllarında vergilerin bir kısmının anavatandan diğer kısmının da ele geçirilen yerlerden

¹³⁵ http://www.wikiwand.com/tr/Hammurabi_Kanunla_Erişim Tarihi: 25.05.2018.

¹³⁶ NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.213.

¹³⁷ GÜRDAL, Temel, Ortaçağda Avrupa'da Mali Olaylar, Makale, Şubat, 2013, s.4.

¹³⁸ GİRAY, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, s.18-19.

¹³⁹ GİRAY, *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, s.26-27.

¹⁴⁰ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s.22.

örf ve adetlere göre alındığı ancak hukukta örfi esaslar yerine şer'i esasların etkisinde kalması vergilemede de göze çarpmıştır.¹⁴¹ Dünyanın ilk gelir vergisi 1451 yılında Floransa'da Catastro ismi ile Lorenzo Medici tarafından toplanmaya başlanmıştır. İlerleyen tarihlerde Scala olarak ismi değişen bu vergi, devlete gelir sağlamak amacı ile toplanıyordu. İlk büyük vergi ise İngiltere'de David Lloyd George tarafından, 1909 bütçesi ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanuna göre yıllık geliri 5000 sterlini aşan her bireyden gelirin 3000 sterlinden sonraki her sterlin için 6 penny vergi alınmıştır.¹⁴²

C. Yeni Çağda Vergi

Bu dönemde vergiler, sadece kamu gelirlerini karşılamak amaçlı değildir. Devletin ekonomiye ve sosyal hayata müdahalesini de gerekli kılmıştır. Batı Avrupa'da yaşanan Fransız İhtilali ile Napolyon'un genişleme politikaları Yeni Çağda para ekonomisine dayalı sistem benimsenmesine neden olmuştur.

Fransa' da 1790 yılında arazi vergisinin, 1791 yılında kişi vergisiyle kapı pencere vergisinin ve 1807 yılında kadastro vergisinin alınmaya başlanmasıyla randıman vergi sisteminin adımları atılmıştır. Bu vergi sistemi 1851 yılında gelir vergisine yerini bırakmıştır. 1893 yılında servet vergisinin de dâhil edilmesiyle modern vergi sistemi kurulmuştur.¹⁴³

İngiltere'de 1760- 1840 yıllarını kapsayan ekonomik dönüşüm devamında tüm Avrupa'ya da yayılmıştır. 18. ve 19. yy'da yeni buluşların üretime dâhil edilmesi ve buhar gücüyle çalışan makinelerin kullanılmaya başlanmasıyla sanayi devrimi başlamış ve bu durum Avrupa'daki sermaye birikimini arttırmıştır. Nüfusun hızla artması, tarımdaki yapısal değişimler sonucu üretimin artması, ulaşım, ticaret ve banka sisteminin de yeni gelişmelere uyumunu hızlandırmıştır. Tüm bunlar, mülkiyet ve gelir yapısını etkileyerek yeni sosyal sınıfı ve tabakaları oluşturmuştur. Bu dönemde İngiltere'

¹⁴¹ NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.214.

¹⁴² www.dunyaninlikleri.com, *Dünyanın İlk Gelir Vergisi*, Erişim Tarihi:30.03.2017.

¹⁴³ TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.10-11.

de uygulanan gelir vergisi sistemi kişiler arasındaki gelir dağılımında eşitsizliği ortadan kaldırmayı amaçlamıştır.¹⁴⁴

Osmanlı döneminde ise, islam hukukuna göre düzenlenen şer'i vergiler; zekât, öşür, haraç ve cizye olmak üzere dört vergiden oluşmaktadır. Bu vergilerden zekât; kendisine gerekenden fazla mala sahip olanların bu mallarının kırkta birini fakir olanlarla paylaşmasıdır. Öşür, müslümanların tasarrufları altında olan arazi üzerinden 10/1 veya “ on cüzde bir cüz” olarak alınan vergidir.¹⁴⁵ Haraç, fethedilen yerlerdeki gayrimüslimlerin elinde bırakılan topraklar üzerinden alınan devlet payı iken¹⁴⁶ son olarak Cizye ise, yine gayri müslimlerin askerlik hizmeti yapmamaları karşılığında alınan bir tür baş vergisidir. Örfi vergiler ise, işgal edilen ülkelerde önceden beri uygulanan ve uygulanmaya devam edilen vergilerle sonraları konulan ve herhangi bir sisteme bağlı olmayan vergilerden oluşmaktadırlar. Bu vergilere örnek olarak, işgal edilen yerlerde örf ve adetlere göre uygulanan gümrük resimleri gösterilebilir.¹⁴⁷

Dolayısıyla İslam Hukuku'nda görülen zekât, öşür (aşar), cizye ve haraç gibi Şer'i vergiler, Osmanlı vergi sistemine hâkim olmuştur. Osmanlı İmparatorluğu'ndaki örfi vergiler ise geleneklere dayanarak din ayrımı olmaksızın herkesten yerel ve olağanüstü harcamaları karşılamak üzere alınmıştır. Bu bölümde anlatıldığı gibi dönem dönem verginin niteliğinde ve şeklinde değişimler olduğu, ilk zamanlarda isteğe bağlı ve hediye şeklinde alınan verginin daha sonraları zorunlu ve para olarak alınmaya başladığı yine ilk zamanlarda herhangi bir kanuna dayanarak alınmazken zamanla kanunlaştığı görülmektedir. Bu değişim sürecinden günümüze kadar varlığını koruyan verginin tanımının da zamana göre bazı farklılıklar göstermesi verginin tarihteki bu değişim sürecinden kaynaklanmaktadır.¹⁴⁸

¹⁴⁴ KURTKAN, Amiran, *Metodolojik Bir Deme Olarak Mali Sosyoloji*, İstanbul Üniversitesi Yayın No:1312, İktisat Fakültesi Yayın No:221, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1968, s. 2-3.

¹⁴⁵ KAZICI, Ziya, *Osmanlı'da Vergi Sistemi*, İstanbul, Bilge Yayınevi, 2005, s.41.

¹⁴⁶ KAZICI, *Osmanlı'da Vergi Sistemi*, s.47.

¹⁴⁷ TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, s.10-11.

¹⁴⁸ ÖZSOY, İsmail, *Süleyman Sudi'nin Osmanlı Maliyesi ve Vergi Sistemi ile İlgili Görüş ve Tespitleri*, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı 4-5, 2000, s. 643-649.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNDA USULSÜZLÜK KABAHATLERİ VE CEZALARI

I. USULSÜZLÜK KABAHATLERİ VE CEZALARI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunumuzun 351. ve 352. maddesinde düzenlenen Usulsüzlük Kabahatleri başlıklı metnin 351. maddesinde usulsüzlükler, vergi kanunlarının şekil ve usulüne ilişkin hükümlere uyulmamasıdır şeklinde tanımlanabilir. Burada dikkat çeken husus, usulsüzlüğün doğması için vergi kaybının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, vergi kanunlarının emrettiği bazı usul ve şekillere uyulmama şartının aranmasıdır.

Usulsüzlük için kesilecek cezaların uygulanmasında bir vergi ziyaının doğması şartı aranmaz. Usulsüzlük cezalarının amacı, vergi ziyana yol açacak fiileri işlemeye yönelmiş olanları uyarmak olarak nitelendirmek ve vergi ziyaının doğmasını engellemek olarak tanımlayabiliriz.

Vergi ziyayı ve usulsüzlüklerden oluşan mali nitelikteki kabahatlerin cezaları vergi idaresi tarafından kesilmektedir.

Tablo 2. Vergi Kabahatleri ve Cezaları¹⁴⁹

Vergi Kabahatleri ve Cezaları
Mali Nitelikli Kabahatler ve Cezaları
• Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası • Usulsüzlükler - Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

¹⁴⁹ BAYRAKLI, *Genel Vergi Hukuku*, s.201.

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">✓ I. Derece Usulsüzlükler✓ II. Derece Usulsüzlükler- Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları |
|--|

A. Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Usulsüzlükler VUK’da yer alan cetvele göre cezalandırılmaktadır. Usulsüzlük fiillerinde re’sen takdir gerekirse, belirtilen cezalar iki kat oranında kesilmektedir (VUK. Md. 352). Bu durumda genel usulsüzlük cezaları olarak uygulanır. Kabahat fiillerinden benzer ağırlıkta görülenleri bir araya toplanarak biri özel, diğeri özeline karşıt anlamı olmak üzere kullanılan genel usulsüzlük kabahati olmak üzere ikiye ayrılmıştır.¹⁵⁰

Genel usulsüzlük kabahatleri 2’ye ayrılır. Birinci derece genel usulsüzlük kabahatleri, ikinci derece usulsüzlüklere göre daha ağır bir yaptırıma bağlanması nedeniyle iki grup arasında ağırlıklarına göre bir derecelendirme yapılmıştır. Ancak bu ağırlıklandırmanın yeterli ölçüleri neye göre içerdiği söylenemez. Temel sorun genel usulsüzlük fiillerinin birinci ve ikinci derece olarak ayrıma tabi tutulmasının makul bir gerekçeye dayanmamasıdır.¹⁵¹

1. I. Derece Usulsüzlükler

a) Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması; (bknz; Tablo 3.3)

Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri mükellefiyet tesislerinin vergi daireleri tarafından yapılmasına müteakip, Türkiye’de uygulanan beyan usulü esasına istinaden beyan vermek zorundadırlar. Beyan verme zorunluluğunun amacı VUK 171. maddesine istinaden şu şekilde tanımlanmıştır,

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etme,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,

¹⁵⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.138.

¹⁵¹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.140.

- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek incelemek.¹⁵²

Mükellefler bu yükümlüklerini yerine getirirken belirli süre ve şartlara uymak durumundadırlar. 30/09/2004 Tarih 25599 Nolu Resmi Gazetede yayınlanan tebliğe göre kağıt ortamında beyanname verme işlemi sona ermiş yerine internet ortamında beyanname gönderme imkanı doğmuştur.¹⁵³

Beyannamelerin elektronik ortamda gönderimi uygulanmasına 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren başlanmıştır. Bundan dolayı, Eylül 2004 dönemine ait olan ve 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren aşağıda belirtilenler beyannameler elektronik ortamda gönderilmeye başlanarak, kağıt ortamında beyanname düzenleme işlemi kaldırılmıştır. Aşağıda belirtilen beyannameler internet ortamında düzenlenmektedir.¹⁵⁴

- Katma Değer Vergisi Beyannameleri (1 ve 2 no'lu),
- Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2a beyannamesi hariç),
- Muhtasar Beyanname,
- Damga Vergisi Beyannamesi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi,
- Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,
- Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi (30/09/2004 Tarih 25599 Nolu Resmi Gazete).

Maliye Bakanlığı'nın VUK 141. madde de yer alan bildirim veya bilgi isteme yetkisi bulunmaktadır. ¹⁵⁵Beyannameler aracılığıyla istenen bu bilgilerin her birinin farklı süreleri bulunmaktadır. Mükellefin süresi dışında verdiği beyanlar için aşağıda

¹⁵² KIZILOĞ, Şükrü, TAŞ, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s.83.

¹⁵³ GİB. <http://www.gib.gov.tr/node/88318> (23.12.2017).

¹⁵⁴ GİB. <http://www.gib.gov.tr/node/88318> (23.12.2017).

¹⁵⁵ DANIŞTAY 7. DAİRE, E:1991/2905, K:1991/2436, T: 1991/309, "Tasfiye memurunun, ilgili dönem beyannamesini vermediği ve beyana çağrı yazısı üzerine boş beyanname verildiği anlaşıldığından re'sen takdir yoluna gidilmesinde ve iki kat usulsüzlük cezası kesilmesinde Kanuna aykırılık yoktur. Bu nedenle, tarhiyatın onanması" gerekir. Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi:03.01.2018.

belirtilen şekilde idare 1. Derece Usulsüzlük Cezası ile yaptırım uygulamaktadır.¹⁵⁶ Bu süreler aşağıdaki gibidir;

Katma Değer Vergisi: Faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri vergilendirme dönemidir. Ancak Maliye Bakanlığı ve Gümrük Bakanlığı, mükelleflerin yıllık gayri safi gelirlerine göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkili kılınmışlardır. Aşağıdaki hallerde vergilendirme dönemi:

- Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,
- Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,
- İthalat, geçiş ve Türkiye ile diğer ülkeler arasındaki nakliyecilik işlerinde

(Değişik ibare: 27/1/2000-4503/3 md.) gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıkıldığı andır. Maliye Bakanlığı ve Gümrük Bakanlığı, mükellefleri gruplandırmaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.¹⁵⁷

Beyana esas bu vergi aylık beyan vermekle yükümlü olan vergi mükellefleri için vergilendirme dönemini takip eden her ayın 24. akşamı mesai bitimine kadar ilgili vergi dairelerine tahakkuk ettirilmelidir. Tahakkuk ettirilen beyannameler takip eden ayın 26. günü ilgili vergi dairelerine ödenir.¹⁵⁸

Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi: Verginin konusu, ÖTV kapsamına giren (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışdır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, verginin konusu kapsamında yer alan mallara bir kereliğe mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulacağı takdir edilmiştir.

¹⁵⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.140.

¹⁵⁷ YILDIZ, Murat, *Vergi Mevzuatı Ve Uygulaması Ders Notlar*, 2005, <http://www.yildizymm.com.tr/Files/SmmmExams/ Documents /smmm yeterlik vergi-hukuk.5022015173248.pdf>, Erişim Tarihi (23.12.2017).

¹⁵⁸ DOĞAN, Aykon, *Açıklamalı İçtihatlı Katma Değer Vergisi ve Uygulama Muktezalari*, Ankara, 1987, s.23.

Bundan dolayı tesliminde ÖTV ödenen mallara daha sonraki teslimleri de vergi uygulanmaz.¹⁵⁹

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listedeki mallar için ÖTV mükellefiyeti, bu mallara ilişkin üretim faaliyetlerine başlanmasından önce ÖTV yönünden bağlı olunacak vergi dairesine tesis ettirilir. Ancak ÖTV mükellefiyeti bulunmayanların söz konusu malları ithal etmeleri halinde, bu kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan mallara mükellef tarafından Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinin (4) numaralı fıkrasına göre gümrük idaresine teminat verilmesi gerektiğinden, bu mallara ait ÖTV mükellefiyeti en geç ithal tarihinde ÖTV yönünden bağlı olunacak vergi dairesine ödenir.¹⁶⁰

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153'üncü maddesi uyarınca ÖTV mükellefiyeti doğuran eylemler, ÖTV'ye tabi işlemleri bulunmaması nedeniyle ÖTV mükellefiyetlerinin sona erdirilmesini, bir dilekçe ile bağlı bulundukları vergi dairesine başvurmaları yoluyla istenebilir. Bu dilekçe üzerine mükellefiyet kaydı ile ilgili vergi dairesince terkin edilir.¹⁶¹ ÖTV'de vergileme dönemi ithal edilen veya satılan konu olan mallar bakımında farklılıklar göstermektedir. ÖTV göre; Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir. (ÖTV 4760)

Muhtasar Beyanname: Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 1. fıkrasında, kamu kurum ve kuruluşlara, iktisadî kamu müesseseleri, diğer kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye

¹⁵⁹ EDİZDOĞAN, Nihat, *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*, Bursa İ.T.İ.A. Bursa, İşletme Fakültesi Yayını, No: 6, 1981, s.33.s.45.

¹⁶⁰ GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/OTV_Kanunu/uygulama1/I_mukellefiyet.html (23.7.2017).

¹⁶¹ GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/OTV_Kanunu/uygulama1/I_mukellefiyet.pdf (23.7.2017).

mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakit veya aktarım yoluyla ödeme yapmaya mecbur kılınmıştır.¹⁶² Kanunun ilgili maddesi haricinde tacirlerin vergi mükellefi olmayanlardan aldıkları mal veya hizmetleri de Muhtasar beyanname ile bağlı bulundukları vergi dairesi başkanlıklarına bildirimde bulunmalıdırlar.¹⁶³

Bu durumda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca tevkifata tabi olan;¹⁶⁴

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşanlara yapılan ödemeler,
- Zirai kazançlar,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları.

Muhtasar beyanname ekinde ilgili vergi daireleri vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından en 10 işçi çalıştıranlar ilgili dönemi takip eden ay 24. gününde tarh ve tahakkuk ettirilerek 26. gününde ödeme işlemi gerçekleştirilir.¹⁶⁵ Aylık muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar ise; beyannamelerini 3'er aylık dönemler halinde izleyen ayın 24. gününde tarh ve tahakkuk ettirerek 26. günü akşamı ilgili vergi dairesine ödeme işlemi gerçekleştirilir. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği Sıra No:1'e istinaden muhtasar beyannamelerindeyeni bir uygulamaya başlanacak olup sgk prim ödemeleri ile kesinti yolu ile alınan vergiler aynı beyannamede tarh, tahakkuk, tebliğ olunarak ödenecektir.

Damga Vergisi Beyannamesi: Damga Vergisinin mükellefleri kağıtları imza eden kişilerdir. Kamusal daireler ve kişiler arasında yer alan işlemlere ait kağıtların damga dergisini kağıtlardan yararlanan kişiler öder. Yabancı memleketler ile

¹⁶² KIZILOĞ, TAŞ, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.101.

¹⁶³ DANIŞTAY 3. DAİRESİ, E:2016/10725, K:2017/2849, T:13.04.2017, "Davacı şirketin noter satış senediyle aldığı otomobilin, kanun maddesinde belirtilen altın, mücevher gibi kıymetli eşya niteliği taşımadığının ve aracın satıcısının vergiden muaf esnaf olmadığının tartışmasız olduğu olayda, alım satımına konu araçla ilgili olarak gider pusulası düzenlenmesi zorunluluğundan söz edilemeyeceğinden, ulaştığı aksi yöndeki yargıyı hükme esas alarak davayı reddeden vergi mahkemesi kararının onanmasına ilişkin karara karşı yapılan karar düzeltme isteminin reddi yolundaki bölge idare mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir." Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi: 05.01.2018

¹⁶⁴ GİB. <http://www.gib.gov.tr/node/84143> (24.8.2017).

¹⁶⁵ ÖNER, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.445, KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.302.-T.C. MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI, *Muhasebe ve Finansman*, Beyannameler 344MV0018, Ankara, 2011, s.17.

Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarca düzenlenen kağıtların vergisini, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz edenler veya üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir nedenle bu hükümlerden faydalananlar tarafından ödenir. Ancak bunlar arasında ticari veya geçerli kağıt olarak bulunanların vergisini; kağıtları satan, kabul eden veya başka nedenle kullanan kişiler tarafından öderler.¹⁶⁶

Bu beyanname damga vergisine tabi kağıtların düzenlendikleri tarihi izleyen ayın 15. akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir. Beyanname verme süresi içinde ödenir.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi: Bankerlerin yaptıkları banka işlemleri ve hizmetlerinden dolayı kendi çıkarlarına her kimin adına olursa olsun nakdi veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) banka muameleleri vergisine tabidir.¹⁶⁷

Bu beyanname vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir.¹⁶⁸ Beyanname verme süresi içinde ödenir (Gid. VK M.47).

Özel İletişim Vergisi Beyannamesi: 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'na göre; Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu kuruma bildirim yapılması veya bu kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin (kablo tv alt yapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);

¹⁶⁶ ÖNER, *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, s.462-463, KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.105-DEĞER, Nuri, *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2016, s.35.

¹⁶⁷ ÖNER, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.459, T.C. MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI, *Muhasebe ve Finansman*, s.126.

¹⁶⁸ DANIŞTAY 7. DAİRESİ, E:2000/3907, K:2002/3101, T:03.10.2002, "ikrazatçılık faaliyeti konusu ile ilgili iş ve işlem yapan kişiler faaliyetli ile alakalı beyanlarını tam ve eksiksiz yerine getirmeleri" gerekir yönünde kararı, Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi: 17.04.2018.

- Her türlü mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamında yeralan (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetlerinden % 25,
- Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetlerinden % 15,
- Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmetlerinden % 5,
- Diğer elektronik haberleşme hizmetleri %15 oranında özel iletişim vergisine tâbidir.

Bu beyanname vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir. Beyanname verme süresi içinde ödenir.

Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi: 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 40. maddesinde düzenlenmiş bulunan şans oyunları vergisi, 5602 sayılı “Şans oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun” adı altında 14.03.2007 tarihinde TBMM tarafından kabul edilerek yeniden düzenlenmiştir.¹⁶⁹

Bu beyanname vergilendirme dönemini izleyen ayın 20. akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir. Beyanname verme süresi içinde ödenir.

Vergi mükellefleri ve vergi sorumluların ilgili vergi dairelerine tarh ve tahakkuk ettirmekle yükümlü oldukları yukarıda belirtilen beyannameler vergilendirme dönemini takip ederek son gününe kadar internet ortamında GİB'e verilmelidir¹⁷⁰. Zamanında tarh ve tahakkuk ettirilmeyen beyannameler 1. derece usulsüzlük cezası ile cezalandırılır. Ancak bu yaptırım uygulanırken belirli kıstaslar mevcuttur. Şöyle ki;

Vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için idarenin bir vergi kaybının olması gerekir. Usulsüzlük cezası düzenlenebilmesi için böyle bir yaptırıma gerek yoktur. Bir fiil hem vergi ziyayı cezasını hem de usulsüzlük cezasını gerektiriyorsa, yüksek olan tutar ceza olarak mükellefe tebliğ olunur. Özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı gerektiren bir durum söz konusu ise her iki ceza da düzenlenebilir (VUK. Md. 336).

¹⁶⁹ BİYAN, Özgür, Şans Oyunları Vergisi, 2007 .<http://www.alomaliye.com/2007/03/17/yeniden-duzenlenen-sans-oyunlari-vergisi/> Erişim Tarihi: (25.08.2017).

¹⁷⁰ EROĞLU, Nurettin, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Ankara, Adalet Matbaası. 2. Baskı, 1995, s.33.

Usulsüzlük cezası iki yıl içinde birden fazla kez düzenlenir ise % 25 oranında arttırılır (VUK. Md.337). Aynı yıl içinde, aynı türden birden fazla usulsüzlük cezası kesilir ise, birden fazla cezalar ¼ oranında kesilir (VUK. Md. 339).

Beyannamenin zamanında verilmemesi re'sen takdir sebebidir. Beyanname verilmemesi durumunda idarenin Takdir Komisyonuna sevk etmesi gerekir. İncelemeye sevk edilmeden beyanname verilmesi durumunda, bu beyannamedeki tutarlar re'sen takdir edilmiş gibi tarhiyat yapılır (VUK. Md. 330).

Beyannamelerin süresinde verilmemiş olması durumunda I. Derece Usulsüzlük Cezası uygulanır. Bu durum aynı zamanda re'sen takdir sebebi olduğundan ceza 2 kat düzenlenir. Beyan süresinden 15 gün içerisinde verilmesi durumunda II. Derece Usulsüzlük uygulanır (VUK. Md. 352). Kanuni süresinden sonra, pişmanlık ile verilen beyannamelere vergi ziyai cezası kesilmez. Pişmanlık hükümlerinin oluşması için bir vergi kaybından bahsedilmesi gerekir. Bu sebeple ödeme çıkmayan beyannameler için pişmanlık talep edilemez (VUK. Md. 371).

Tablo 3. Beyannamelerin Kanuni Sürelerinden Sonra Verilmesi ve Cezaları 2018 Yılı İçin

BEYANNAMELER	1. 30 GÜN İÇİNDE VERİLMESİ	2. 30 GÜN İÇİNDE VERİLMESİ	BU SÜRELERDEN SONRA VERİLMESİ
1.sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı	160 TL	320 TL	1.600 TL
2.sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler	80 TL	160 TL	800 TL
Yukarıda yazılı olanlar dışında kalanlar	40 TL	80 TL	400 TL

Kaynak: <http://www.asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/Mvzt/Prtk/sc/P-SC-04.pdf>

Erişim Tarihi : 05.03.2018

Tablo 4. Süresinde Verilmeyen Beyannamelerde Düzeltme Süreleri ve Cezaları

BİLDİRİMLER	İLK 10 GÜN	TAKİP EDEN 15 GÜN	BU SÜRELERDEN SONRA
1.sınıf tüccarlar ile Serbest meslek erbabı	CEZA YOK	320 TL	1.600 TL
2.sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler	CEZA YOK	160 TL	800 TL
Yukarıda yazılı olmayanlar dışında kalanlar	CEZA YOK	80 TL	400 TL

Kaynak: <http://www.asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/Mvzt/Prtk/sc/P-SC-04.pdf>

Erişim Tarihi : 05.03.2018

Kurumlar Vergisinde Beyan Süreleri;¹⁷¹

Tablo 5. Beyanname Tür ve Süreleri

BEYANNAME TÜRÜ	BEYAN SÜRESİ	ÖDEME SÜRESİ
Yıllık Beyanname	Hesap dönemini izleyen yılın 4. ayının 25. Günü akşamına kadar	Hesap dönemini izleyen yılın 4. ayının sonuna kadar
Muhtasar Beyanname	Izleyen ayın 23. Günü akşamına kadar	Beyannamenin verildiği ayın 26.Günü akşamına kadar
Özel Beyanname	Kazancın elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde	Beyanname verilmesi gereken süre içinde
Geçici Vergi Beyannamesi	Üçer aylık vergilendirme	Beyannamenin verildi

¹⁷¹ SARAÇOĞLU, vd. *Maliye Ders Notları*, s.768.

	dönemini izleyen 2. ayın 14. Günü akşamına kadar	ayın 17. günü akşamına kadar
--	---	---------------------------------

Yukarıda da belirtildiği üzere daha önce tarh ve tahakkuk ettirilen vergi beyannamelerinde herhangi bir nedenle noksan olduğu mükellef tarafından tespiti durumunda ilgili beyanname bildirim tarihinden itibaren ilk 10 gün içerisinde düzeltme beyanı ile noksanlık giderildiği takdirde ceza söz konusu olmayacaktır. Düzeltme beyanında beyana son şekli verilir. Bu aşamadan sonra tahsilat uygulanır.

Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerde, ödeme çıkmaması durumunda pişmanlık talep edilmez, sadece internet ortamında kanuni süresinden sonra butonu seçilerek beyanname gönderilir.

Beyanname bildirimlerini yukarıda belirttiğimiz üzere, elektronik ortamda gönderilen beyannamenin sistem üzerinde ne şekilde görüntülenebildiğini ve sistem onayının nasıl alındığını tablolar yardımı ile göstermeye çalışalım.

- PIŞMANLIK TALEBSİZ				
▪ KSS kutucuğu işaretlenir.				
DVM	IHT	PIS	KSS	DZT
☐	☐	☐	☒	☐

Ödeme çıkar ise Beyanname pişmanlık talepli gönderilir.

- PIŞMANLIK TALEBLİ				
▪ PIS kutucuğu işaretlenir.				
DVM	IHT	PIS	KSS	DZT
☐	☐	☒	☐	☐
▪ VUK 371. Madde şartlarına haiz ise pişmanlık talep edilebilir. Ancak elektronik ortamda pişmanlık talebi kabul edilip, idare pişmanlık şartlarının oluşmadığı hükmüne karar verirse sonradan da cezai işlem yapılabilmekte.				

Beyannameler, internet ortamında beyan edilirken mükellef aleyhine bazı farklı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Pişmanlık talebe uygun bir bildiriminizi sehven pişmanlık talepsiz beyan edildiğinde e-beyanname sistem uyarı vermemektedir. Ödeme tarh edilmesi durumunda vergi ziyai cezası hesaplanması ve birinci derece usulsüzlük

cezası 1 kat kesilmesi gerekirken, 2 kat kesilmesi söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durum ile karşı karşıya kalmamak adına beyan verilirken net şekilde araştırılmalıdır.

Beyan verme süresinin aşılması durumunda pişmanlık talepli gönderilen beyanlara 213 sayılı VUK Mükerrer 355/1-1 maddesine istinaden usulsüzlük cezası düzenlenecektir. Pişmanlık talepli beyanlar, herhangi bir inceleme veya takdire sevk durumunda idarece kabul edilmez. Pişmanlık talepli beyanlar 15 gün içerisinde ödenmelidir. Aksi taksirde pişmanlık talebi bozulur, tahakkuk miktarının %50 oranında vergi ziyası cezası idarece re'sen düzenlenir. Pişmanlık ile beyan edilen beyanlarda bir düzeltme işlemi yapma işlemi olur ise KSS ve düzeltme seçenekleri beraberce seçilerek herhangi bir cezai işleme maruz kalmadan düzeltme işlemi yapılabilir.

Vergi mükellefleri yükümlü oldukları beyanlarını, süresinde vermemesi veya hiç vermemesi durumlarında idare cezai müeyyide uygulayacaktır. Bu durumda idare ve mükellef arasında anlaşmazlık olabileceği gibi, konu yargıya da intikal edecektir.

b) Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması

1. Derece Usulsüzlük Cezalarının diğer bir nedeni ise vergi mükelleflerinin mükellefiyet esaslarına istinaden tutmakla yükümlü oldukları defterleri tutmamalarıdır. Vergi mükellefiyet kaydı yapılan her mükellef mali kayıtlarının yazıldığı bazı defterleri tutarlar. Ancak bu durum her vergi mükellefi için farklılık arz etmektedir.¹⁷²

Vergi Usul Kanununa göre; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve gerçek usulde vergiye tabi çiftçiler defter tutmak zorundadırlar (VUK. Md. 172). Gelir vergisinden muaf tutulan esnaflar ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerle, kazançları basit usulde saptananlar, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler bu zorunluluk dışında kalmaktadır.¹⁷³ Lakin Maliye Bakanlığı basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturmaya yetkilidir (VUK. Mük. Md. 257).

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu defterler, işletme büyüklüğüne göre farklılık göstermektedir. Bilanço esasına göre tutulması zorunlu defterler, yevmiye

¹⁷² KIZILOĞ, TAŞ, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.65.

¹⁷³ KIZILOĞ, TAŞ, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.66.

defteri, defter-i kebir ve envanter defteri'dir. İşletme hesabına göre defter tutan vergi mükellefleri ise İşletme hesabı defteri ve envanter defteri tutarlar. Envanter defteri tutmak işletme esasında ihtiyaridir. Serbest meslek erbapları, serbest meslek kazanç defteri defteri, çiftçilerin tutması gereken defter ise çiftçi kazanç defteri olarak belirlenmiştir. Yukarıda belirtilen tüm defterlerin açılış onaylarının yapılması zorunludur.

TTK. 64/3. maddesine göre, “*açılış onayı yapılan defterlerden bazılarının kapanış onayı yapılması*” gerekmektedir. Tasdik süreleri farklılık göstermektedir. Bu kanuna göre; “*Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir.*”

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64/3. Maddesine istinaden kapanış tasdiği yapılması zorunlu defterler belirlenmiş olup, aşağıdaki tabloda tasdik işlemi gerçekleşmemesi durumunda birinci sınıf mükelleflere uygulanacak ceza tutarları belirtilmiştir. Defter tasdik işlemi tasdik zammından 1 ay süre içerisinde yapılması halinde 2018 yılı için 80,00.-TL ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanır.

Tablo 6: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64/3' göre

Açılış Onayı Yapılacak Defterler	Kapanış Onayı Yapılacak Defterler	Açılış Onayı Yapmama Cezası	Süresinde Kapanış Onayı Yapılmayan Defter Ceza Durumu
Yevmiye Defteri	Yevmiye Defteri	148,00.-TL	5.408,00.-TL
Defteri Kebir		148,00.-TL	Zorunlu Değil
Envanter Defteri		148,00.-TL	Zorunlu Değil
Pay Defteri		148,00.-TL	Zorunlu Değil
Yönetim Kurulu Karar Defteri	Yönetim Kurulu Karar Defteri	148,00.-TL	5.408,00.-TL
Damga Vergisi Defteri		148,00.-TL	Zorunlu Değil
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri		148,00.-TL	Zorunlu Değil

Defter tastik sürelerini kısaca belirtmek gerekirse;

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,
- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafiyetten çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde,
- Tastiğe tabi defterin dolması halinde veya başka nedenlerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce,¹⁷⁴
- Bir önceki yıl kullanılan defterin yeni yılda da kullanılmak istenmesi durumunda ocak ayı sonuna kadar ara tasdik yaptırılarak kullanmak mümkündür. Açılış onayı Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda aynıdır.
- Kanun bunların dışında banka ve sigorta şirketleri gibi kuruluşlara bazı ek defterleri tutma ödevini yüklemektedir (VUK. Md. 182,193).

Defterler hesap dönemi itibari ile tutulmaktadır. Bu dönem bir takvim yılıdır. Ancak Maliye Bakanlığı işlemlerin durumuna göre on ikişer aylık özel hesap dönemleri belirlenebilmektedir (VUK. Md.174).

Defterlerin yasal geçerliliği olması için kanunda belirtilen makamlar tarafından ve belirtilen dönemlerde, tasdik edilmesi gerekmektedir (VUK. Md. 220,226).

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 66. md. 2. fıkrasına göre, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defterinin elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağına Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri icabı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirleneceği hükme bağlanmıştır.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Pwc Türkiye Vergi Bülteni, 05.12.2017 Tarih, 2017/80 Sayı.

¹⁷⁵ Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1).

1 Sıra No'lu Elektronik Defter Tebliği kapsamında tutulması zorunlu defterlerin e-defter biçimine dönüştürülmesi, kaydedilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesini isteyenlerin aşağıdaki şartları taşımaları gerekmektedir;¹⁷⁶

- Gerçek kişi mükelleflerin Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifika veya 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu genel tebliği çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları,
- Tüzel kişi mükelleflerin 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları,
- Elektronik defter tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında mükellefler tarafından kullanılacak yazılımın uyumluluk onayı almış bir yazılım olmasıdır.

04/04/2014 tarihinde yayımlanan başvuru kılavuzuyla birlikte artık kağıt başvurular kaldırılarak, e-defter uygulaması için elektronik başvuruya olanak verilmiştir.¹⁷⁷

Ayrıca, Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun Mük.242. maddesi uyarınca e-defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kayıt edilmesi, iletilmesi, saklanması ve sunulması ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulup ve düzenlenerek uygulamasına ilişkin kural ve yöntemleri belirlemeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün birlikte yayınladığı sıra no 1 olan Elektronik Defter Genel tebliği Resmi Gazete'de yayınlanmasının ardından elektronik defter (E-defter) uygulaması da yürürlüğe girmiştir.¹⁷⁸

E-Defter sistemi bütün mükelleflere kolaylık sağlayacak bir uygulama olarak tasarlanmıştır. Amacı,¹⁷⁹

- “E-Defter kayıtlarının oluşturulmasını hızlı ve teknolojiye uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak.

¹⁷⁶ GİB, <http://www.edeften.gov.tr/edeftenbasvuru.html> (28.8.2017).

¹⁷⁷ İÇTENİNCE, Neslihan, *Elektronik Fatura-Elektronik Fatura Kayıt Sistemi*, Ankara, Maliye Postası, Sayı: 694, 2008,s.105-110.

¹⁷⁸ Resmi Gazete,13.12.2011 s.28141.

¹⁷⁹ GİB, <http://www.edeften.gov.tr/ss.html> (28.8.2017).

- Baskı, onaylama ve saklama maliyetlerini sıfırlayarak, onaylama yükümlülüklerinin elektronik ortamda ve e-araçlarla tamamlanmasını sağlamak.
- Mükellef hizmetlerinde ve idari işlemlerde yeni işlemleri yeni araçlar ve yöntemlerle tamamlamaya olanak getirmek.
- Denetimin elektronik ortamda kolay ve hızlı bir şekilde yapılabilmesi için ortam oluşturmak.
- Kullanılan uluslararası dosya formatı sayesinde, uluslararası ortak denetim ortamına zemin hazırlamak.
- Uluslararası firmaların yönetim ile iç ve dış denetimlerinin ihtiyaçları için ortak bir format ve standartları sağlamak.
- Şirketlerden düzenli ya da düzensiz olarak bilgi ve raporlama talep eden kamusal ve özel sektör kurumları için standart bir veri formatı sağlamak.”

Kapsam dahilindeki mükellefler iki başlık altında toplanır;

- 4.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında yer alan madeni yağ lisansına sahip olan kuruluşlar ile bunlardan 2011 takvim yılında ürün elde eden mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

- 6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış kazancına sahip olanlar e-fatura ve e-defter uygulamasını kullanmak zorunda olan mükelleflerdir. Bu mükellefler kapsamında e-defter kullanmakla yükümlü olanların iptali söz konusu değildir.¹⁸⁰

Bu uygulamada bazı değişiklikler de yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 257 ile mükerrer 242’nci maddelerinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye istinaden 421 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ek olarak elektronik defter tutma ve elektronik fatura (e-fatura) uygulamasına dâhil olma şartı getirilen mükelleflerin kapsamının genişletilmesi ve

¹⁸⁰ GİB, <http://www.edeften.gov.tr/ss.html> (28.8.2017).

ihracat işlemlerinde e-fatura uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde değiştirilmiştir;¹⁸¹

- 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış kazancı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.
- 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı listedeki malların imal edilmesiyle ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansına sahip olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli III sayılı listede yer alan malların imalini, inşasını ve ithalini gerçekleştiren mükellefler.

2014 hesap döneminde şartları sağlayan mükellefler 1/1/2016 tarihinden itibaren, 2015 veya sonraki hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ise ilgili hesap dönemlerine ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takiben hesap döneminin başından itibaren, ilk iki bentlerinde sayılanlardan bu tebliğin yayım tarihinden önce lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler 1/1/2016 tarihinden itibaren, bu tebliğin yayım tarihinden sonra lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler ise, lisans aldıkları ya da mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçmek zorundadır.

Bununla birlikte, lisans ya da mükellefiyet tesis tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler bir sonraki hesap döneminin başından itibaren elektronik defter tutabilecekler ve e-fatura uygulamasına geçebileceklerdir (VUK Genel Tebliği Sıra No 454). Gönüllü olarak e-deftere geçmek isteyen mükellefler <https://uyg.edeften.gov.tr/edeftenbasvuru/linkinden> başvurularını gerçekleştirebilirler. Ve bu başvuru sırasında gerçek kişiler elektronik imza veya mali mühür, tüzel kişiler mali mühür kullanmalıdır. İptali için Gelir İdaresi Başkanlığına durumu anlatan bir dilekçeyi Maliye Bakanlığına yollamaları gerekmektedir.¹⁸²

E- Defter uygulamasında, açılış onayı; 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliğine göre Gerçek ve Tüzel kişiler için “e- defter tutma sürecinde hesap döneminin

¹⁸¹ KAYA, Arzu, *Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Gelişme Sürecinde Geline Son Nokta*, Maliye ve Sigorta Yorumları, E- Yaklaşım, Sayı:512, 2008, s.51-53.

¹⁸² GİB, <http://www.edeften.gov.tr/ss.html> (28.8.2017).

ilk aya ilişkin beratın alınması açılış onayı yerine geçecektir. ” hükmü bulunmaktadır. Berat yükleme süresi, ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar olduğundan, bu süreler içerisinde yapılan hesap döneminin ilk aya ait berat yüklemeleri açılış onayı yerine geçecektir.¹⁸³

Kapanış Onayı; 1 Sıra No’lu Elektronik Defter Genel Tebliğine göre gerçek ve tüzel kişiler için “elektronik defter tutma sürecinde hesap döneminin son ayının beratının alınması kapanış onayı yerine geçecektir.” hükmü bulunmaktadır.

Tüzel kişiler hesap döneminin son aya ait elektronik defterlerin beratları 1 Sıra No’lu Elektronik Defter Genel Tebliğinde yapılan değişikliğe göre kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın son gününe kadar gönderilmelidir. Bu süreler içerisinde yapılan hesap döneminin son aya ait berat yüklemeleri kapanış onayı yerine geçecektir.

Gerçek kişiler hesap döneminin son aya ait elektronik defterlerin beratları 1 Sıra No’lu Elektronik Defter Genel Tebliğinde yapılan değişikliğe göre ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar gönderilmelidir. Bu süreler içerisinde yapılan hesap döneminin son aya ait berat yüklemeleri kapanış onayı yerine geçecektir.

E-Defter başvurusunu yaptıktan sonra, başvuru henüz onaylanmamışken, onaylanma sürecinde beklerken, kağıt ortamında tutulacak defterleri notere onaylatmak gerekir. e-defter başvurusu sonuçlanıncaya kadar, başvurunun onaylanmama ya da sürecin uzama ihtimalleri olduğundan, kağıt ortamında defter tutma yükümlülüğünüz sona ermekte ve defterlerin noter tasdiki gerekmemektedir. Getirilen zorunluluklara uymayanlar için Vergi Usul Kanunun’un ceza hükümleri uygulanır.

Tablo 7: E- Fatura ve E-Defter Uygulamasının Cezai Yaptırımları (Ardenetim, 2013)

FİİL	VUK/KDV		TTK	
	Madde	Yaptırım	Madde	Yaptırım
elektronik ortamda	VUK 353/1-a	özel usulsüzlük cezası	-	-

¹⁸³ İÇTENİNCE, Neslihan, *E-Dönüşüm Türkiye Projesinde Yer Alan Elektronik Faturaların Kullanım Usul ve Esasları ile Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Eylemlerinin Hangi Aşamada Olduğu Vergi Raporu*, 2008, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/neslihan/003/> (28.8.2017).

faturanın düzenlenmemesi				
Elektronik ortamda faturanın süresinde düzenlenmemesi	VUK 353/1-a	Özel usulsüzlük cezası	-	-
Faturanın elektronik ortamda alınmaması	VUK 353/1-a	Özel usulsüzlük cezası	-	-
E-faturanın elektronik ortamda saklanmaması	VUK/m.352 I-7	Usulsüzlük cezası	TTK, m.562/1-b	İdari para cezası
Defterlerin ve diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bu bilgilerin her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmemiş olması	-	-	TTK, m.562/1-d	İdari para cezası
E-Defterin tutulmaması	VUK 352/I-2, KDVK, 29	Birinci derece usulsüzlük cezası,	TTK, m.562/1-a	İdari para cezası

		KDV İndirimlerinin reddi.		
E-Defterin usulüne göre tutulmaması	VUK 352/I-6	birinci derece usulsüzlük cezası	TTK, m.562/1-d	idari para cezası
E-defterin açılış tasdik işlemlerinin kanuni süreden sonra süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması	VUK 352/II-6	İkinci Derece Usulsüzlük cezası	TTK, m.562/1-d	idari para cezası
E-defterin açılış tasdik işlemlerinin kanuni süreden sonra süresinin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra yaptırılmış olması	VUK 352/II-8	Birinci Derece Usulsüzlük cezası	TTK, m.562/1-c	idari para cezası
E-defterin kapanış tasdikinin	-	-	TTK, m.562/1-c	idari para cezası

yaptırılmamış olması				
E-defterin tutulmamış olması	KDVK, 29	KDV İndirimlerinin reddi	TTK, m.562/1-c	idari para cezası
Defterlere yazımların ve diğer gerekli kayıtların eksiksiz doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmaması	VUKm.30 VUK m.352/I-3 ve 352/I-6	Dönem kazancı re'sen takdir edilir, usulsüzlük cezası	TTK, m.562/1-d	idari para cezası
E-defterin süresinde gelir idaresi başkanlığı'na gönderilmemesi	VUK m.30	Vergi Kanunları'nda yaptırım öngörülmemiştir, dönem kazancı re'sen takdir edilir.	TTK, m.562/1-d	idari para cezası
Düzenlenen veya alınan tutulan e-faturanın manyetik ortamda veya e-defterin ibraz edilmemesi	VUK mük.m.355, VUK m. 344 ve 359	Özel usulsüzlük cezası, üç kat vergi ziyai cezası ve kaçakçılık cezası	TTK, m.562/1-f	idari para cezası

c) Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları ile bunların kullanılma biçimine, dönem içinde yapılan mali işlemler sonucunda bu varlıklardaki ve kaynaklardaki değişimleri açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri işletme ile ilgili taraflara ileten bir bilgi sistemidir.¹⁸⁴

Farklı bir ifadeye göre, muhasebe işletmede gerçekleşen mali olayları (para ile ifade edilebilen işlem ve olayları) tespit ederek kayıt eden, sınıflayan mali tablolar haline dönüştürerek özetleyen, mali tabloları analiz ederek yorumlayan raporlayan ve işletme ile ilgili olan taraflara bilgi sağlayan birimdir.¹⁸⁵ Bu sebepten dolayı bilgi kullanıcıları doğru ve tam veri aktarabilmek için defter kayıtlarının noksansız, usulüne uygun veya karışık olmaması büyük önem arz etmektedir. Şöyle ki; işletmenin bir finansal kuruluştan kullanmış olduğu ticari krediyi defter ve belgelerine yansıtmayarak işletmenin mali tablolarını hazırlamış olması, farklı bir finansal kurumun işletmeye kredi sağlamak amacıyla yapmış olduğu analizler de yanıltıcı bilgiler elde etmesine ve yanlış karar almasına sebep olabilecektir.

Avrupa Birliği uyum sürecine istinaden 14 Şubat 2011 tarihinde yasalaşan TTK ile beraber, gerek anonim gerekse limited şirket ortakları için finansal tabloların 1 Ocak 2013'ten itibaren Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) göre hazırlanması zorunluluğu getirilmiştir (TTK Md.64-68). Bu standarta göre;

- Ticari Defterler, TMS'ye göre, Türkçe olarak, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak tutulmalıdır.
- Finansal tablolar TMS uyarınca hazırlanmalıdır.
- Ticari defterler finansal durum hakkında fikir verebilecek şekilde tutulmalıdır.
- Ticari işletmelerin mal varlığı durumu açıkça görülmelidir.¹⁸⁶

¹⁸⁴ ERKAN, Mehmet-OKUTMUŞ, Ercüment, *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Örnek Uygulamaları ile Ekin Basın Yayınları*, 2016, s.1.

¹⁸⁵ ERKAN, OKUTMUŞ, *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Örnek Uygulamaları ile*, s.1.

¹⁸⁶ www.denetimnet.net/Userfiles/Documents/2011/Yeni_TTK_Ve_UFRS_uyumlu_TMS_ye_gecis.pdf.

Erişim Tarihi:26.05.2018.

Tacirler defter ve belgelerini incelemeye uygun bir şekilde eksiksiz ve noksansız bir şekilde muhafaza etmesi gerektiği gibi, idarenin talebi doğrultusunda tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde inceleme memurlarına ibraz etmekle yükümlüdürler. Aksi taktirde usulsüzlük cezası doğmuş olur.

Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde “defter ve belgeleri gizlemeyi on sekiz aydan üç yıla kadar hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir suç olarak düzenlemiştir. İnceleme anında vergi incelemeye yetkili kişiler defter, kayıt ve belgelerin sunulmamasının da gizleme sayılacağı, maddede özellikle belirtilmiştir.”¹⁸⁷ 2018 tarihi itibarı ile defter ve belge ibraz etmeme cezası;

- Birinci sınıf tüccar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.600 TL
 - İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 800 TL
 - Yukarıdaki bentlerin dışında bulunanlar hakkında 400 TL
- şeklinde uygulanmaktadır.

d) Çiftçiler tarafından 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre her sene yapılan ekim ve sayım beyanlarında hizmet icra eden, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine verilecek ücretlerin miktarı ve bunların tahakkuk ettirilmesinde uyulacak kurallar, VUK' un 246. maddesine göre Bakanlıkca aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir;¹⁸⁸

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre; “ekim ve sayım beyanında bulunması gereken çiftçilerin bulunmadığı mahalle ve köylerde, görevi yerine getiren herhangi bir durum söz konusu olmadığından bu gibi yerlerde muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine ücret verilmeyecektir. Bu durumda olan mahalle ve köy muhtarlarının 52 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen hususlarda ekim ve sayım beyanı ile ilgili defter ve diğer basılı kâğıtları vergi dairesinden almaları ve vergi dairesine teslim etmeleri, doğrudan doğruya muhtarlık vasfının

¹⁸⁷ YILMAZ, Recep, *Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Defter ve Belgelerin Kaybı ve Sonuçları*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:32, 1995.

¹⁸⁸ ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar, *Vergi Hukuku*, 5.Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s.22.

gerektirdiği görevler arasında olup, muhtarların sadece bu konuya dayanan faaliyetlerinin ekim ve sayım beyanında açıklanmış bir hizmet sayılması mümkün değildir.”

➤ Aşağıda yer alan maddelerden herhangi birisinin içine dahil olan fiilleri tespit edilen muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine maktu ve nisbî ücret verilmez;

- ✓ Bulunması gerektiği halde ekim ve sayım beyanında bulunmayan yanlış veya sahte beyanda bulunan çiftçilerin, Vergi Usul Kanun’nun 245’inci maddesine göre “(dava varakası) tanzimi suretiyle beyanda bulunmaya veya beyanlarını düzeltmeye davet edilmemesi”;
- ✓ “Belirtilen maddede konusu geçen davetin yapılmasına karşın, beyanda bulunmayan veya beyanlarını düzeltmeyen çiftçilerin (bildirme varakası) tanzimi suretiyle vergi dairesine bildirilmemesi”;
- ✓ “Ekim ve sayım beyanına ait defter vesair basılı kâğıtların boş veya dolu olarak- Vergi Usul Kanunu ile 52 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde belirtilen süreler içinde vergi dairesinden alınmaması veya vergi dairesine teslim edilmemesi”;
- ✓ “Ekim ve sayım beyanı sırasında kullanılan defter vesair basılı kâğıtların düzenlenmesi esaslarına göre hatalı veya eksik verilmesi (ekim ve sayım defterinin ziraî faaliyet ve mahsullerinin ve beyana dayalı vergilendirme dönemi içindeki satış kayıtlarına özgü tabloları ile bildirme varakasının ziraî faaliyetin tür ve miktarına ait tablosunda ve ekim ve sayım tutanağında yapılan hatalar, esasa dayalı hata sayılır)”;
- ✓ “Belirtilen hallerin dışında herhangi bir şekilde ekim ve sayım beyanı ile ilgili görevlerin kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi”;

245’inci maddesinde yer alan eylemlerin ücretin ödenmesinden sonra tespit edilmesi durumunda, verilen ücret geri alınır. Herhangi bir sebepten ötürü geri almanın

mümkün olmadığı durumları takip eden yıllarda yapılan ekim ve sayım beyanları dolayısıyla tahakkuk eden ücretlerden geri alınması gereken miktar mahsup edilir.

- ✓ Okuma ve yazma bilen muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin bulunmadığı köy ve mahallelerde yapılacak ekim ve sayım beyanlarında ekim ve sayım beyanı ile ilgili defter vesair basılı kâğıtların düzenlenmesi için başka kişilere görev verilmesi halinde muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin okuma ve yazmaya ile ilgili olmayan diğer tüm görevlerini (defter ve vesikaların vergi dairesinden alınması ve geri iade edilmesi gibi muhtarlık sıfatından mütevellit olanlar hariç) yerine getirmeleri ve ekim ve sayım beyanlarına ait belgelerin düzenlenme sırasında hazır bulunmaları koşulu ile, bu genel tebliğ esaslarına göre tespit edilecek maktu ve nisbî ücret toplamının yarısı verilir.
- ✓ Vergi Usul Kanunu'nun 246'ncı maddesinde "ekim ve sayım beyanı dolayısıyla sadece muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine ücret verileceği açıklandığından, okuma yazma bilen muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri bulunmayan köy ve mahallelerde ekim ve sayım beyanına ilişkin defter ve sair basılı kâğıtların düzenlenmesi ile görevlendirilen diğer şahıslara, ilgili maddeye göre ücret verilmesi mümkün bulunmamaktadır."

Ekim ve sayım beyanında vazife görmek üzere başka mahallerden ekim ve sayım beyanı yapılacak köylere gönderilenlere Harcırah Kanunu hükümlerine uyarak günlük ve yol masrafları verilir.¹⁸⁹

Vergi Usul Kanunu'nun 243'üncü maddesine göre, valiliklerin kayıt işlerini kendi olanakları ile yerine getiremeyecek durumda olan muhtarlıklara yardımda bulunması gerekmektedir.

Bu itibarla, ekim ve sayım beyanı işlemlerinin aksaklığa meydan vermeden ve en az masrafla yürütülmesinin temini için, valiliklerce gerekli önlemlerin alınması ve bu

¹⁸⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri Ve Suçları)*, s.153-154, KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1995, s.21.

şekilde okuma yazma bilen muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin bulunmadığı köy ve mahallelerde yapılacak ekim ve sayım beyanlarında;¹⁹⁰

- Söz konusu köy ve mahallelerde devamlı olarak görev yapan memurların veya devamlı olarak ikâmet eden kişilerin görevlendirilmesi;
- Belirtilen olanakların bulunmadığı kesin olarak anlaşılmaması durumunda, ekim ve sayım beyanı yapılacak köy veya mahallenin bölgesine dahil olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerde görevli (maaşı 500 lirayı geçmeyen) memurların ilgili köy veya mahallelere gönderilmesi yoluna gidilmesi gerekir.

Muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden yalnızca birinin veya bir kaçının okuma yazma bilmesi durumunda, ekim ve sayım beyanı sırasında diğer memur ve şahıslar görevlendirilmez.

- VUK ile iş bu genel tebliğde gösterilen esaslara uygun olarak ekim ve sayım beyanına ait tüm görevlerini eksiksiz ve hatasız olarak yerine getiren muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden her birine;¹⁹¹
- 25 lira maktu ücret;
- Maktu ücrete ilave olarak usule ilişkin noksan ve hatalardan (iş bu genel tebliğin 2'nci maddesinin (d) fıkrasında belirtilen eksik ve hatalı işlem dışında kalanlardan) dolayı düzenlenen her ekim ve sayım beyannamelerine ait belgelerin bildirme kağıtları için 1 lira hesabıyla nisbi ücret verilir.

Ekim ve sayım beyanına tabi olmayan çiftçiler için düzenlenen ekim ve sayım defterleri ile bildirme kağıtları, boşuna düzenlenen ekim ve sayım defteri ile bildirme kağıtları ve usule ilişkin hata ve noksanları (ekim ve sayım defterleri ile bildirme kağıtlarının imza ve tasdik edilmemesi ve 2'inci maddesinin (d) fıkrasında sayılanlar dışında kalan bilcümle hata ve noksanları) içeren ekim ve sayım defterleri ile bildirme kağıtları için nisbî ücret ödenmez.¹⁹²

¹⁹⁰ KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2003, s.13.

¹⁹¹ ARSLAN, Mehmet, *Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2004, s.33.

¹⁹² AKSOY, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.51.

Aynı muhtarlık itibariyle düzenlenen ekim ve sayım defterleri ile bildirme kağıtlarının tamamı yukarıda belirtilen durumda ise, ilgili muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine maktu ücret dahi verilmez.

- Ekim ve sayım beyanında ifa ettikleri hizmetler dolayısıyla muhtar ve ihtiyar heyeti azalarına verilecek ücretler, ilgili vergi dairesi müdürü ve vergi dairesine mensup iki memurdan kurulu bir heyet marifeti ile tesbit edilir.

Her sene en geç Nisan ayının başından itibaren çalışmalarına başlayan bu heyet, vergi dairesinin bölgesi içinde bulunan muhtarlıkların ekim ve sayım beyanı ile ilgili görevlerini her ne şekilde yerine getirdikleri konusu, o zamana kadar vergi dairesince ekim ve sayım beyanı sırasında yapılmış olan araştırma sonuçlarını dikkate almak suretiyle, inceler ve çalışmalarını en geç Nisan ayı sonuna kadar bitirir.¹⁹³

Anılan heyet tarafından çalışmaların tamamlanmasından sonra nitelikleri aşağıda belirtilen tutanaklar üç nüsha halinde düzenlenerek bunlardan bir nüshası vergi dairesinin kapısına beş gün süreyle asılır;¹⁹⁴

- Maktu ve nisbî ücretlerden her ikisine de hakkı olmadığı tespit edilirse muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine ait olarak, bunların ad ve soyadlarını, muhtarlığın adını ve ücretin hak edilememesi sebeplerini içeren bir tutanak.
- Sadece nisbi ücrete hakkı olmadığı tesbit edilen muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine ait olarak, bunların ad ve soyadlarını, muhtarlığın adını, hak edilemeyen nisbi ücret hak edememe sebeplerini içeren bir tutanak.
- Gerek maktu ve gerek nisbi ücreti hak eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine ait bir tutanak. Bu tutanakla, muhtar ve ihtiyar heyeti azalarının ad ve soyadları, muhtarlığın adı, düzenlenen usule uygun ekim ve sayım defteri ile bildirme varakalarının adedi, hak edilen maktu ve nisbi ücret miktarları gösterilir.¹⁹⁵

¹⁹³ GİB. <http://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/81895> (29.8.2017).

¹⁹⁴ GİB. <http://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/86148> (28.8.2017).

¹⁹⁵ Resmi Gazete No: Resmi Gazete Tarihi: Çarşamba, 2 Ağustos, 1961.

e) Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (VUK madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır)

Muhasebe sistemi, işletmenin, şirketlerin, kuruluşların ve diğer tüzel kişilerin varlıklarının, sorumluluklarının, özkaynaklarının, dönen varlıklarının ve genellikle tüm üretim faaliyetinin belli bir göstergeye dayalı olarak para ile aralıksız, belgelere dayalı ve tüm üretim işlemlerinin muhasebe hesaplarında çift taraflı kayıt yöntemiyle yansıtılması ve düzenlenmesi sistemidir.¹⁹⁶

İşletme ve şirketlerin muhasebe sistemi kayıt altına alınırken dikkat edilmesi gereken bazı temel kavramlar bulunmaktadır. Bu kavramları on iki başlık altında toplanmıştır.

- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- Kişilik Kavramı
- İşletmenin Süreklilik Kavramı
- Dönemsellik Kavramı
- Parayla Ölçülme Kavramı
- Maliyet Esası Kavramı
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- Tutarlılık Kavramı
- Tam Açıklama Kavramı
- İhtiyatlılık Kavramı
- Önemlilik Kavramı
- Özün Önceliği Kavramı¹⁹⁷

Yukarıda belirtilen temel kavramlara istinaden muhasebe sistemi, defter ve belge kayıt nizamı oluşturulur. Vuk Madde 215-219'da defter belge ve kayıt nizamı ile alakalı olup tek tip bir sistem öngörüldüğünden ve inceleme kolaylığı sağlama açısından büyük önem arz etmektedir.

İdare tarafından öngörülen tek tip uygulama aşağıda maddeler halinde verilmiştir (VUK. md.215, 219);¹⁹⁸

¹⁹⁶ DİKİCİ, İlona, *Türkiye-Rusya ve Azerbaycan Karşılaştırmalı Muhasebe Sistemi*, 2006, Yüksek Lisans Tezi, s.7.

¹⁹⁷ SEVİLENGÜL, Orhan, *Genel Muhasebe*, 13.Baskı, 2007, Gazi Kitabevi, Ankara, s.9-20.

- Defter ve kayıtların Türkçe tutulması gereklidir. Fakat, defterlerde Türkçe kayıtlar bulunmak şartıyla başka dilden kayıtlar da yer alabilir. Ayrıca, kayıtlarda Türk harflerinin kullanılması zorunludur. Bu zorunluluk VUK'da bulunmayıp 1353 sayılı Türk Harflerinin Kabul ve Tatbiki Hakkında Kanun'un 2. maddesinde yer almaktadır. Bu kural belirtilen maddede; “Bu Kanunun neşri tarihinden itibaren devletin bütün daire ve müesseselerinde ve bilcümle şirket, cemiyet ve özel şirketlerde Türk harfleriyle yazılmış olan yazıların kabulü ve işleme konması zorunludur.” şeklinde ifade edilmiştir.
- Kayıt ve belgelerde Türk para birimi cinsinden yani Türk Lirası olarak kullanılması zorunludur. VUK'un 215/2-a maddesinde yer alan bu kurala benzer bir hükme 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 75. maddesinde de; “...envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır.” şeklinde yer verilmiştir. Öte yandan, yabancı para biriminin kullanılmasına ihtiyaç duyulması durumunda Türk parası karşılığı gösterilmek üzere, belgelerin yabancı para birimine göre de düzenlenmesi ve yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartının aranmayacağı VUK'un 215. maddesinde belirtilmiştir.
- Kayıtların defterlere mürekkeple veya makineyle yazılması gerekmektedir. Aynı işlevi gören kopya kağıdının kullanılması, ıstampa ve diğer damga aletlerinin kullanılması da mümkündür.
- Kayıtların hatalı yapılması durumunda düzeltilmesine olanak tanınmakla birlikte bu düzeltmenin nasıl yapılacağı esaslara bağlanmıştır. Buna göre, hatalı kayıtlar muhasebe ilkelerine göre düzeltilecektir. Hatalı rakam ve yazılara ilişkin düzeltme ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veya ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılacaktır. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirilmesi ise yasaktır.

¹⁹⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.145-146.

- Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya özgü olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli yaprakların sırası bozulamaz, bunlar yırtılamaz veya yok edilemez.
- İşlemlerin defterlere kaydedilmesi gereken zamana sınırlamalar getirilmiştir. VUK'un 219. maddesinde yer verilen ifadeyle; işlemler işin hacmine ve niteliğine uygun olarak muhasebenin doğru ve usulü bozmayacak bir zaman içinde kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi uygun değildir. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota (şirketlerin yapmış olduğu harcamayı gösteren ita amirinin onayı ile kayıtlara geçirilmesi için hazırlanan evrak) ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan düzgün belgelere dayanarak yürüten işletmelerde, yapılan işlemlerin defterlere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtları, işletmeler esas defterlere 45 günden daha geç kayıt ettirmemesi gerekmektedir. Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine ise muameleler günü gününe kaydedilir.
- Kayıtlarda uluslararası rakamlar kullanılmalıdır. Türk harflerinin kullanılmasında olduğu gibi bu zorunluluk da VUK'da yer almaz. Bu kural 1288 sayılı Beynelmilel Erkamın Kabulü Hakkında Kanundan kaynaklanmaktadır. Buna göre gerçek ve tüzel kişilerin yazışmalarında ve hesap kayıtlarında uluslararası rakamların kullanılması zorunluluğu getirilmiştir.

Yukarıda belirtilen kayıt düzenine ilişkin hükümlere uyulmaması durumunda usulsüzlük cezasını gerektirir.¹⁹⁹ Ancak, aynı takvim yılı içinde ve inceleme tarihine kadar tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılarak tek bir ceza kesilir. Burada suçların birleşmesine yönelik özel bir hüküm getirilmiştir. Örneğin aynı inceleme döneminde yükümlü hem kayıtların Türkçe tutulması kuralına hem de defterde boş satır bırakılmaması kuralına uymamışsa bu eylemler yasa gereği tek eylem gibi cezalandırılır. Yine, inceleme tarihi üç takvim yılını kapsıyor ve her takvim yılı itibarıyla birden fazla

¹⁹⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.145.

kayıt düzenine ilişkin ihlal varsa ihlallerin sayısı ne olursa olsun her bir takvim yılı için usulsüzlük suçunun tek işlendiği kabul edilecektir.²⁰⁰

Aynı şekilde, yıl içinde yapılan incelemenin tarihinden sonra gerçekleştirilen usulsüzlükler de ayrı usulsüzlük eylemi sayılır.²⁰¹

f) İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi

Türkiye’de ikamet etmekte olan gerçek ve tüzel kişiler, ticari faaliyetlerine başladıkları zaman iş yeri merkez adresinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine bildirimde bulunmak zorundadırlar.

İşe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde gerçek kişilerce veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca ilgili vergi dairesine yapılır.²⁰²

Tüzel kişiler tescil ile birlikte tüzel kişiliğini kazanır. Tüzel kişilerin ticaret siciline kayıt ettirildikleri tarih itibarıyla mükellefiyetleri başlar.

Şirketlerin kuruluş aşamasında ise işe başlama bildirimi, işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup, Türk Ticaret Kanunu’nun 30. maddesine göre tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine gönderir ve şirketlerin işe başlamayı bildirme zorunlulukları böylelikle ortadan kalkar. İşe başlamanın süresi içinde bildirilmemesi durumunda vergi dairesi tarafından birinci derece usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır.²⁰³

Bildirim süresinin başlama tarihi tüccarın işe başlama belirtilerinin ortaya çıkması ile başlamaktadır. Bu belirtileri VUK madde 154’te aşağıdaki şekilde açıklamıştır.

²⁰⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.145- 146.

²⁰¹ CANDAN, Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, 2006, s.245.

²⁰² GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/gelir_isi_dirakma_degisiklik.pdf (28.09.2017).

²⁰³ GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/kurumlar_vergisi.pdf (28.09.2017).

Tüccarlar için aşağıdaki hallerden her hangi birinin olması "İşe başlama" yı ifade etmektedir:²⁰⁴

- Bir iş yeri açması (iş yeri açmasından kasıt, belli bir yerde bir fiil ticari veya sınai eylemde bulunmak demektir. Bir yerin ne amaçla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde teçhizat bulunması veya tesisat yapılması iş yerinin açıldığını göstermez),
- İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir işletmeye kaydolunması,
- Kazançları (4369 sayılı Kanunun 81/A-4'üncü maddesiyle değiştirilen ibare) basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bir fiil uğraşmaya başlanması (VUK Md. 154).

g) Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik edilmemiş sayılır

Vergi mükellefleri mükellefiyet tesislerine istinaden kanunen faaliyetlerinin yazıldığı defterleri tutmak zorundadırlar. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükellefleri aşağıda belirtilen defterleri işe başlama tarihinden itibaren şirket merkezinin bulunduğu il sınırları içerisindeki bir notere tasdik ettirerek kullanmaya başlarlar.²⁰⁵

Kanuni süresinin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirenler, Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-8 maddesi çerçevesinde birinci derece usulsüzlük cezasını, bu fiil aynı zamanda re'sen takdir sebebi sayıldığından cezanın iki kat kesilmesini gerektirmektedir.

Mükellefin defter tasdik işleminin yaptırılmamış olması (yasal süresinin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler de tasdik ettirilmemiş sayılmaktadır). Öte yandan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesi hükmü, yüklenilen katma değer vergisinin indirimini, belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi koşuluna bağlamıştır. Bu açık düzenleme nedeniyle, yüklenilen

²⁰⁴ CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.250, ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.146- 148.

²⁰⁵ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.148-151.

katma değer vergisinin indirimi ancak mal ve hizmet alım belgelerinin yasal defterlere kaydedilmesi halinde mümkün bulunmakta, yasal defterlere kaydedilmeyen belgelerde yer alan katma değer vergisi ise indirim konusu yapılamamaktadır. Tasdik ettirilmemiş defterlere kaydedilen faturalarda yer alan katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden indirilip indirilmeyeceğine ilişkin olumlu ve olumsuz özelge ve yargı kararları bulunmaktadır. Bazı özelge ve yargı kararlarında, defterlerin tasdik ettirilmemesinin tek başına katma değer vergisi indirimini engellemeyeceği belirtmekle birlikte, bazı Danıştay kararlarında;²⁰⁶ tasdik ettirilmemiş defterlere yapılan kayıtların hiç yapılmamış sayılacağı ve bu defterlere kaydedilen faturalarda yer alan katma değer vergilerinin de indirim konusu yapılamayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Danıştay 9. Dairesi 2003/3279 E.N, 2005/582 K.N. ile verilen kararın özetinde 2000 yılı için herhangi bir defter tasdik ettirmeden, bu yıla ilişkin işlemlerini eski ünvanını taşıyan şirketin 1999 yılına ait yevmiye defterinde 2000 yılı için ara tasdik yaptırmadan takip eden yükümlünün katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmeyeceği hakkında savcılık talebine istinaden yüce mahkemeden kararın bozulması talep edilmiştir. Danıştay 9. Dairesi vermiş olduğu kararda “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29.maddesinin 1/a bendinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanması katma değer vergisinden bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı kanunun 34. maddesinin 1. bendinde de, yurt içinde sağlanan mal veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kayıt edilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır”. maddesini göz önünde bulundurarak açılan davanın kabulüne ve indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin indirim konusu yapılamayacağına karar vermiştir.

Bu çerçevede telafi edilemez vergisel sonuçlar ile karşılaşmamak için, yasal defterlerin süresinde tasdik işleminin yaptırılmasına dikkat edilmelidir.

Tasdiğe zorunlu kullanılması gereken defterler aşağıdaki gibidir;²⁰⁷

²⁰⁶ Pwc Türkiye Vergi Bülteni, 05.12.2017 Tarih, 2017/80 Sayı.

²⁰⁷ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları), s.149.

- Yevmiye ve envanter defterleri²⁰⁸
- İşletme defteri
- Çiftçi işletme defteri
- İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri; (Basit İstihsal Vergisi defteri dahil)
- Nakliyat Vergisi defteri
- Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri
- Serbest meslek kazanç defteri

Bu kanunla onay verilen hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur (VUK Md. 220).

Tasdik zamanına geldiğinde, VUK'un 221 ve 222.maddelerine göre işletmelere defterinin durumlarına göre farklı süreler belirtilmiştir;²⁰⁹

- Önceden beri işe devam edenler yeni yılda (dönemde) yeni defter kullanacaklar ise defterini kullanılacağı yıldan (dönemden) önce gelen son ayda tasdik işlemini yaptırmalıdır. Bu işleme **yenileme tasdiki** adı verilir.
- Önceden beri işe devam edenler yeni yılda (dönemde) eski yıl defterlerinin dolmaması nedeniyle eski yıl (dönem) defterini kullanmaya devam edecekler ise defterini kullanılacağı yılın (dönemin) ilk ayında tasdik işlemini yaptırmaya zorludurlar. Bu işleme ise **devam tasdiki** adı verilir.
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler için defteri kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda tasdik işlemini yaptırmaları gerekmektedir.
- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar muafıktan çıkma tarihinden itibaren on gün içinde defterlerini onay ettirmelidirler.

²⁰⁸ DANIŞTAY 3. DAİRESİ, E:2011/1610, K:2011/5355, T:30.09.2011, “*Davalı idarenin 25.03.2009 günlü yazısıyla 2008 yılına ilişkin defter ve belgelerinin ibrazının istenmesi üzerine, noter tarafından tasdikli yevmiye defteri ile alış ve satış faturalarını incelemeyen davacının envanter defteri ve defteri kebirini ibraz etmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Bilanço esasında tutulması zorunlu olan ve tasdikine ilişkin tarh dosyasında bilgi bulunmayan defterlerin tutulmadığı taraflar arasında tartışmasız olup, tutulmayan envanter defterinin ve defteri kebirini ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyeceği açık olan davacının işlediği fiilin birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmesi karşısında, defterlerin ibraz edilmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya uygunluk görülmemiştir*” Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi :10.02.2018.

²⁰⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.149.

- Tasdike mecburi defterlerin yıl içinde dolması veya diğer nedenlerle yıl içinde yeni defter kullanmaya zorunlu olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce onaylatmalıdırlar (VUK Md. 223).

Ceza uygulanması için yukarıda “tasdik zamanı” konusunda belirtilen yasal süreler içinde defterlerin tasdik ettirilmemesi kafi değildir. Kanunda defter tasdiki için yasal sürenin sonundan başlayarak üzerine bir aylık ek süre tanınmıştır. Birinci derece usulsüzlük cezası bir aylık ek süre içinde tasdik işlemi yaptırılmadığı takdirde kesilir. Kanunda bir aylık ek süre geçtikten sonra yapılan tasdikler hiç yapılmamış sayılır.²¹⁰

Kapanış tasdiki açısından defterlerin durumu ise; kapanış tasdiki sadece; yevmiye defteri, anonim şirketler tarafından yönetim kurulu karar defteri ve limited şirketler tarafından (eğer tutuluyorsa) Müdürler Kurulu Karar Defteri için zorunludur. Bu defterler dışındaki defterlerin kapanış tasdiki yaptırılmayacaktır.²¹¹

Yevmiye Defteri: İzleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yevmiye defterinin kapanış onayı (tasdiki) yaptırılmalıdır.

Türk Ticaret Kanunu’nun 70’inci maddesinin son fıkrasında ise ; “Yevmiye defteri yeni senenin en geç ocak ayı sonuna kadar notere ibraz ettirilip son kaydın altına noterce (görölmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmek şarttır.” şeklinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre, bir yıl için tutulan yevmiye defterinin yeni yılın en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilip, son kaydın altına noterce “görölmüştür” ifadesi yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirilmesi kapanış tasdikinin yaptırılması anlamına gelmektedir.²¹²

Anonim Şirket Yönetim Kurulu Karar Defteri izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar kapanış onayı (tasdiki) yaptırılmalıdır.²¹³

Limited Şirketler Tarafından Tutulan Müdürler Kurulu Karar Defteri: TTK’da müdürler kurulu defterine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde müdürler kurulu karar defterine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir.

²¹⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.150.

²¹¹ CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.249.

²¹² DOĞRUSÖZ, Bumin, *Defterlerin Tasdiki ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 181, 2007.

²¹³ BATTAL, Ahmet, *Ticari İşletme Hukuku*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s.210.

‘Limited şirketlerde müdür veya yönetimle ilgili olarak alınan kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir Müdürler Kurulu Karar defteri de tutulabilir. Müdürler Kurulu karar defterinin tutulması durumunda açılış ve kapanış onayları dahil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır. Kararların genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilmesi durumunda 10. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen; karar tarihi, karar sayısı, toplantıda hazır bulunanlar, kararın içeriği, üyelerin imzaları kısımlarının doldurulması zorunludur. Ayrı bir Müdürler Kurulu Karar Defteri tutulması durumunda ise müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilemez.’ tebliğ açıklamasından anlaşılaçağı üzere limited şirketler müdürler kurulu karar defteri tutmayacak olurlar ise alınan kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebilecektir. Ancak dileyen limited şirketler ayrı bir müdürler kurulu karar defter de tutabileceklerdir. Müdürler kurulu karar defter tutulması halinde bu defterin tasdik ve tutulmasında yönetim kurulu karar defterine ilişkin esaslara uyulacaktır. Yani örneğin, 2017 için tasdik ettirilen müdürler kurulu karar defteri kapanış kaydı 31.01.2018 tarihine kadar yapılacaktır.²¹⁴

Kapanış tasdiki, faaliyet konusu ticari işlemlerin ve buna ait kayıtların sona erdiğini göstermektedir. Kapanış tasdikinin ana amacı, defter sayfalarının boş veya satırlarının aralıklı olup olmadığını denetlemek ve böylece, sonradan eski tarihli kayıt yapılmasının önüne geçmektir. Ancak kapanış tasdiki, tasdik tarihinden sonra gelen belgelerin (örneğin bir telefon faturasının) deftere işlenmesine veya dönem sonu işlemlerinin yapılmasına veya hesap mutabakatlarına göre hesaplarda düzeltme yapılmasına engel değildir.

Kapanış tasdikinin yaptırılması ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi yanında zayi belgesi alınabilmesi, para cezasına muhatap olmamak, taksirli iflas sayılamamak ve konkordato taleplerinin kabul edilebilmesi açısından da tacirler için çok büyük önem arz etmektedir.

Kapanış tasdiki yaptırılmamış defterler, kanuna uygun şekilde tutulmamış defter olarak kabul edilmekte ve mükellefler Türk Ticaret Kanunu’nun 67’nci maddesi

²¹⁴ MUHASEBEX, *Yevmiye Defteri Kapanış Tasdiki Yapmama Cezası*,
<http://www.muhassebex.com/yevmiye-defteri-kapanis-tasdiki-yapmama-cezasi>, (30.8.2017).

uyarınca üç milyondan otuz milyona kadar ağır para cezası ile cezalandırılmaktadırlar. Ayrıca, hakimler, noterler, sicil memurları ve diğer memurlar defter tutma şartlarına uyulmadığını tespit ettikleri takdirde durumu savcılığa bildirmek zorundadırlar.²¹⁵

Defterlerin kapanış tasdikinin yaptırılmaması halinde, TTK uyarınca her bir defter için 2018 itibariyle 5 bin 408 TL idari para cezası uygulanmaktadır.²¹⁶

Defter ve belge ibraz edilmemesi durumunda uygulanan Birinci Derece Usulsüzlük Cezasına istinaden açılan davaya ilişkin istem ve karar aşağıdaki gibidir.

“Fırcılık faaliyetinde bulunan yükümlünün, genel gider mahiyetindeki alımlarından dolayı ödediği katma değer vergisinin ret ve iadesinden sonra yapılan vergi incelemesinde defter ve belgelerinin ibraz etmemesi üzerine, inceleme raporuna dayanılarak, iadenin haksız yapıldığından bahisle Şubat 1986 dönemi için adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini; dosyada mevcut vergi kontrol memurunun, yükümlüden defter vergisini; dosyada mevcut vergi kontrol memurunun, yükümlüden defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin yazısıyla 1986 takvim yılına ait defter ve belgelerin vergi kanunları yönünden incelenmesi gerektiği, ibraz edilmediği takdirde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355 ile 358, 359, 360 ve 361 maddeleri gereğince işlem yapılacağı hususunun bildirildiği, Vegi Usul Kanunu’nun mükerrer 355. maddelerinde bilgi vermekten çekinenler ile 257. madde hükmüne uymayanlar için özel usulsüzlük cezası kesileceği, aynı kanunun 2365 sayılı kanunla değişik 361.maddesinde ise, 148, 257.maddelerle, 150.maddenin 4 numaralı bendinde yazılı mecburiyetlerin, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yine yerine getirilmemesi halinde, yetkili mercilerce yeniden süre belli edilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesinin kendilerine tebliğ olunacağını belirtildiği, inceleme elemanının, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle davacı adına rapor düzenlemek yerine anılan madde hükümlerinin gereğinin yapması icap ettiği, aksi takdirde inceleme elemanlarınca yazılan müeyyideli yazıların yükümlülere bağlayıcı olmayacağı gibi söz konusu maddelerin uygulamada geçerliliğinin de kalmayacağı, kaldı ki, inceleme elemanlarınca yükümlülerin işlemlerinin beş yıllık süre içinde incelenebileceği, öte yandan inceleme

²¹⁵ YILDIZ, Seyfi, ASLANOĞLU, Suphi, *TTK Ve VUK Açısından Ticari Defterler ve Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:162, 2006.

²¹⁶ ÖZDEMİR, Ersin, *Ticari Defterlere Kapanış Tasdiki Yaptırmamanın Hukuki ve Cezai Sonuçları*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:169, 2007.

raporunda, defter ve belgelerin yetkili memurlara ibraz edilmemesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesileceği belirtilip matrahın resen takdirinin önerilmediği, hal böyle olunca Vergi Usul Kanunun mükerrer 355.maddesi ile 358, 359, 360 ve 361.maddeleri hükümleri uygulanmadan yapılan cezai tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle terkin eden Ankara 6. Vergi Mahkemesinin 11.12.1987 gün ve 1987/1047 sayılı kararının bozulması istenmektedir.

İnceleme elemanının defter ve belgelerin ibrazı için yükümlüye gönderdiği yazıda Vergi Usul Kanunu'nun 355, 358, 359, 360 ve 361.maddelerinden söz edilmesi bu maddelerin gereği yapılmadan inceleme yapılamayacağı, tarhiyat önerilemeyeceği şeklinde yorumlanamaz. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 134.maddesine göre vergi incelemesinde amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. 355, 358, 359, 360 ve 361.maddelerde açıklanan müeyyidelerin vergi incelemesi yapılmasıyla doğrudan ilişkisi yoktur. Bu itibarla vergi mahkemesince aksi yönde gerekçeyle tarhiyatın terkinin de isabet bulunmamaktadır.

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri bakmakta yükümlü oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliğinden yapacakları, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunun 20. maddesi 1.fıkrasında da belirtilmiştir. Mahkemece, vergi iadesine hak kazanılıp kazanılmadığı re'sen araştırmak gerekiyorsa, yükümlünün defter ve belgeleri getirtilerek bilirkişi incelemesi yapılmak suretiyle sonucuna göre bir karar verilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, yükümlüce defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemiş olması re'sen takdir sebebidir. Bu durumda VUK 359/2'ye istinaden 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile yargılanmak üzere durum vergi müfettişinin suç raporu ile cumhuriyet savcılığına havale edilir.²¹⁷ Re'sen takdir edilen matrah farkı tutarı üzerinden gelir vergisi, KDV ve geçici vergi tarh edilir. Tarh edilen vergilere ait 3 kat vergi ziyaı cezası hesaplanır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ile alakalı bir kararda davacının talebi şu şekildedir.

Sonuç: Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, kararın bozulmasına karar verildi”.

²¹⁷ BAYKARA, Bekir, *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi Ceza Hukuku*, HUD Yayınları, Aralık, 2008, s.402.

Vergi daireleri defter ve belgeleri incelmek üzere isteyebilecekleri SGK müfettişleri ile farklı resmi kurumlar da defter ve belgeleri incelemek üzere ilgililerden talep edebilirler. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından istenen defter ve belgelere istinaden açılan davaya istinaden örnek kararda şöyledir;

“davacı şirkete, 5510 sayılı kanunun 102. maddesi uyarınca idari ceza verilmesine ilişkin 27.07.2011 günü, 15.246.575 sayılı Silivri Sosyal Güvenlik Merkezi işleme yapılan itirazı reddine dair 08.09.2011 tarihli 16624033 sayılı komisyon kararının iptali istemi ile açılan dava sonucunda, İstanbul 8. İdare Mahkemesi’nce; davacıdan ibrazı talep edilen 2010 yılı yevmiye defterinin kanuni sürede ibraz edilmediği ve mücbir sebebe dayalı mazeret ile beyan etmediği anlaşılan dava konusu işlendiği hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen kararın, hukuka uygun olmadığı ileri sürülerek temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun “kararın bozulması” başlıklı 49.maddesinin 2.fıkrasında; temyiz incelenmesi sonucu Danıştayın a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, b) Hukuka aykırı bir karar verilmesi, c) Usul hükümlerinin uygulamasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozacağı kuralına yer verilmiştir. Bu usul kuralına göre tetkik hakiminin görüşü temyiz istemine konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu, kararın bozulmasını gerektirecek bir sebebin bulunmadığı sonucuna varmıştır.

Sonuç olarak açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine, İstanbul 8. İdare Mahkemesinin 29.06.2012 tarih ve E:2011/1875, K:2012/1491 sayılı kararın ONANMASINA, dosyanın mahkemesine gönderilmesine 2577 sayılı Kanunun 18.06.2014 gün ve 6545 sayılı Kanunla eklenen geçici 8. maddesinin 1. fıkrası ve 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 15 gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 28.11.2017 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.²¹⁸

²¹⁸ DANIŞTAY 15. DAİRESİ, E:2012/8993, K:2017/7011, T:28.11.2017, Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi:15.11.2017.

h) Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;

Ücret, bir işverene tabi belli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para birimi ile temsil edilen menfaatlerdir (193 Sayılı GVK).

İşveren ise, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları doğrultusunda çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir (193 Sayılı GVK Madde 62).

Diğer ücretler ise aşağıdaki gibidir,

Gelir Vergisi Kanunu Madde 64 Diğer Ücretler başlığı altında aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başından geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir. Buna göre;

- Kazançları basit usulde tesbit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar

diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal (içine alma) edilmez.

Gelir Vergisi mükellefleri beyan esasına dayalı sistemde gelirin elde edildiği andan başlamak suretiyle vergilerini tarh ve tahakkuk ettirmek ile yükümlüdürler. Zamanında yerine getirelemeyen bu ödevler Birinci Derece Usulsüzlük Cezası ile cezalandırılır.

i) Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde yani mükellefe tebliğ edilmek şartıyla verilen ikinci 15 günlük ek süre içinde verilmiş olması

Veraset intikal beyannamesi kişinin ölümü gerçekleştiğinde tapu ve şirket hisse devrilerinin gerçekleşmesi için gerekli ve zorunludur. Beyan verilme süresi aşağıdaki gibidir,

Ölüm Türkiye’de meydana gelmiş ise ölüm tarihinden itibaren, mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde 4 aydır, yurtdışında ise 6 ay içerisinde beyan etmek zorundadır aksi takdirde cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalabilirler. Gaiplik halinde ölüm siciline kaydolunduğu tarihi izleyen 1 ay içinde verilir. İvazsız intikallerde ise iktisap edildiği tarihi izleyen 1 ay içerisinde verilir. Ölüm yurt dışında bir memlekette olmuşsa mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde 6 ayda, ölen kişinin bulunduğu ülkede bulunmaları halinde 4 ay, murisin bulunduğu ülke dışında gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş oyunlarının yapıldığı günü takip eden ayın 20’nci günü akşamına kadar verilir.²¹⁹

Ödeme şekli ise;

- Tahakkukundan itibaren 3 yıl boyunca, her sene Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere toplam altı eşit taksitte ödenir.
- Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20’nci günü akşamına kadar ödenir.

Beyanname vermede ek süre;²²⁰

Veraset ve İntikal Vergisi’ne ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır.

Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir zaman verilir. Bu konuda da yukarıdaki hüküm geçerli olur.²²¹

Yukarıda açıklanmış olan durumlar I. derece usulsüzlükleri kapsamında değerlendirilmektedir. Belirtilen bu fiiller yerine getirilmediğinde I. derece Usulsüzlük Cezası uygulanır. Ancak bazı durumlarda tüzel kişilere muafiyetler sağlanmıştır. Bu tüzel kişilere en tipik örnek Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden Muaf tutulmasıdır.²²²

²¹⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.153.

²²⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.153-154.

²²¹ KALINDAMAR, Günseli Zeynep, *Veraset ve İntikal Vergisi Beyanının Uygulanması ve Beyan Etme Süreçleri*, 2017, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gunselizeynepkalindamar/004/> (28.09.17)

²²² 5520 Sayılı KVK 4.bölüm 1.fıkrası,

Bu muafiyet durumunun kaybedilip, kaybedilmemesi ile alakalı Bölge İdare Mahkemesi karar örneği şöyledir;

“2010/1-3, 4-6, 7-9, 10-12. Dönemlerine ait kurum geçici vergi 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmemesi nedeni ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352/1-1. maddesi uyarınca kesilen usulsüzlük cezalarının iptali istemiyle açılan davanın; davacı hakkında düzenlenen 24.08.2010 gün ve VDENR-2010-2201/33 sayılı vergi tekniği raporunda 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 yıllarında yaptığı işlemler nedeniyle muafiyet şartlarını kaybettiği belirtilmiş ise de, bu satışlar sonrası kazanç "fon hesabı"na aktarılmış ve bu gelirlerle kooperatifin amacı doğrultusunda yeni alımlar gerçekleştirilmiş, diğer bir deyişle; kazancın ortaklara dağıtımı ya da buna benzer başka bir amaçla kullanımı söz konusu olmadığı, dolayısıyla, burada davacının hukuka kurumlar vergisi muafiyet şartlarını kaybettiği söylenemeyeceği, aksinin kabulü, kooperatif bünyesinde tutulmaması gereken araç ya da taşınmazların zararına da olsa uhdesinde kalmasını ya da bir şekilde ortaklara devrini netice verir ki, hayatın olağan akışıyla bağdaşmadığı, davacının kurumlar vergisi muafiyet şartlarının ihlali yönünde tereddüte meydan vermeyecek şekilde somut bir tespit bulunmadığından, beyanname verme yükümlülüğü de söz konusu olmadığı, bu durumda, dava konusu usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabulüne ilişkin 21/06/2012 günlü, E:2011/2458, K:2012/2167 sayılı İstanbul 8. Vergi Mahkemesi kararının; yöntem ve yasaya aykırılık taşıdığı iddialarıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45.maddesi uyarınca bozulması, davanın reddi yolunda karar verilmesi isteminden ibarettir.”

“İdare ve Vergi Mahkemeleri tarafından verilen nihai kararların itiraz yolu ile incelenerek bozulabilmeleri 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45.maddesinin atıfta bulunduğu 49.maddesinde öngörülen bozma nedenlerinden birinin varlığına bağlı olup, İstanbul 8. Vergi Mahkemesince verilen 21/06/2012 günlü, E:2011/2458, K:2012/2167 sayılı karar ve dayandığı gerekçe yöntem ve yasa hükümlerine uygunluk taşıdığından itiraz isteminin REDDİ ile anılan kararın ONANMASINA, itiraz aşamasında yapılan yargılama giderlerinin itiraz eden davalı idare üzerinde bırakılmasına, artan posta ücretinin hükmün kesinleşmesinden sonra taraflara iadesine, kararın taraflara tebliği için dosyanın mahkemesine gönderilmesine, kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 15 gün içerisinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'ne karar düzeltme yolu açık olmak üzere 09.01.2013 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.”

Birinci derece usulsüzlük cezası gerektiren bir durumda da mevcut

Danıştay Kararları bulunmaktadır.²²³

²²³ DANIŞTAY 4. Dairesi, Esas No:2012\4508, Karar No:2013\468, İstemin Özeti: Davacı adına, 2008, 2009 ve 2010\1 ila 12'nci dönemlerine ait Ba-Bs formlarını yasal süresi içerisinde vermediği gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. ilgili dönem Ba ve Bs formlarının elektronik ortamda süresinde vermesi gereken davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından davanın reddi gerekirken aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, (...) Vergi Mahkemesinin (...) günlü ve E: (...), K(...) sayılı kararın bozulmasına, 07/02/2013 gününde oyçokluğuyla

2. II. Derece Usulsüzlükler

a) Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342'inci maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;

Belirtildiği üzere veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmesi halinde ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca, süresinde beyanname verilmemesi halinde beyanname verme süresinin sonundan başlayarak iki ay beklenir. Emlak vergisi beyannamesinin bu ek süre içinde verilmesi halinde vergi ziyayı doğmamış sayıldığından vergi ziyası cezası kesilmeyecek, ancak VUK'un 352/II-1'inci maddesi gereğince ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.²²⁴

Veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi beyannamelerinin, VUK'un 342'nci maddesi ve EVK'nın 27'nci maddesinde belirtilen ek sürelerden sonra verilmesi veya hiç verilmemesi halinde ise, 352/I-1'inci madde uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Tablo 7. Veraset ve İntikal Vergisinin Beyan Süreleri

ÖLÜMÜN GERÇEKLEŞTİĞİ YER	MÜKELLEFİN BULUNDUĞU YER	BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ ZAMAN
Türkiye'de	Türkiye'de	Ölüm tarihini izleyen 4 ay içinde
Türkiye'de	Yabancı ülkede	Ölüm tarihini izleyen 6 ay içinde
Yabancı ülkede	Türkiye'de	Ölüm tarihini izleyen 6 ay içinde
Yabancı ülkede	Aynı yabancı ülkede	Ölüm tarihini izleyen 4 ay

karar verildi. Benzer bir karar örneği de yine; T.C DANIŞTAY 4. Dairesi, Esas No:2011/9349, Karar No:2012/8077 elektronik ortamda verilmeyen beyannamele uygulanan usulsüzlük cezası ile ilgilidir.

²²⁴ EDİZDOĞAN, Nihat, ÇELİKKAYA, Ali, TAŞ, Metin. *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2007, s.119.

		inde
Yabancı lkede	Farklı yabancı ülkede	ölüm tarihini izleyen 8 ay inde
Gaiplik halinde	-	Gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi izleyen 1 ay inde

Veraset ve İntikal Vergisine ait mükellefiyetlerde ödeme işlemelerinin yapılması için beyannamenin verilme süresinin son gününden itibaren 15 gün beklenmektedir. Beyanname bu 15 günlük ek sürede verilirse de vergi ziyayı doğmamış olur.²²⁵

b) Ekim ve sayım beyanlarının süresi inde verilmemesi veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;

Vergi Usul Kanunu’nun 243’üncü maddesine göre; zirai işletmeleri Gelir Vergisi Kanunu’nun 54’üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçilerin, her yılın Kasım ayında ekim ve sayım beyanında bulunmaları gerekir.

Aşıda detaylı şekilde belirtilen işletme büyüklüğü ölçütlerinin haricinde “*Aynı Kanunun 53 üncü maddesinde, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği, 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir bierdvere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirileceği, kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu kazançları için beyanname vermeyecekleri hüküm altına alınmıştır.*”

Zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı inde dikkate alınacak ölçüler şunlardır:

- Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde

²²⁵ GELİR İDARESİ BAşKANLIğI, *Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi*, Yayın No:154, 2014.

“1’inci grup: Hububat ziyaretinde ekili arazinin yüz ölçümü toplamı taban arazide 600 kıraç arazide 1200 dönüm.

2’inci grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 300 dönüm;

3’üncü grup: Ayçiçeği ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 600 dönüm;

4’üncü grup: Pamuk ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 300 dönüm;

5’inci grup: Çeltik ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 200 dönüm;

6’ncı grup: Pancar ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 200 dönüm;

7’nci grup: Patates, soğan, sarımsak ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 200 dönüm;

8’inci grup: Çay ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 40 dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç);

9’uncu grup: Tütün ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 200 dönüm;

10’uncu grup: Sebze ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 200 dönüm;

11’inci grup: Sera ve çiçekçilik ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 8 dönüm;

12’inci grup: Kavun ve karpuz ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 300 dönüm;

13’üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 250 dönüm;

14’üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm;

15’inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığına 1500 ağaç;

16’ncı grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 2500 ağaç;

17’inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1250 ağaç;

18’inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 1000 ağaç;

19’ncü grup: Muz ziraatında ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 20 dönüm;

20’inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 1000 ağaç;

21’inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 1000 ağaç;

22'inci grup: Diğer meyve ürün ziraatinde ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 100 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç);

23'üncü grup: Büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (iş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç);

24'üncü grup: Küçükbaş hayvan sayısı 500 adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç);”

➤ Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında:

1' inci grup: “Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;

➤ Denizdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğine (ağ kafes vb.) 500 m²,

➤ İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 600 m²,

2'inci grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metre;

3'üncü grup: Arıcılık ziraatinde kovan sayısı 500 adet;

4'inci grup: İpek böcekçiliği ziraatinde kutu sayısı 500 adet;”²²⁶

Bakanlar Kurulu Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu’nun teklifi üzerine, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için yıllık olmak şartıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar arttırmaya veya kanuni haddenden az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazetede yayımladığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer. Yukarıda belirtilen meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı ile belirtilen işletme büyüklüğü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsü Tarım, Orman ve Maliye Bakanlıkları’nca müştereken tespit olunur.

Götürü gider usulü; Madde 54’de götürü gider usulünde safi zirai kazanç mükellefin beyan edeceği hasılatın götürü olarak hesaplanan gider tutarının indirilmesi suretiyle vergi dairesinde tespit olunur. Götürü gider usulünde hasılat, 56’ncı maddede yazılı (bu maddenin 4 ve 5 numaralı bentlerinde yazılı olanlar hariç) unsurlardan tereküp (birkaç şeyin birleşiminden oluşma) eder.

Bu usulde götürü gider; Vergi Usul Kanunu’nun 45’inci maddesinde yer alan götürü gider emsallerinin mükellefçe beyan edilen hasılatı uygulanması veya

²²⁶ VUK 219 Sayılı Genel Tebliğ Madde 64.

mükellefçe, beyan olunan hasılatın elde edilmesi için yapıldığı bildirilen 57'inci maddede sayılan (bu maddenin 10 numaralı bendinde yazılı olanlar hariç) gerçek giderlerin toplanması, suretiyle tespit olunur. Mükellefler bu usullerden herhangi birisinin kendilerine uygulanmasını seçmekte serbest olup bu seçimi yıllık beyannamelerinde belirtirler. Şu kadar ki, yıllık beyannamelerin verilmesinden sonra mükellefler seçtikleri usulden o yıl için dönmezler. Yıllık beynamede götürü gider usullerinden hangisinin seçildiği belirtilmediği takdirde mükellef birinci usulü seçmiş sayılır. Götürü giderlerin yukarıki 1 numaralı bende göre tespiti halinde; teşvik edilmek ve beynamede gösterilmek şartıyla, zirai faaliyette kullanılan arazi ve binalarla ilgili kiralar, ayni vergi, resim ve harçlarla işletme için alınan ve işletmeye harcanan borç paraların faizleri hasılatıdan ayrıca ve gerçek miktarları üzerinden indirilir (2454 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle fıkra kaldırılmıştır.) (2361 sayılı kanunun 38'inci maddesiyle fıkra kaldırılmıştır.) (2361 sayılı Kanunun 38'inci maddesiyle eklenen fıkra). Gerçek kazanç usulünde götürü gider usulüne geçen çiftlerin önceki yıllardan devreden ürünlerinin satış hasılatına götürü gider uygulanmaz. Bir evvelki yıldan devreden ürünlerin maliyet bedelleri ve satıldığı yıl yapılan gerçek giderler, teşvik edilmek ve beynamede gösterilmek şartıyla bu ürünlere isabet eden satış hasılatından indirilir ve bu suretle bulunan safi kazanç matraha eklenir.

Yukarıdaki işletme büyüklüklerine istinaden belirtilen süre içerisinde beyanda bulunmayan veya beyanda bulunmakla birlikte 243'üncü maddede yazılı bilgileri kapsayacak şekilde beyanda bulunmayan çiftçilere VUK'un 352/II-2'nci maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.²²⁷

c) Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması

Vergi kanunları'na göre bildirimde bulunma yükümlülüğü olanların bu yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemeleri halinde, bunlara 352/II-4'üncü madde uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu madde kapsamında bildirildiği üzere vergi beyanları, bildirimler, evrak ve vesikaların belli şekil ve muhteviyatına ekleri ile diğer yükümlülükler uymamış olması ikinci derece usulsüzlük kapsamında

²²⁷ BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s.88.

değerlendirilir. Ancak işe başlamanın süresinde bildirilmemesi birinci derece usulsüzlük fiili olarak sayıldığından II'nci derece usulsüzlük haricinde tutulmuştur.²²⁸

d) Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;

Vergi karnesi almak zorunda olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 247'nci maddesinde belirtilmiştir. Bunlardan Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirimlerden faydalanmak isteyenler ile GVK'nın 2'nci maddesinde yazılı kazanç ve iratları elde edenlerin vergi karnesi alma zorunluluğu 206 nolu VUK Genel Tebliği ile kaldırılmıştır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer ücret (4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önce götürü ücret) kapsamında vergilendirilenlerin karne almaları ve işe başlama veya değişikliği bir ay içinde karnelerine işletmeleri gerekmektedir.²²⁹

Karne alma zorunluluğu bulunan diğer ücretlilerin, bu karneyi işe başladıkları tarihten itibaren 45 gün (247'nci maddede belirtilen süre bir ay ve bu maddeye göre ceza kesilebilmesi için bu süreden itibaren 15 gün geçmesi gerektiğinden toplam 45 gün) içinde almamaları halinde, bunlara 352/II-5'inci madde uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

e) Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;

Tasdiki zorunlu olan defterlerin tasdik süresi, Vergi Usul Kanunu'nun 221'inci maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddede belirtilen sürelerin sonundan başlayarak bir ay içinde tasdik yaptırılması halinde, 352/II-6'ncı madde uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

f) Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması(bknz; Tablo 3.5);

Düzenlenmesi zorunlu beyanname, belge ve benzeri evraktaki geçerlik şartı olmayan bilgi veya unsurların eksikliği, ebatlara uyulmamış olması, istenen bildirimin

²²⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.155.

²²⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.156.

verilmemesi gibi şekli aykırılıklar aksine hüküm bulunmadıkça, 352/II-7'nci madde uyarınca ikinci derece usulsüzlük kapsamında değerlendirilmektedir.

Beyannamelerde yer alması gereken, mükellefin adresine veya kimliğine ilişkin bilgilerde eksiklik bulunması bu kapsamda değerlendirilir. Bastırılan faturalarda her bir örneğe kaçınıcı örnek olduğu yazılmamış olması da usulsüzlükten sayılır.²³⁰

Ancak bu usulsüzlüklerden bazıları diğer maddelerde daha ağır cezayla yaptırıma bağlanmıştır. Örneğin belge basımıyla ilgili görevlerini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 353'üncü maddenin 8 numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Diğer yandan geçerlik şartı olan unsurların eksikliği nedeniyle idarece özel usulsüzlük sayılan fiiller, yargı tarafından bu bent kapsamında değerlendirilebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 230'uncu maddesinde faturanın ihtiva etmesi gereken asgari bilgiler belirtilmiştir. Bu bilgilerin eksikliği faturayı geçersiz kılmaz. Bu nedenle zorunlu unsurlarında eksiklik bulunan bir faturanın (örneğin fiyat ve bedelin yazılmaması gibi) hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.²³¹

Bu bent uyarınca kesilecek usulsüzlük cezasında, tespit adedine göre mi, yoksa tespit edilen usulsüzlük adedine göre mi uygulanacağı tartışma konusudur. Ancak tespit edilen usulsüzlük adedine göre ceza uygulanması, beyannamede yer alması gereken birden fazla bilginin eksik olması veya birden fazla faturada şekli hususlara uyulmamış olması hallerinde olduğu gibi, bu cezanın çok ağır bir şekilde uygulanması sonucunu doğuracaktır. Kanun Koyucunun amacının da bu olmadığı söylenebilir. Bu doğrultuda, VUK m.352/II-7'ye göre ceza uygulanırken ceza tutarının hesaplanmasında belge adedinin değil, tespit adedinin dikkate alınması gerekir. Beyannamelerde yer alması gereken, mükellefin adresine veya kimliğine ilişkin bilgilerde eksiklik bulunması bu kapsamda değerlendirilir. Bastırılan faturalarda her bir örneğe kaçınıcı örnek olduğu yazılmamış olması da bu nevi usulsüzlükten sayılır.²³²

²³⁰ CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.262.

²³¹ CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.263.

²³² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.157.

g) Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi;

Muhasebe sistemi evrağa dayalı bir sistemdir. Muhasebesel faaliyetler yürütülürken yapılan tüm işlemlerin mevcut yasa ve belgelere dayandırılması gerekmektedir. Yapılan muhasebe kayıtlarının dayanağı olan evraklar ve vesikalar yetkili kişilerin talebi doğrultusunda ibraz edilmek üzere şirket merkezinde veya ivedilikte ibraz edilebilecek ortamlarda muhafaza edilmelidir.

Özel usulsüzlük cezası gerektirmeyen, kayıtların geçerliliği açısından ihtiyaç olan bazı belgelerin bulunmaması veya bulunmasına rağmen ibraz edilmemesi bu bent kapsamında ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.²³³

Yukarıda açıklanmış olan durumlar II. derece usulsüzlükleri kapsamında değerlendirilmektedir.

3. Genel Usulsüzlük Kabahatlerinin Cezaları;

Genel usulsüzlük cezaları VUK'a bağlı cetvelde yer almaktadır. Usulsüzlük fiilinin re'sen takdiri gerektirmesi durumunda cezalar **iki kat** uygulanmaktadır.

Cezalar, filler ve mükellef grupları itibariyle farklılaştırılmıştır;

Tablo 8. Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel (VUK. 476 nolu Tebliğ, 1.1.2018)

Mükellef Grupları	I. Derece Usulsüzlük Ceza Tutarı	II. Derece Usulsüzlük Ceza Tutarı
1.Sermaye şirketleri	148,- TL	80,- TL
2.Sermaye şirketleri dışında kalan I.sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	90,- TL	45,- TL
3.II.sınıf tüccarlar	45,- TL	21,- TL
4.Yukarıdakiler dışında	21,- TL	12,- TL

²³³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.157-158.

kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar		
5.Kazancı basit usulde tespit edilenler	12,- TL	5,70- TL
6.Gelir vergisinden muaf esnaf	5,70- TL	3,20-TL

B. Özel Usulsüzlük Kabahat ve Cezaları

Özel Usulsüzlük Kabahatı ve Cezaları genel olarak fatura, fiş gibi belgelerin verilmemesi veya alınmaması, hesap planı ve muhasebe standartlarına uyulmaması gibi suçlardır. Özel usulsüzlük kabahatlerinin cezaları genel usulsüzlüklere göre daha ağırdır (VUK. Md. 353).²³⁴

- Verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek tutardan farklı tutarlara yer verilmesi durumunda; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 TL liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken tutarların veya tutar farkının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.²³⁵

²³⁴ BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s.89.

²³⁵ DANIŞTAY 4. DAİRESİ, Esas no:2013/1159, Karar no: 2013/4177, Davacı şirket nezdinde düzenlenen tutanakla 32 müşterisine yemek hizmeti verdiği halde ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlemediği ve 40 müşterisine yemek ve içecek hizmeti verdiği halde 28 adet adisyon fişi düzenlemediği tespit edildiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/2'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. 213 sayılı Kanun 353. Maddesinin ikinci bendindeki 'her bir belge için' ifadesinin belge sayısına işaret ettiğinden, her bir tespit için her bir belge nevine ilişkin olarak anılan maddede belirtilen sınırlar dahilinde ve Vergi Usul Kanunu'nun kanıt değeri tanıdığı şirket ortağı nezdinde çekincesiz imzalanan ve belge düzenlenmeyen mükellef sayısı ile satış bedellerinin tespitini de içeren tutanağa dayanılarak kesilen cezada hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Nitekim; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 28.9.2011 günlü E:2010/579, K:2011/522 sayılı kararı da bu yöndedir. Bu durum karşısında aksi yönde verilen Mahkeme kararının bozulması gerektiği sonucunda ulaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle davalı İdarenin kararın düzeltilmesi isteminin kabulüyle,

Bir takvim yılı içinde her bir belgeye ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 TL lirayı geçemez.²³⁶

2005 yılında e-beyanname ile elektronik olarak beyan sistemine geçildiğinden bu yana e-fatura ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı 421 numaralı VUK Genel Tebliği'nin 5.4 bölümünde e-fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır ifadesi yer almaktaydı. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 4.4.2015 tarihli ve 29316 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 448 sayılı Tebliğ ile 421 sayılı tebliğin “ elektronik fatura uygulamasını kullanma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.” bölümü 4.4.2015 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırdı.

Bu hükme göre, elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde, kâğıt fatura düzenleyen mükellefin bu faturası yok sayılmayacak, ancak tebliğ ile getirilen zorunluluğa uymadığı için;

- -Birinci sınıf tüccarlar için 1.300-TL,
- -İkinci sınıf tüccarlar için 660-TL.

Özel usulsüzlük cezası kesilecek, özel usulsüzlük cezası kesilen mükellef, idarece getirilen zorunluluğu yerine getirmez ise kendisine süre verilecek, bu süre içinde de zorunluluğu yerine getirmez ise özel usulsüzlük cezası bir kat artırımlı uygulanacaktır.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesine göre; 200 TL'den az olmamak kaydıyla düzenlenmemiş kabul edilen fatura tutarının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası uygulanır. Bundan dolayı kesilen özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde ise 106.000 TL'yi aşamaz. Ve E-fatura uygulaması kapsamında, E-

(...) Vergi Mahkemesinin (...) günlü ve E: (...), K: (...) sayılı kararının, ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlememe nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının bozulmasına, 05/06/2013 günü oyçokluğuyla karar verildi.

²³⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri Suçları)*, s.178.

fatura alması gerekirken kâğıt fatura kabul eden mükelleflerin, ilgili vergi kanunun hükümleri gereği bahsi olan KDV'yi indirim konusu yapamayacaklar ve kâğıt faturada yer alan tutarı gider olarak yazamayacaklardır. E- fatura ve E-defter uygulamasına aykırı davranışlar halinde VUK ve TTK açısından uygulanacak yaptırımlar da yasal dayanakları itibariyle aşağıdaki tabloda yer almaktadır.²³⁷

Özel usulsüzlük kabahati teşkil eden eylemlerin ilk bölümü VUK'un 353. maddesinin 1. fıkrasına göre; verilmesi ve alınması gereken fatura, müstahsil makbuzu, gider pusulası ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek tutardan farklı tutarlara yer verilmesi şeklindedir. Ayrıca, belge alma zorunluluğuna uymayan kişiler hakkında özel usulsüzlük cezası kesilir. Her iki taraf, kendi eyleminden dolayı diğer eylem için ayrı olarak cezalandırılır.

VUK'un 232.maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler;

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- Serbet meslek erbablarına,
- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- Vergiden muaf esnafa,

Yaptıkları satış veya işler için fatura vermek ve bunlardan fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Fatura kesme ve düzenleme sınırı 2018 yılı için 1.000 TL'dir.²³⁸

Kabahat olarak belirtilen diğer bir fiil ise; düzenlenen belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesidir.²³⁹

VUK'un 353. maddesinin 2. fıkrasına göre özel usulsüzlük kabahatini oluşturan eylemler ise; 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 olan belgelerin; düzenlenmemesi,

²³⁷ ACAR, Ali, Şeref, DÜNDAR, Mustafa, E-defter ve E-Fatura Uygulaması, 2013. <http://ardenetim.com/ardenetim-haberler/10/e--defter-ve-e-fatura-uygulamasi> (28.8.2017).

²³⁸ www.muhasabetr.com.tr/fatura-kesme-siniri, Erişim Tarihi:07/04/2018.

²³⁹ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.131.

kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı tutarlara yer verilmesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesidir.

VUK'un 353/3 maddesinde; nihai tüketiciler suçun faili olabilmektedir. Bu bent gereğince ceza kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şartıdır.

VUK'un 353.maddesinin 1. fıkrasının 1. bendine göre; verilmesi ve alınması icabeden faturanın verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde 2018 takvim yılı için en fazla 120.000-TL özel usulsüzlük cezası kesilecek olup, 2. bentte yazılı sevk irsaliyesi için de ayrı olarak 120.000-TL'lik üst sınır uygulanacaktır. Dolayısıyla, bir takvim yılı içinde her iki belge türü için kesilebilecek toplam üst sınır $120.000 + 120.000 = 240.000$ -TL olacaktır.²⁴⁰

Bununla birlikte, bir mükellefin VUK'un mükerrer 355. maddesinin 4. fıkrasına göre; tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymaması halinde bu fiillerinden dolayı bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 2018 yılı için 1.200.000-TL'yi geçmeyecektir. Aynı mükellefin hem fatura alıp vermeme, hem irsaliye düzenlememe hem de tahsilat ve ödemelerini banka üzerinden yapmama fiillerini aynı takvim yılı içerisinde gerçekleştirmesi halinde, o yıl için kesilebilecek maksimum özel usulsüzlük cezaları belirlenirken, bu üç fiil için belirlenen azami hadler ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, belirtilen mükellefe yukarıda sayılan farklı fiillerinden dolayı bir takvim yılı içinde en fazla 120.000 -TL + 120.000 -TL + $1.200.000$ -TL = $1.440.000$ -TL özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.²⁴¹

²⁴⁰ DANIŞTAY 9. DAİRE, E:2004/1812, K:2005/2489, T:28.09.2005, "Ağır kusur ve özel usulsüzlük cezalarının terkinin istemine ilişkin, şirket ortaklarına borç para vererek finansman hizmeti sağlanmasının anılan kanun kapsamında ticari faaliyet olduğu bu işleminden dolayı fatura düzenlenmesi ve kdv tahsil edilmesi gerektiği" yönünde kararı, DANIŞTAY 9. DAİRE, E:2007/4939, K:2009/5111, K.T:21.12.2009, "Satış faturalarının satış tarihinden itibaren yedi gün içinde düzenlenmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasının onanmasına" ilişkin kararı, Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi: 15.03.2018.

²⁴¹ DANIŞTAY 9. DAİRE, E:2010/1777, K:2011/393, T: 16.02.2011, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihait tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000 TL'yi aşan (2018 yılı için bu rakam 7.000 TL) tahsilat ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla kullanılarak yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunludur. Davacının bu yönde bir işlemi tespit edilmeden, ortaklar ile şirket arasında yapılan tahsilat ve ödeme işlemlerinin banka ve benzeri finans

- “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 tutarlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespit edilmesi durumunda, her bir belge için 240 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.”

Fakat, her bir belgeye ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 TL, bir takvim yılı içinde ise 120.000 TL aşamaz.

Ödeme kaydedici cihazlar, 3100 sayılı Kanun’a göre, “birinci ve ikinci sınıf tacirleri tarafından kullanılması zorunlu kılınmıştır. İşletmelerin, perakende satışına başladığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde yazarkasayı satın almaları mecburidir. Mükellefler aldıkları yazar kasanın alış faturasını düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde bağlı bulunduğu vergi dairesinde kaydettirmelidir. Ödeme kaydedici cihazı kaydettirme işlemi cihazı satan firmalar tarafından yapılmaktadır.”²⁴²Ödeme kaydedici cihaz kullanılması önemi; VUK’a göre fatura kesme zorunluluğu olamayan tacirler bu cihazlar aracılığıyla fişleri belgelendirmektedir. Satış tutarlarını alan X raporları aracılığıyla öğrenen tacirler, gün sonu aldıkları Z raporlar ile gün boyunca yaptıkları satış tutarlarına ulaşmakta, ay sonu aldıkları Z raporlar ile de aylık satış tutarları toplamına ulaşılmaktadır. X ve Z raporlarının mali bir değeri ve zorunluluğu olmamasına rağmen tacirler açısından bilgi verme amaçlıdır.”²⁴³

2018 yılı için ödeme kaydedici cihazını almamaları durumunda mükelleflere VUK. 353/8. maddesine göre “900 TL özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Cihazı alan, belirtilen 15 günlük süre içinde vergi dairesine kaydını yaptıran fakat cihaza ait levhayı

kurumları ile yapılmadığı gerekçesi ile kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet olmadığından” davanın kabulü gerekir, Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi: 15.03.2018.

²⁴² DANIŞTAY 7. DAİRE, E:2000/6548, K:2002/632, T: 14.02.2002, “Ceza kesme işlemine hukuki dayanak olarak alınan tebliğlerde yer alan düzenlemelerden, ödeme kaydedici cihazı satışı yapan davacıya isnat edilen eylemin, alıcının kayıtlı olduğu vergi dairesine bildirmemek olduğu anlaşılmakta cezanın onanması” yönünde karar gerekir, Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi: 15.03.2018.

²⁴³ ESAS BAĞIMSIZ DENETİM SMMM, *Ödeme Kaydedici Cihazlar Hakkında Bilinmesi Gerekenler*, <http://esasdenetim.com/index.php?p=bilgiler&d=51> (12.01.2018).

almayan veya yazar kasa fişinde eksik bilgi olduğu tespit edilen²⁴⁴ mükelleflere ise VUK uyarında birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katı tutarındaki ceza kesilmektedir. Ayrıca ödeme kaydedici cihazın kullanılmaması durumunda ya da gerçeğe aykırı düzenlenmesi durumunda VUK'un 353/2 maddesine göre 240 TL²⁴⁵ özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.”²⁴⁶

2014 yılında 29081 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan VUK 426 sıra nolu genel tebliğ değişikliği ile yeni nesil ödeme kaydedici cihazları da alımından itibaren 15 gün içinde vergi dairesine kaydettirerek levhalarını işletmelerine asmak zorundadır. Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar EFT ve POS cihazını ortak bünyesinde barındırmakta ve kullanım kolaylığı sağlamaktadır. Perakende teslim işlerinde ve hizmetlerinde faaliyet gösteren mükellefler VUK’a göre fatura vermek zorunda olmadıkları mal satışlarının veya hizmetlerinin belgelendirilmesinde yeni nesil ödeme kaydedici cihazlarının kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Ayrıca bu cihazlar için mükelleflere %100 amaortisman ayırma imkanı vermiştir.²⁴⁷

Örnek olay; Ankara Yıldırım Beyazıt Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, Kristal Un ve Unlu Gıda Mamüllerine açılan davanın Danıştay 4. Dairesi kararı;

Esas No:2001/657 Karar No: 2001/1510 nolu dosyada mevcut 1.4.2000 günlü tutanakla davacı şirketin üç ayrı müşteriye yapılan ekmek satışları için ödeme kaydedici cihaz fişi vermediği tespit edilerek her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Ankara 6. Vergi Mahkemesi 19.9.2000 günlü ve E: 2000/214, K: 2000/486 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 4108 sayılı kanunla değişik 2'nci fıkrasında; perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi gibi belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının tespiti halinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceğinin öngörüldüğü, maddede her bir belge için özel usulsüzlük cezası

²⁴⁴ DANIŞTAY 9. DAİRE, E:1996/3246, K:1997/4300, K.T: 23.12.1997, “Vergi dairesi müdürlüğünün ödeme kaydedici cihaza ait kayıt ve tasdik işlemini yapmadan önce, örnek örnek fişin öngörülen şartlara uygun olmadığını tespit ettiği halde, bir uyarı yapmadan yükümlü şirkete ait ödeme kaydedici cihaza levha verildiğini anlaşılması nedeniyle satışların belgelendirilmesinde kullanılmayan örnek fişteki adres noksanlığından dolayı kesilen birinci derece usulsüzlük cezasının kabulü” gerekir, Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi 10.04.2018.

²⁴⁵ VERGİNİT, 2017, <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-3.aspx> (12.01.2018).

²⁴⁶ BARLAK, Ahmet, 2015, <http://www.ahmetbarlak.com/forum/printthread.php?tid=464> (12.01.2018).

²⁴⁷ VERGİNİT, 2014, <http://www.verginet.net/Dokumanlar/2014/437-SIRA-NO-LU-VUK-TEBLIGI.pdf> (12.01.2018).

kesileceği şeklinde yapılan düzenlemenin belge nev'ini belirlemek için yapıldığı, aynı nev'idan belgenin düzenlenmediğinin tespiti halinde tespit sayısının esas alınması gerektiği, tek tespite dayalı işlem için tespit sayısı esas alınarak ceza kesilmesi gerekirken ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kısmen kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğünün itirazı üzerine Ankara Bölge İdare Mahkemesi 16.11.2000 günlü ve E: 2000/554, K:2000/556 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceğinin öngörüldüğü, daha sonraki bentde her bir belge nev'ine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı yönünden her bir tespite dayalı olarak tavan sınırlaması getirildiği, olayda olduğu gibi denetim sırasında birden fazla sayıdaki belge düzenine uyulmama eyleminin ayrı ayrı tesbiti halinde ancak ayrı ayrı ceza kesilebileceği yorumunun getirilmesinin uygun olmadığı, belge düzenine uyulmaması nedeniyle ayrı ayrı kesilen özel usulsüzlük cezalarında kanuna aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle mahkeme kararı bozulmuştur. Bu kararın 2577 sayılı İdare Yargılama Usulü Kanunu'nun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Ankara 6. Vergi Mahkemesinin, tek bir tespit bulunduğn için, düzenlenmeyen belge sayısına göre ceza miktarının belirlenmesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin iki numaralı bendine aykırı olduğu gerekçesiyle dava konusu özel usulsüzlük cezasını değışiklikle onayan kararı, Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nce, anılan maddede, düzenlenmesi zorunlu belgelerin düzenlenmediğinin tespiti halinde, her bir belge için 30,000,000.- lira özel usulsüzlük cezası kesileceğı öngörüldükten sonra, ikinci fıkrada her belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı yönünden her bir tespite dayalı olarak tavan sınırlaması getirildiğı, ayrı ayrı tespit yapılp ayrı ayrı ceza kesilmesi gerektiğı şeklindeki yorumun pratik ve eyleme uygun bir uygulama olmadığı gerekçesiyle bozulmuş ve dava konusu cezanın aynen onanmasına karar verilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 353'üncü maddesinin 4108 Sayılı Yasa ile değışik 2 numaralı 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 düzenleme zorunluluğı getirilen belgelerin

düzenlenmediğinin tespiti halinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği açıklanmış olup, buna göre tek bir yoklama tutanağıyla üç ayrı belgenin düzenlenmediğinin belirlenmesi halinde, üç ayrı tespit yapıldığından söz edilemeyeceğinden, aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmemesine ilişkin tek bir tespit bulunmasına rağmen üç ayrı özel usulsüzlük cezasının toplamı üzerinden kesilen cezanın onanmasında yasaya uyarlık bulunmamaktadır.

Bu nedenle, Ankara Bölge İdare Mahkemesinin 16.11.2000 günlü ve E: 2000/554 K:2000/556 sayılı kararı, yürürlükteki hukuka aykırı bulunduğundan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

- 7.000,-TL'yi aşan tutarları banka vb. finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgeler ile tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza miktarı 1.200.000,-TL'yi geçemez.

VUK'nun 459 Sıra Nolu Genel Tebliğine tevsik zorunluluğu bakımından bu zorunluluk kapsamında olanların, kendi aralarında yaptıkları ticari faaliyete istinaden veya bu kapsam dışında olmayanlarada yapılan ticari işlemlerde 7.000 TL'yi aşan her türlü tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar vasıtasıyla yapmaları ve bu tahsilatın ödemeleri söz konusu belgelerle tevsik etmeleri zorunludur.²⁴⁸

Bu tebliğ kapsamında kurum ve kuruluşlar ile vergi mükellefleri olan ve vergi mükellefi olmayanlar arasında gerçekleştirilen ticari iş ve işlemler neticesinde aynı gün içerisinde farklı işlemler dahi olsa 7.000 TL'ye aşan tüm tutarlar aracı finansal kurumlar aracılığıyla tediye ve tahsil olunur. Vergi Usul Kanunun 459 Sıra Nolu Genel Tebliği Madde 4.2 yer alan tevsik kapsamında bulunmayan işlemler şöyledir,

- 10/12/2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanununda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bunlara ait döner sermaye işletmelerinin işlemlerine konu tahsilatı ve ödemelerin,
- 06/12/2012 tarihli 6362 sayılı sermaye piyasası kanununda tanımlanan sermaye piyasası aracı kurumlarında yapılan işlemlere konu tahsilat ve ödemelerin,

²⁴⁸ VUK 459 Sıra Nolu Tebliğ, Erişim Tarihi: 7/04/2018.

- 11/08/1989 tarihli ve 20249 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 89/14391 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı kararda yetkili döviz müesseselerinin yapacakları döviz alım satım işlemlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- Tapu sicil müdürlüklerinde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,
- Noterlerde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemelerin,
- 5018 sayılı kanunda yer alan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ile bunların teşkil ettileri birlikler, kanunla kurulan diğer kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan ve yahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafında yapılan ihale işlemlerine ilişkin yatırılması gereken teminat tutarlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.²⁴⁹
- Bilgi Verme ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmaması; VUK’un mükerrer 355. maddesinde özel usulsüzlük cezasıyla yaptırıma bağlanan eylemlerin genel olarak bilgi verme yükümlülüğüne uymaması durumunda ortaya çıkmaktadır. VUK’un 86, 148, 149, 150, 256, 257 ve mükerrer 257. maddelerinde mükellefler için belli dönemlerde ya da vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir.

Ceza kesilmesi için; bilgi ve ibraz yükümlülüklerinin yerine getirilmesi adına yapılacak tebliğlerde bilgi verilmesi için belirtilen sürede cevap verilmemesi, eksik veya hatalı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için belirtilen süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda Kanunda belirtilen ceza hükümlerinin uygulanması ilgililere yazılı olarak bildirilmesi zorunludur.

- 232’nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara

²⁴⁹ VUK 459 Sıra Nolu Tebliğ Erişim Tarihi: 7/04/2018.

bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Çünkü bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer,

- Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 240 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK'un Madde 253'te belirtildiği gibi defter kayıt ve belgeler ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile ibraz etmeye mecburdurlar. Defter tutma mecburiyetinde olmayanlar ise, aldıkları belgeleri tarih sırasına göre yine beş yıl süre ile saklamak ve ilgililerin talebi doğrultusunda ibraz etmek ile yükümlüdürler, saklama yükümlülüğü TTK (Madde 82/1) göre 10 yıldır.²⁵⁰

- Bu Kanuna göre belirlenen 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 uymayanlara 5.700 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK'un 9. bölümü tutulacak defterlerin kayıt ve nizamına ilişkindir buna göre;

- Defterler ve kayıtlar Türkçe tutulur,
- Kayıt ve belgelerde Türk Para Birimi kullanılır,
- Yevmiye defterindeki hata ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilir,
- Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunmaz bir hale getirmek yasaktır,

²⁵⁰ UĞUR, ELİBOL, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, s.67.

- Günlük kasa defteri parakende satış hasılat defteri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kayıt edilir,
- Bu Kanunun 8'inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 10.000.000 (290 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.
- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 900 TL özel usulsüzlük cezası kesilir (Ek cümle: 23/7/2010-6009/11 md.). Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 114.000 TL (180.000 TL)'yi aşamaz.

Son genel nüfus sayımına göre nüfusu 5.000 veya daha az olan yerlerde bulunan matbaa işletmecileri bastıkları belgeler için örneği tebliğde bulunan formu (ek:1) kayıt ortamında; bastıkları belgeleri ilgili yükümlüye teslim ettikleri ayı takip eden ayın 15 günü akşamına kadar ilgili kuruma verecekler, 4 nüsha düzenlenen bu belgelerin kendilerinde kalan nüshasını düzenleme tarihinden itibaren 5 yıl süre içerisinde muhafaza ve saklama zorundadırlar,

- 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 1.200 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

VUK 4 sıra nolu genel tebliğine göre; "Kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığınca belirlenen vergi kimlik numarasını iş ve işlemlerinde defter kayıt ve belgelerinde kullanmak ile yükümlüdürler".²⁵¹

- Bu Kanununun 127'nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 900 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

²⁵¹ Resmi Gazete 27588, Resmi Gazete Tarihi 22/05/2010 Erişim Tarihi: 7/04/2018

Bu kanun kapsamında vergi denetim elemanları vergi denetim müfettişleri tarafından denetim ile kontrol maksadıyla otoban giriş ve çıkışlarında ve yahut farklı denetim alanlarında bu denetimi yapmaya yetkililer tarafından araçların durdurulması ve belge kontrolü yapılamamasına sebebiyet verilmesi durumunda 900 TL özel usulsüzlük cezası düzenlenir.

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

- Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.²⁵²

Görüldüğü üzere modern Türk Vergi Sisteminde vergi toplamada etkin bir sistem oluşturmak için, belirli yaptırımlar getirilmiştir. Bu yaptırımlar çerçevesinde cezalar uygulanmaktadır. Uygulanan bu cezalar kimi zaman ceza sorumlusunun yükümlüğünü zamanında yerinde getirmemesi ile de sonuçlanabilmektedir. Bu gibi durumlarda kanun koyucu tarh ve tebliğ edilen cezaların niteliğine göre gecikme zammı veya gecikme faizi uygulamaktadır. Aşağıda gecikme zammı (GZ) ile gecikme faizi (GF) arasındaki ilişkiyi irdelemek faydalı olacaktır.

C. Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi

Gecikme faizi Vergi Usul Kanunu'nun 112/3. maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

²⁵² GİB. <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (26.09.2017).

Gecikme Zammı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. madesine göre, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanır.²⁵³

GEÇİKME FAİZİ	GEÇİKME ZAMMI
- VUK md.112'de düzenlenmiştir.	- AATUHK md.51'de düzenlenmiştir.
- İkmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergiler için uygulanır.	- Kesinleşmiş kamu alacakları için uygulanır.
- Vergilerin normal vade tarihlerinden, tarhiyatın tahakkuk ettiği tarihe kadar, dava açılması durumunda ise VM kararının idareye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süreler için gecikme faizi hesaplanır.	- Vadenin dolduğu tarihten, ödemenin yapıldığı güne kadar geçen süreler için gecikme zammı hesaplanır (Süre, vadenin dolduğu günü takip eden gün başlar, ödemenin yapıldığı gün de bu süreye dahildir. Bkz. 430 nolu Tahsilat Genel Tebliği).
- Gecikme faizi aylık olarak hesaplanır, ay kesirleri dikkate alınmaz.	- Gecikme zammı, gecikilen her ay için aylık hesaplanır, ay kesirleri için de günlük olarak hesaplanır.
- Cezalar için gecikme faizi hesaplanmaz.	- Vadesinde ödenmeyen VERGİ ZİYAI CEZASI için gecikme zammı uygulanır. Diğer cezalar için gecikme zammı uygulanmaz.

254

Gecikme zammı ile gecikme faizi arasındaki bazı farklılıkları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz,²⁵⁵

- Gecikme zammı (GZ) ve gecikme faizi (GF) hesabında kullanılan oranlar aynıdır.
- İkmalen, re'sen ya da idarece tarhiyatlarda vergi ne zaman tahakkuk eder?

²⁵³ DOĞRUSÖZ, Bumin, Gecikme Faizi - Gecikme Zammı Karmaşası, 2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/gecikme-faizi-gecikme-zammi-karmasasi/25916> (4.11.2017).

²⁵⁴ <https://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=549>, (04.11.2017).

²⁵⁵ MUHASEBEX, Gecikme Zammı ile Gecikme Faizi Arasındaki Farklar, 2015, <http://www.muhassebex.com/zammi-faizi-farklar>, (04.11.2017).

- Tarhiyat dava konusu edilmemişse, dava açma süresinin sona ermesiyle (30. gün sonunda) vergi tahakkuk etmiş olur.
- Tarhiyat için, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulmuş ve uzlaşma sağlanmışsa, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihte vergi tahakkuk etmiş olur.
- Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, TÖ uzlaşma tutanağının imzalandığı gün vergi tahakkuk etmiş olur.
- Tarhiyat dava konusu edilmişse ve dava olumsuz sonuçlanmışsa, mahkeme kararı üzerine düzenlenen 2 nolu ihbarnamenin tebliğ edildiği gün vergi tahakkuk etmiş sayılır.

Yukarıdaki dört halde de tahakkuk tarihinden sonra 1 aylık ödeme süresi başlar. 1 aylık sürenin son günü vade tarihidir.

- Tahakkuk eden verginin ödeme süresi içinde gecikme faizi, gecikme zammı hesaplanmaz.
- İhtirazi kayıtla verilen beyannamelerde tahakkuk eden verginin, Vergi Mahkemesinde kaldırılması, ancak Danıştay'da onanması halinde gecikme faizi vergi mahkemesi kararına göre iade alınan, ancak üst mahkeme (Danıştay / BİM) kararı uyarınca ödenmesi gereken vergilerde, VUK 112/5 uyarınca, vergilerin iade tarihinden üst mahkeme kararının idareye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için AATUHK'na göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır. Ay kesirleri için faiz hesaplanmaz. Paranın iade alınmaması halinde 1 senelik zaman aşımı (VUK 120. md) söz konusu olup olmayacağı tartışmalıdır. Bu nedenle, paranın önce iade alınıp, daha sonra faiz riski oluşmaması bakımından VUK 112'ye göre yatırılması tavsiye olunabilir.

II. USULSÜZLÜK KABAHAHLERİNDE ÖZEL DURUMLAR

Vergi Usul Kanunu 351'nci madde, 352'nci madde ve 353'ncü maddeleri bakımından kabahatin nasıl ortaya çıktığı, failin bir kişi mi yoksa en az kişi mi olduğu veya kabahatin niteliği açısından önem arz etmektedir. Bahsedilen durumların oluşması

durumunda kabahatin ceza-i karşılığında artırma söz konusu olabileceği gibi birden çok kişiye de ceza uygulaması yapılabilir.

A. İştirak

Kabahate İştirak, “en az iki kişinin normda belirtilen tipilik unsurlarını meydana getiren hareketi birlikte yapması söz konusudur.”²⁵⁶

İdari nitelikte yer alan vergi suçları durumundan ise herhangi bir değişiklik söz konusu olmamıştır. Çünkü VUK'un 344/2 maddesinde yer verilen hüküm dışında, bu suçlara iştirak edilmesi halinde öngörülen bir hükme rastlanılmamaktadır. VUK' un 344/2 maddesine göre; VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda bu eylemlere iştirak edenler için bir kat oranında vergi ziyayı cezası uygulanır. Buradaki kabahatlere iştirak edenler için kabahatli sıfatıyla vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Bu yönden ele alındığında iştirak kabahatinin vergi ziyayı suç olarak tüm fiilleri kapsamadığı ayrıca usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri açısından da ele alınmadığı ifade edilebilir.²⁵⁷

İştirak tanımı gereği, birden fazla kişinin birleşerek kabahati işlemesini ifade etmektedir. Buna göre; kabahatin gerçek faili (asıl fail) asıl fiili işlemiş olan kişidir. Feri faillere ise asıl failin işlemiş olduğu kabahat ile ilgisi olup, bunu teşvik eden veya ona yardım edenlerdir. Dolayısıyla ferî faillerin cezalandırılması asıl kabahatin işlenmiş olmasına bağlıdır.²⁵⁸ Vergi kanunları açısından; VUK 359. maddesine göre, vergi ziyana sebebiyet verenler için ceza üç kat uygulanırken, maddede yer alan fiillere iştirak edenler için ceza bir kat oranında uygulanmaktadır. Fakat iştirak kabahatinin gerçekleşmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar;²⁵⁹

- İştirak eyleminin, VUK'un 359. maddesinde yer alan fiiller için yapılması,
- İştirak eylemlerini birden fazla kişi önceden anlaşarak yapmalı,
- Yukarıdaki maddelerin birlikte gerçekleştirilmesi ve

²⁵⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.251.

²⁵⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.252.

²⁵⁸ EDİZDOĞAN, Nihat, TAŞ, Metin, ÇELİKKAYA, Ali, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın, 2007, Ankara, s.28.

²⁵⁹ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s.201, ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s. 242.

- Müşterek faillerin birbirinden bağımsız olarak eylemlerinin karşılıklı olarak tamamlaması gerekmektedir.

İştirak, sadece VUK 359. maddesinde yer alan ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı cezaları için mümkündür. Hafif ve orta nitelikteki fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahatleri için, genel ve özel usulsüzlük kabahatleri için iştiraktan söz edilememektedir. Ayrıca iştirak kabahatini işleyen kişiler, mükelleften bağımsız olarak fail ismiyle cezalandırılmaktadır.²⁶⁰

Kısacası; iştirakçiye yani faile verilen ceza vergi ziyayı miktarına eşit olurken, asıl kişiye yani mükellefe verilen ceza ise vergi ziyayı miktarının 3 (üç) katı tutarında olmaktadır. Bu durumda uzlaşma hükümlerinden yararlanılamamaktadır.²⁶¹

Bu açıklamalar ışığında; kabahatin iştirak olarak hüküm ifade edebilmesi için, kaçakçılık suçu teşkil eden bir fiilin işlenmesi ve bu fiilin birden fazla kişi tarafından ortaklaşa bir kabahati işleme iradesiyle yapılması gerekmektedir. Diğer yönden, değişiklik öncesi suçlulardan her biri için ayrı ayrı maddi çıkar gözetmeleri koşulu aranırken, yapılan değişiklik sonrası suçlunun çıkarı bulunmasa da iştirak hükümleri uyarınca cezalandırılır. Fakat, VUK'un 360. maddesinin yeni haline göre, kabahate iştirak eden ama kabahatin işlenmesinde çıkarı olmayan suçlu hakkında verilecek cezalar için yarı oranda bir indirim yapılabilmektedir. Böylelikle kabahatten çıkar sağlamayan suçlunun, kabahat işlenmesinde çıkarı olan suçluya göre daha az cezanın yarısı indirilir.²⁶²

Ankara 3. Vergi Mahkemesi tarafında Anayasa Mahkemesine açılan itirazın konusu; 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle değiştirilen 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat." ifadesinin Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi istemidir.²⁶³

Olay; Limited şirketin muhasebe ve defter tutma işlemlerini yürütmesi nedeniyle sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle serbest muhasebeci

²⁶⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s. 254.

²⁶¹ KIZILOĞ, Şükrü, KIZILOĞ, Zuhale, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Nasyon Fatura*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 259.

²⁶² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.254.

²⁶³ Ankara 3.VM, E:2014/120, K:2015/23,T: 5.3.2015,Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi : 06.12.2017.

mali müşavir olan davacı adına kesilen vergi ziyai cezasının iptali istemiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan mahkeme, iptali için başvurmuştur.

Gerekçesi; ... İtiraz konusu kuralda 359. maddede yer alan kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle iştirak eden kişiye vergi kaybının bir katı vergi ziyai 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 ziyai 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; 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.

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.

Açıklanan nedenler ile, Anayasanın 152/1. maddesi uyarınca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Ziya Cezası başlıklı 344. maddesinin 2. fıkrasında bu eylemlere iştirak edenlere ise bir kat, ibaresinin uygulanması talebiyle re'sen Anayasa Mahkemesi'ne gidilmesine ve anılan yasa hükmünün „ iptalinin istenilmesine, dava dosyasının tüm belgeleriyle onaylı suretinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte Anayasa Mahkemesi'ne sunulmasına, iş bu karar aslı ile dosya suretinin yüksek mahkemeye tebliğinden itibaren beş ay beklenilmesine, beş ay içinde netice gelmezse mevcut mevzuata göre dosya hakkında karar verilmesine, 09/06/2014 gününde karar verildi.

4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun. 22.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle değiştirilen 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “.. .bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat.. ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine, 5.3 2015 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

2008 yılında yapılan değişiklikten önce 5728 sayılı Kanunun 277. maddesine göre, Vergi Usul Kanununun 360. maddesinde iştirak hali için özel düzenleme bulunmakta ve iştirak yalnızca VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçunda kabul edilmekteydi. 2008 yılında yapılan değişiklik ile iştirak maddesini düzenleyen hüküm Vergi Usul Kanunundan çıkarılmıştır. Böylelikle, iştirak halinde Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.²⁶⁴

B. İctima (Birleşme)

Vergi Usul Kanunu'nda en çok ve en önemli uygulama alanı bulan ceza hukuku kurallarından biri de kabahat ve cezaların birleşmesidir. Genel olarak kabahat ve suçların birleşmesi çeşitli suç ve kabahatleri tek bir suç oluşturacak şekilde birleşip kaynaşmaları ya da aralarında tek bir fiilden doğmuş olmaktan ileri gelen bir bağlantı

²⁶⁴ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s.413-414.

bulunmasıdır. Ancak çeşitli fiiller bir tek ihlal gerektirdiği gibi tek bir fiil çeşitli ihlallere neden olabilir. Bu gibi durumlarda içtima söz konusu olur.²⁶⁵

İçtima kavramı, kabahat ve cezalar açısından farklı tanım ve sonuçları doğurmaktadır. Cezaların içtması, birden fazla fiillin birden fazla kabahati ve dolayısıyla birden fazla cezayı oluşturmaktadır. Yani işlenen kabahat sayısı kadar ceza sayısı vardır.²⁶⁶ Uygulanabilirliği; kesinleşmesine, kabahat unsurunu oluşturmaya ve ceza hükümlerinin olmasına bağlıdır.

Kabahatin içtması ise, genel olarak farklı kabahat birleşerek tek bir suç oluşturmasıdır. Ve kanunen tek kabahat ve karşısında verilen tek cezayı ifade etmektedir. Cezaların içtmasının bir istisnası olarak ortaya çıkmıştır. Yani cezaların içtmasında her kabahat için ayrı ayrı cezalar uygulanırken, suçların içtmasında tek bir ceza hükmü en ağır olanı uygulanmaktadır.²⁶⁷

Cezaların birleşmesi durumunda uygulanacak ceza hükümleri için öncelikle en ağır cezayı gerektiren fiilin belirlenmesi gerekmektedir. Ardından yapılan diğer fiillerin cezaları belli oranlarda eklenerek yapılan suçun toplam cezası belirlenmektedir.²⁶⁸ Örneğin, vergi ziyasına neden olan fiiller aynı zamanda kaçakçılık suçuna da neden oluyorsa bu suçların cezaları ayrı ayrı kesilerek toplamı mükellefe ceza olarak yansıtılmaktadır.

Kabahatlerin birleşmesinde ise, kabahat unsuru taşıyan fiillerin miktar itibarıyla en fazla olanı belirlenerek hafif olan ceza miktarı, ağır ceza içinde eritilmekte ve tek ceza hükmü uygulanmaktadır. Suçların içtması kapsamında üç tip birleşmiş suçtan bahsedilmektedir. TCK'nın 42. maddesinde yer alan bileşik suç, birden fazla suçun bir suç altında birleşmesini ifade eder. Ez az iki suçun olması ve ikisinin farklı mahiyette olması gerekmektedir. Ayrıca bu birleşme kanunda açıkça yer almalıdır. Bileşik suç, suçların birleşmesi olarak değil, ayrı bir suç tipi olarak ele alınmaktadır. Ve bu durum kanunda açıkça, bileşik suça içtima hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilse de

²⁶⁵ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.18.

²⁶⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.231-232, KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, 4.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s.496

²⁶⁷ KOCA, Mahmut, *Fikri İçtima*, Ankara, Ceza Hukuku Dergisi, 2007/4, s.197.

²⁶⁸ SONSUZÖĞLU, Elif, *Vergi Ziyai Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Yarattığı Yeni Sorunlar*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2005, s.13.

verilecek ceza açısından bir açıklama yer almamaktadır. Kanun koyucu bağımsız maddede öngörülen cezayı verir.²⁶⁹

TCK'nın 43. maddesinde yer alan zincirleme suç, ya farklı zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumu ki bu durumda ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılarak uygulanır. Ya aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek fiille işlenmesi durumunda oluşmaktadır ki yine uygulanacak ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılarak uygulanır. Ya da kasten öldürme, kasten yaralama, işkence vs. yağma suçları işleniyorsa zincirleme suç hükümleri uygulanmaz.²⁷⁰

Bu konuda Yargıtay'ın “Sanık hakkında 2003, 2004 ve 2005 yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarından kamu davası açılmış olup: her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı bağımsız suçlar olduğu (temyiz inceleme tarihi itibarıyla 2003 ve 2004 yıllarında sahte fatura düzenlemek suçları bakımından zaman aşımının gerçekleştiği) ve aynı yıl içerisinde düzenlenen sahte faturalar sebebiyle de zincirleme suç hükümlerinin uygulanması” amacıyla hakim bozma kararı vermiştir.²⁷¹

Yine Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun bir başka kararına göre,²⁷² “ ... katma değer vergisi indirimlerinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullanma eylemlerinin her vergilendirme-tarh dönemi için ayrı bağımsız suçlar mı oluşturduğu, yoksa bir hesap dönemi - takvim yılı içerisinde teselsül eden bir suç şeklinde mi kabulü gerektiği noktasında ... Ceza Hukukunda ilke olarak her netice ayrı bir suç oluşturur ve fail kaç netice tevhit (eskimiş) etmişse, o kadar suç işlemiş sayılarak her birinden dolayı ayrı ve bağımsız cezalara maruz kalır. Ancak bazı hallerde bu çeşitli neticelerden dolayı faile tek ceza verilmesi ile yetinilir. Müteaddit (birçok) neticelerin meydana gelmesine rağmen, faile tek ceza verilmesini gerektiren hallerden birisi de müteselsil suçtur. Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddit suçların bulunması, bu suçların yasanın aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı bir suç işleme kararına bağlanması gerekir. Suç işleme kararından maksat, yasanın aynı hükmünü çeşitli kereler ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyettir. Yasanın aynı

²⁶⁹ PARLAR, Ali, HATİPOĞLU, Muzaffer, *Suç Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yaptırımlar*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010, s.121.

²⁷⁰ SANCAR, Türkan Yalçın, *Müteselsil Suç*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995, s.160

²⁷¹ Yargıtay, 11. CD, E:2013/3577, K:2015/452, T:14.01.2015, www.kazanci.com.tr (1.10.2017).

²⁷² Yargıtay CDGK, E: 2002/11-28, K: 2002/179 T:05.03.2002, Sinerji Mevzuat, Erişim Tarihi: (01.10.2017).

hükmünü ihlal eden suçlar arasında uzun bir zaman fasılası girmesi çeşitli yargısal kararlar ile öğretide de belirtildiği gibi suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlenmediğinin kabulünü gerektirmez. Müteselsil suçlarda suç teselsülün sona erdiği anda işlenmiş sayılır...” karar sonucu Katma Değer Vergisi indiriminden yararlanmak için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun her hesap dönemi - takvim yılı için teselsül eden bir suç olarak kabulü edilmiştir.

TCK’nın 44. maddesinde yer alan fikri içtima halleri, tek bir fiil birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet vermektedir ve bu durum failin en ağır ceza gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmasını gerektirmektedir. Fikri içtimayla, ortaya birden çok farklı suç çıkar ve yasa koyucu suçları tek suç olarak kabul eder, en ağır olan hüküm çerçevesinde cezalandırır.²⁷³

‘Non bis in idem’ ilkesi bu konu kapsamında, aynı fiil ve aynı kişi hakkında daha önce verilen bir hüküm nedeniyle yeniden yargılama yapılamayacağını ifade ederken, gerçekleşen fiilin birden fazla suçu içermesi sonucu faile işlenen suçlar kapsamında en ağır cezanın verilmesini öngörmektedir.²⁷⁴ Tek fiille iki ayrı hükmün ihlal edilmesi halinde iki ayrı ceza uygulanması ceza hukukunda “aynı suçtan dolayı iki kez yargılama yapılamaz ve ceza verilemez” şeklinde ifade edilen non bis in idem kuralı suçlar açısından değerlendirilir. Bu bağlamda İHAS 7. protokolün 4. maddesi de “non bis in idem” bu ilke çerçevesinde oluşturulmuş olup, cezaları kapsamaktadır.²⁷⁵ Bu kapsamda yapılan tek bir fiil sonucu hem vergi suçu hem de vergi kabahatinin oluşması sonucunda, her iki suçun da ayrı ayrı cezalandırılacağı belirtilmektedir. Örneğin; vergi kaçakçılığı suçu gereği hapis cezası verilen faile aynı işlem sonucu vergi ziyaına da sebebiyet vermesi sonucu %50 oranında arttırımlı uygulanan para cezası da verilmektedir.

²⁷³ ÖZBEK, Veli Özer, *Yeni Türk Ceza Kanununu Anlamı* (Açıklamalı-Gerekçeli-İçtihatlı), Cilt I, Genel Hükümler (md. 1-75), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s.34.

²⁷⁴ RECEP, Gülşen, *Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında “Non Bis İn İdem” İlkesi*, Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, Sayı 6, 2007, s. 373.

²⁷⁵ AİHS 7. protokolün 4. maddesi “Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı” başlığı altında “non bis in idem ilkesi”ni düzenlemektedir. Buna göre: “1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez. 2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez. 3. Sözleşmenin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile demiş olunan yükümlülöklere aykırı hiçbir tedbir alınamaz.

Aynı kural genel olarak kabahatlerle suçlar veya kabahatlerle kabahatler açısından da geçerlidir. Ancak, belirtilen kural taşıdıkları özellikler nedeniyle vergi suçları ve vergi kabahatleri bakımından farklı düzenlenmiştir.²⁷⁶

İştirak türlerini açıklayacak olursak;

1. Birleşmesi Kabul Edilmeyen Kabahatler

a) Tek fiille oluşan vergi kabahatleri ile suçlar birleşmez²⁷⁷

Vergi Kabahatleri aynı zamanda bir suç oluşturabilir. VUK'un 340. maddesi “bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri açısından birleştirilemez” hükmünü taşımaktadır. Bu nedenlerle tek fiil ile genel usulsüzlük kabahati veya vergi ziyai, hem TCK'da hemde VUK'ta veya diğer kanunlarda suç meydana geliyorsa birleşme olmayacaktır.

b) Tek fiil ile oluşan vergi kabahatleri ile VUK'taki vergi suçları birleşmez.

Aynı fiil ile VUK'a göre hem ziyai kabahati hem de kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde, suça ceza verilecektir. Kabahate ise idari yaptırım uygulanacaktır.²⁷⁸ Aynı şekilde işlenen fiilden dolayı vergi ziyai kabahati ile vergi kaçakçılığı suçu cezası verilebilmesi bakımından VUK madde 340'ta özel bir düzenleme yapılmıştır. Belirtilen düzenleme ile (m. 359/son) aynı fiil ile işlenmesi halinde kaçakçılık suçunun cezasının uygulanabilmesi vergi ziyai kabahatine ilişkin cezanın düzenlenmesine engel olmadığını belirtmektedir. Bir başka ifadeyle kabahate ceza verilmesi suça ceza verilmesine suça

²⁷⁶ Kabahatler Kanunu'nun 15/3.maddesinde yer alan “bir fiil hemde suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir” şeklindeki suçlarka kabahatler arasında “non bis in idem kuralını tanıyan düzenlemesi VUK'un 359/son da yer alan kaçakçılık suçlarının işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasını 344. maddede yazılı vergi ziyainın ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” şeklindeki ifadesi hükmün verdiği kabahati (vergi ziyai kabahati) ve vergi suçları (kaçakçılık suçu) açısından tanınmadığını göstermektedir.

²⁷⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku, (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.233.

²⁷⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum, İstanbul Barosu Dergisi, c.82, sayı 2008/6, s.2847 (KK m.15/3'de “Bir fiil hem kabahat hemde suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahatler dolayısıyla yaptırım uygulanır” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm VUK'un 340/2'deki “bu kanun ile vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre tatbikat yapılmasına engel olamaz”, VUK'un 367/4'deki “359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” ile VUK'un 359/sondaki “kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu madde yazılı cezaların uygulanması 344.maddede yazılı vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez” hükümleri ile çelişmektedir. Bu çelişik durum VUK'un Kabahatler Kanunu'na göre özel kanun ve düzenlemelerinin özel düzenleme olduğu dikkate alındığında hem suça ceza verilmesi hemde kabahate idari yaptırım uygulanabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

ceza verilmesi kabahate ceza verilmesine engel oluşturmaz. Şöyle ki sahte fatura kullanılarak vergi ziyaına sebep olunmuşsa hem vergi ziyaı kabahati bakımından ceza mahkemesinde yargılanıp hem de eksik beyan edilen vergi matrahına istinaden noksan tahsil edilen vergi için vergi müfettişleri raporuna göre (VİR) kaçakçılık suçu cezası da verilebilecektir.²⁷⁹

c) Tek fiil ile meydana gelen vergi ziyaı kabahati ile özel usulsüzlük kabahati birleşmez.

Vergi usul kanunu madde 353/f.2 belirtildiği üzere fatura ve benzeri evrak verilmemesi veya alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiği takdirde bu ziyan gerektirdiği vergi cezalarının da ayrıca kesilebileceği belirtilmiştir. Bu durumu kısaca açıklayacak olursak yapılan herhangi bir ticari işlem karşısında fatura verilmemesi veya alınmaması özel usulsüzlük kabahatini meydana getirir. Aynı zamanda fatura verilmemesi veya alınmaması eksik gelir beyan edildiğinden vergi matrahına düşürücü bir işlem olmaktadır. Bu sebepten dolayı eksik beyan edilen kısım kadar (düzenlenmeyen fatura tutarı kadar) vergi ziyaı kabahati doğmuş olur.

d) Tek fiil ile farklı vergilerde meydana gelen vergi ziyaı kabahati birleşmez.

213 sayılı vergi usulü kanununun 335. maddesinde ceza kesilmesi gereken herhangi bir fiile başka bir türden bir veya birkaç vergi açısından ziyaı oluşmuşsa her bir vergi bakımından ayrı cezai işlem uygulanır. Şöyle ki, muhteviyatı bakımından sahte ve yanıltıcı belge kullanılmasından dolayı hem gelir/kurumlar hem de KDV bakımından vergi ziyaı kabahati oluşacaktır. Bu durumda her iki vergi açısından vergi ziyaı cezası düzenlenmesi uygun olacaktır.

2. Birleşmesi Kabul Edilen Kabahatler

Türk Ceza Kanunu Madde 44'te "tek fiille kanundaki birden fazla farklı suçun ortaya çıkması halinde, bu suçlardan hangisinin cezası ağır ise faile sadece o ceza verileceği" belirtilmiştir. Bu kurala fikri içtima (görünürde birleşme) adı verilir. Fikri içtima halinde birleşen (eriyen) kabahat görülmemek ve cezalandırılmamakla beraber hukuki varlığını sürdürür.²⁸⁰ Kural olarak tek fiille vergi ziyaı kabahati ile genel

²⁷⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.236.

²⁸⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.254.

usulsüzlük kabahati meydana gelirse sadece bu iki ceza birleşecektir. Birleşme sadece vergi ziyayı kabahati ile birinci derece veya ikinci derece genel usulsüzlük kabahatleri arasında geçerli sayılmıştır. Danıştay vergi dairesi denetleme kurumu tarafından E:2001/501, K:2002/62 sayılı kararında bir yıl içerisinde tespit edilen olayda 385 adet faturada yemek ve içki bedellerinin ayrı ayrı gösterilmediği ve faturadaki miktarın yemek bedeli olarak toplam tutarı içerdiği yılındaki usulsüzlüklerin tek bir fiil sayılarak bir usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir.

İşlenen bir fiile genel usulsüzlük kabahati cezası düzenlendikten sonra aynı fiilin vergi ziyayı kabahatine sebebiyet verdiği anlaşılır ise eksik miktar için cezanın tamamlanması sağlanır (VUK madde 336/2). Buradan da anlaşılacağı üzere ceza miktarı düşük olan yaptırımın hatalı olarak uygulanmış olması daha sonra ceza miktarı yüksek olan yaptırımın uygulanmasına engel değildir.

Birleşmesi kabul edilen kabahatler açısından fikri içtimanın şartları,

- Tek fiille birden fazla kabahat işlenmesi,
- Kabahatlerin birinin vergi ziyayı, diğerinin genel usulsüzlük olmasıdır.

Tek fiil sonucunda çeşitli vergiler açısından vergi ziyayı ortaya çıkması halinde bunlar arasından birleşme olmaz. Her bir vergiye ilişkin vergi ziyayı cezası kesilir.

C. Teşebbüs

Kelime anlamı ile “teşebbüs”, girişim veya girişme anlamındadır.²⁸¹

TCK madde 35’e göre teşebbüs “kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur” şeklinde tanımlanmıştır.

Kabahat veya suç önce düşünce, sonrasında hazırlık hareketleri ve sonrasında icra hareketlerinin tamamlanmasıyla meydana gelir. Kabahatler Kanunu madde 13’e göre “Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak teşebbüsünde cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır.” Kabahatlere teşebbüsün cezalandırılmamasının kural, cezalandırılmasının istisna olduğu görülmektedir. Vuk’ta

²⁸¹ <https://eksisozluk.com/tesebbus,Ersim> Tarihi:04.04.2018

teşebbüse ilişkin bir hüküm bulunmaması nedeniyle vergi kabahatleri açısından teşebbüsün uygulanması mümkün olmayacaktır.²⁸²

Verginin kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak vergi kanunları yükümlülere bir takım görevler yüklerken; bu yükümlülöklere itiraz etmek hakkı yine kanunların öngördüğü şekilde tanınır.²⁸³

III. TEKERRÜR

Tekerrür Arapçadan dilimize geçmiştir. Arapçada “kerrere” kökünden türetilmiş bir isimdir.²⁸⁴ Vergi ve Ceza Hukukunda ortak bir tanıma ulaşılmamasına karşın, tekerrürü genel anlamda yinelemek veya tekrarlamak olarak tanımlayabiliriz.

Ceza Hukuku çerçevesinde, Tekerrür’ün asıl amacı suçların işlenmesinin önüne geçilmesidir. Bu amacın gerçekleşmesi içinde fail cezadan dolayı uslanmadığı sürece, cezanın gittikçe artırılması yoluna gidilmektedir.²⁸⁵

Tekerrür Vergi Hukunda ise sadece iki suçtan oluşmaktadır. Bu suçlar vergi ziyayı suçu ve genel usulsüzlük kabahatidir. Bu suç ve kabahatler için, ceza alan kişiler aynı suçu tekrar işlerse bu durum tekerrür olarak ifade edilmektedir. Eğer kişi vergi ziyayı suçunu beş yıl içinde, usulsüzlük suçunu ise iki yıl içinde tekrarlarsa, vergi ziyayı suç için normal cezanın %50’si oranında, usulsüzlük suçu içinde %25 oranında arttırılarak uygulanır.²⁸⁶

Vergi suçlarında tekerrür, VUK 339. maddesinde “... tekrarlama anlamına gelen tekerrür; hukuk dilinde kanunların suç sayıldığı bir fiilden dolayı, ceza gören kişinin aynı suça tekrar yönelmesi ve işlemesi ...” şeklinde ifade edilmektedir.²⁸⁷

Özetlemek gerekirse tekerrür suçunun oluşması için aranan şartlar;²⁸⁸

- Söz konusu olan suçun konusu, vergi ziyayı veya genel usulsüzlük suçu olmalı,
- İlk fiil ve sonraki fiil aynı kişi tarafından gerçekleşmeli,

²⁸² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.254.

²⁸³ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, Ali, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.224.

²⁸⁴ BOZDAĞ, Ahmet, *Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür*, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.4

²⁸⁵ EDİZDOĞAN, Nihat, TAŞ, Metin, ÇELİKKAYA, Ali, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.35.

²⁸⁶ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.76.

²⁸⁷ BALCI, Hayri Süleyman, *Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 235, 2001, s. 134.

²⁸⁸ DÖNMEZER ve ERMAN, *Nazarî ve Tatbiki Ceza Hukuku*, s.129-135.

- Önceki suçun cezasının kesinleşmiş olması,
- Sonraki suçun cezasının belirlenen süre içinde kesilmesi gerekmektedir.

Tekerrür fiili açısından uzlaşmaya gidilmesi mümkündür. Eğer uzlaşma talebinde bulunan kişi cezasında indirim talebinde bulunabilmesi için talep sırasında ödeme yapabilecek olması gerekmektedir. Ayrıca bu durum cezanın kesinleşmesi anlamına da gelmektedir.²⁸⁹

Burada dikkat edilmesi gereken bir konuda, vergi ziyayı ve genel usulsüzlük kabahatlerinin birlikte işlenmesi durumunda tekerrür suçunun sonuçlarıdır. Bu durumda, işlenen suçun niteliği hangisinde ağırsa o uygulanır. Yani, genel usulsüzlük kabahatinin gerçekleştiği durum vergi ziyayına da sebebiyet veriyorsa veya tam tersi durumun gerçekleşmesi halinde, önce kesilen ceza miktar itibarıyla sonradan sebebiyet olunan suçun cezasından az ise noksan olan ceza miktarı kişiden tahsil edilir.²⁹⁰

IV. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi uyuşmazlığı, verginin tarafları olan vergi idaresi ile vergi mükellefinin farklı düşünce ve davranışları dolayısıyla uygulamada karşılaşılan anlaşmazlıklardır.²⁹¹

Vergi anlaşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bu taraflar davalı veya davacı idare ile vergi mükellefi veya vergi sorumlularıdır.²⁹² Çeşitli nedenlerden dolayı vergi idaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir. Bu uyuşmazlıkları şöyle sıralayabiliriz;

- Vergiyi doğuran uyuşmazlıklar,
- Mükellefiyet,
- Tarh, tebliğ, tahakkuk,
- Ceza kesme ve
- Tahsil işlemlerinden doğan uyuşmazlıklar.²⁹³

Bu uyuşmazlıklar idari aşamada mükelleflerle anlaşma yoluyla çözülebileceği gibi, yargı aşamasına da intikal edebilmektedir.

²⁸⁹ DOĞRUSÖZ, Ezhan, *Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür II*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:155, 2005, s. 248.

²⁹⁰ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 91.

²⁹¹ TAŞ, *Vergi Yargısı*, s.2.

²⁹² EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.226.

²⁹³ KIZILOĞ, TAŞ, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.153.

Türk Vergi Sistemimizde vergiler beyan esasına göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. İdare, vergilerini etkin ve maksimum seviyede tahsil etmek isterken mükellef ise en az vergi ödeme yöntemlerini seçmek isteyecektir. Usulüne uygun yapılmayan vergi fiilleri ve bu fiillerin karşılığında uygulanacak vergi cezalarına değindik. İdare tarafından uygulanan cezalar belirli ölçülerde indirimler uygulanarak tahsil edilebilir. Uygulanacak indirimler ve çözüm yolları vergi mükellefinin talebi doğrultusunda uygulama alanı bulur.İdare tarafından re’sen uygulanmaz. Bu haklar şöyledir;

Tablo 9. Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Yolları

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI ÇÖZÜM YOLLARI	
İdari Aşamada	Yargı Aşamasında
• Vergi hatalarının düzeltilmesi • Uzlaşma • Pişmanlık ve ıslah • Yanılma • Mücbir sebep • Cezalarda indirim	• Vergi mahkemeleri • Bölge idare mahkemeleri • Danıştay • Diğer kanuni yollar (af, cezadan vazgeçme)

A. İdari Çözüm Yolları

Modern Türk Vergi Sistemimizde vergi uyuşmazlıkları yargı organına götürülmeden de idare ve vergi mükellefi arasında çözümlenebilir.²⁹⁴

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi;

1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesi “vergi anlaşmazlıklarının (idari aşamada) çözüm yollarından biri olan hata düzeltme, vergilendirme işlemini tesis eden idare ile mükellef

²⁹⁴ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.227.

arasında belli mekanizmaların işletilmesi suretiyle anlaşmazlığın giderilmesidir.”²⁹⁵ Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması sonucu oluşan hatalar vergi hatalarıdır. Bu hatalar (VUK.md. 120),

- yetkili memurun yanlışlığı bulması veya görmesiyle,
- üst memurların yaptıkları incelemeler sırasında eksikliğin görülmesiyle,
- hatanın teftiş yapılırken ortaya çıkarılmasıyla,
- hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılmasıyla ve
- mükellefin müracatı ile ortaya çıkarılabilir.

Vergi yanlışlıklarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar vermektedir. Bu hatalar, düzeltme fişine dayanılarak düzeltilmektedir. Eğer hata mükellef aleyhine yapılmışsa kesilen fazla vergi mükellefe iade edilir, eksik keşilmişse ise eksik mükelleften tahsil edilir. Bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir (VUK.md. 120).

2. Uzlaşma

Uzlaşma, “Almanya’dan esinlenerek Türk Vergi Hukukunda ilk kez 28.02.1963 tarih ve 205 Sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’na eklenen Ek 11’inci madde ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma sisteme dahil edilmiştir.”²⁹⁶ Uzlaşmayı vergi dairesi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların taraflar arasında konuşulup görüşülerek çözümlenmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki çeşit uzlaşma mümkündür ve tarhiyat öncesi uzlaşma talep edenler, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler. Mükellefler Vergi/Ceza İhbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma komisyonuna başvurarak vergi için uzlaşma talebinde bulunabilirler.

²⁹⁵ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.373.

²⁹⁶ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.544, ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.254.

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

- i. Tarh edilecek vergi veya düzenlenecek ceza bir vergi incelemesine dayanılarak salınmak durumunda olan bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak yapılmalıdır. Vergi incelenmesine dayanmadan doğrudan takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrahlar üzerinden tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar ile idarece yapılan tarhiyatlar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmaz.²⁹⁷
- ii. Uzlaşma kapsamına vergi ziyai kabahati genel usulsüzlük ile özel usulsüzlük kabahatleride girer. Vergi ziyai kabahatine ağır nitelikli fiillerle yol açılması durumu uzlaşma kapsamı dışında bırakılmış ve bunlar için uzlaşma yolu kapatılmıştır.²⁹⁸

Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda mükellefin istemesi halinde mükellefin iştirak ettiği işi itibari ile bağlı bulunduğu meslek odasından da bir temsilciyi ve ayrıca yine mükellefin istemesi halinde bir meslek mensubunu (SMMM veya YMM) bulundurabilir. Ancak bu kişiler görüşmelerde sadece görüşlerini açıklayabilirler. Düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar. Mükellefin uzlaşmayı talep etmesi durumunda inceleme elemanı yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati en az 15 gün önce mükellefe bildirilir ve tutanağa yazılır. Ancak mükellefin istemesi halinde 15 güne bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarihe uzlaşma günü belirlenmesi mümkündür. İdarenin talebi üzerine mükellefi uzlaşmaya davet eden yazılarda uzlaşma yeri ve saati bildirilir. Bu bildirim uzlaşma tarihinden en az 15 gün önce tebliğ edilmesi gerekir. Bu durumda mükellef güne ve saate uymak zorundadır. Uymaması halinde uzlaşma hakkından tekrar faydalanamaz.²⁹⁹

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar.

²⁹⁷ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.548.

²⁹⁸ VERGİ USÛL KANUNU, Ek.m.11/I, TÖUzl, Yön, m.2, ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.305.

²⁹⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.306, UĞUR, ELİBOL, *Açıklamalı İçtihatlı Vergi Suçları*, s.554-557.

b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidebilmek için mükellefe vergi veya cezaların tarhedilmiş olması gerekmektedir. İdare hukukunda hukuka aykırı yapılan işlem normalde düzeltilir veya iptal edilir. Buna karşı idari işleme karşı uzlaşmaya izin vermenin hukuk devleti ilkesi ile tam bağdaştığını söylemek mümkün değildir. Takdir hakkı serbestçe kullanılacak bir keyfiyeti ifade etmez. Bu nedenle vergi dairesine sınırsız takdir hakkı vermek hukuk devleti ve kanunilik ilkesi ile örtüşmez.³⁰⁰

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin olarak işlenen (vergi ziyaının ağır nitelikli fiilleriyle yaratılanlar hariç) vergi ziyayı kabahati girer (VUK ek m.1).

Tarhiyat sonrası uzlaşma vergi kabahatlerinden sadece orta nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati için mümkündür.³⁰¹

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için;

- Daha önceden tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulmamış veya başvurulmuş olmakla birlikte görüşmelere katılmaktan dilekçeyle vazgeçilmesi,
- Tarhiyatın ve cezanın tebliğinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma talebinde bulunulması,
- Kanunda yazılı sebeplerden en az birine dayanılması gerekir.

Tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgili kişiye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde; uzlaşma vaki olmadığı takdirde ise, bu kanunun 112 ve 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 8 numaralı bendi hükmü dairesinde ödenir.

³⁰⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.310.

³⁰¹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, s.310.

3. *Pişmanlık ve Islah*

Beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren eylemleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı davranışlarını ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde haklarında vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Tek istisnası, emlak vergisi ile ilgili durumlarda pişmanlık hükümleri geçerli olmamaktadır. Ayrıca pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi için bazı koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar (VUK. Md. 371);

- Yükümlünün durumu bildirmesinden önce bir ihbar yapılmamış olmalıdır,
- Yükümlünün haber verme dilekçesinden önce yükümlü nezdinde bir vergi incelemesi başlamamış veya olay takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş, kaçakçılık fiilinin işlendiği tespit edilmemiş olmalıdır,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi gerekir,
- Eksik ve yanlış yapılan beyan, yükümlünün durumu haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde tamamlanmalı veya düzeltilmelidir,
- Yükümlü tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergiler, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 Sayılı Kanun'da gecikme zammına ilişkin olarak ön görülen oranda bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmelidir.

Yukarıda sayılan koşulların gerçekleşmesi durumunda pişmanlık hükümleri uygulanabilmekte ve suça iştirak edilmesi durumunda suçlulukta ortadan kalkmaktadır (VUK. Md. 371). Pişmanlık hükümlerinin varlığı vergilerin eksiksiz ve sorunsuz tahsil edilmesini sağlamaktadır. Ve hükümlerin uygulanabilmesi kişinin beyan usulü ödediği vergilerde geçerli olmaktadır. Mükellefler eksik verdikleri beyanlarını tamamlayarak hem cezai sorumluluktan kurtulmakta hem de devletin vergi kaybına uğraması engellenmektedir.³⁰²

³⁰² ARSLAN, Erdoğan, *Pişmanlık Zammı Gider Kaydedilebilir Mi?*, Vergi Dünyası, Sayı 302, Ekim 2006, s.8.

4. *Mücbir Sebep*

Bir sorumluluğun yerine getirilmesini geçici veya daimi surette kısmen veya tamamen, engelleyen, bu niteliği nedeniyle sorumluluk hükümlülüğünü ortadan kaldıran veya yerine getirilmesine, vadesinin gecikmesine, sorumluluğun niteliğinin değişmesine neden olan, mükellefin önceden tahmin edemediği, tahmin etse bile engelleyemediği dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olay, olgu veya durumlar hukukta mücbir sebepler olarak nitelendirilmektedir.³⁰³ Mücbir sebeplerin geçerli olması için (VUK. Md. 371);

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışında sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elden çıkması gibi hallerde geçerli olmaktadır.

Yukarıda sayılı durumların gerçekleşmesi durumunda yani mücbir sebep halinde süre durdurucu etkisi bulunmaktadır. Mücbir sebepler ortadan kalktığında işlemler ve ödemeler normal süresi içinde yapılmış gibi sayılır ve ceza ortaya çıkmamaktadır. Ayrıca VUK'un 373'üncü maddesine göre mücbir sebeplerin varlığı halinde ceza kesilmemektedir.³⁰⁴

5. *Cezalarda İndirim;*

Mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya vade bitiminden itibaren 3 ay içinde kanunda belirtilen teminat türlerinden birini kullanarak ödeyeceğini bildirirse cezada indirimden faydalanabilmektedir. İndirim konuları;

- Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, daha sonra kesilenlerde 1/3'ü,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında 1/3 oranında indirimden yararlanabilmektedir (VUK. Md. 376).

³⁰³ KARADENİZ, Salim, *Mücbir Sebepler*, Yaklaşım, Sayı:181, Ocak 2008, s.72.

³⁰⁴ PEHLİVAN, Yafes, *Mücbir Sebepler*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 40, Nisan 2007, s.119.

B. Vergi Yargısı

Vergi yargısı; çıkar dengesini koruma, uyuşmazlıkları sona edirme, içtihat yaratma, hukuki güvenlik sağlama, yargısal denetim sağlama ve vergi adaletini sağlama fonksiyonlarını içerir.³⁰⁵

Ülkemizde vergi yargısı idari yargılamaya bağlı olup, vergi yargısı organları;

- Vergi mahkemeleri,
- Bölge idare mahkemeleri ve
- Danıştay'dır.

Vergi mahkemeleri ilk derece mahkeme olarak fonksiyon görmektedir. İtiraz yoluyla bölge idare mahkemelerine ya da temyiz için Danıştay'a gidilmektedir.

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir (Danıştay Kanunu, Md.5).

1. Vergi Davasının Açılması

VUK' un 377. maddesine göre mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Buradan anlaşılacağı üzere, vergi davalarının konusu tarh edilen vergiler ve kesinleşen cezalardır.³⁰⁶

İdari davaları, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçeler ile açılmaktadır (İYUK. Md. 3).

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60 ve vergi mahkemelerinde 30 gündür. Bu süreler (İYUK. Md. 7);

- İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı,
- Vergi, resim ve harçlar vb. mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda;
 - ✓ Tahakkuku tahsiline bağlı olan vergilerde tahsilatın,

³⁰⁵ AKSOY, Şerafettin, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990, s.6.

³⁰⁶ KIZILOĞLU, TAŞ, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 95-96.

- ✓ Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin,
- ✓ Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin,
- ✓ Tesciline bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve
- ✓ İdarenin dava açması gerektiği konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği, tarihi izleyen günlerde başlamaktadır.

Vergi hukuku ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararı veya Genel Tebliğ gibi genel düzenleyici işlemlere karşı doğrudan açılacak davalarda görevli mahkeme, Danıştay'dır. Danıştay'ın ilgili dairesi bu gibi davalara ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakar. Bu tür soyut veya objektif iptal davalarında dava açma süresi ise 60 gündür.³⁰⁷

Bu sürelerin son günü, resmi tatil gününe denk gelirse süre, tatili izleyen ilk iş gününün mesai saati bitimine kadar uzamaktadır (İYUK. Md. 8).

Sürelerin son gününün adli tatile rastlaması halinde İYUK md. 62. madde hükmüne göre (1 Ağustos 5 Eylül arası adli tatildir) 5 Eylülden itibaren süreler 7 gün uzamış sayılmaktadır.

Mali tatil (1-20 Temmuz) da dava açma süreleri işlememektedir. Ancak, temyiz müracaatlarında mali tatilin etkisi bulunmamaktadır. Başka bir deyimle, mali tatilde temyiz ve itiraz süreleri uzamaz.³⁰⁸

Tablo 10. Vergi Yargısında Süreler³⁰⁹

Dava Açma Süreleri		
İşlem ve Konu	Sürenin Başlangıcı	Süre
Vergi ceza ihbarnemesi tebliğine karşı dava açma	Tebliği izleyen gün	30 Gün
İtirazi kayıtla beyana karşı dava açma	Tahakkuk fişinin kesildiği günü izleyen gün	30 Gün

³⁰⁷ TURMANGİL, Civan, *Vergi Davasının Hukuki Niteliği*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 1-4, 1987, s.137.

³⁰⁸ YORGANCIOĞLU, Erçetin, *Danıştay Yargılama Usulünde Re'sen İnceleme Yetkisi*, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler, Ankara, Danıştay Yayını, 1976, s.237.

³⁰⁹ KIZILOĞLU, TAŞ, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.171-172.

İtirazi kayıtla verilen beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda dava açma	Tahakkuk fişinin mükellefin beyannamede gösterdiği adresine posta ile gönderildiği tebliğ tarihini izleyen gün	30 Gün
Ödeme emri tebliğine karşı dava açılması	Ödeme emir tebliğini izleyen gün	7 Gün
Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin tespiti (VUK Mük. Md. 49/a)	Resmi Gazete’de ilan tarihini izleyen gün	15 Gün
Arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespiti	Takdir komisyonu kararının tebliğini izleyen gün	15 Gün
UZLAŞMA- DAVA AÇMA İLİŞKİSİ		
Tarhiyat öncesi uzlaşma ile dava açma ilişkisi	İhbarnamenin tebliğini izleyen gün	30 Gün
Tarhiyat sonrası uzlaşma ile dava açma ilişkisi	Tutanağın tebliğini izleyen gün	15 günden az kalmışsa 15 gün değilse, 30 günden kalan süre
DÜZELTME TALEBİ- DAVA AÇMA İLİŞKİSİ		
Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebi ile dava açma ilişkisi	Düzeltilme talebinin reddedildiğine ilişkin yazının tebliğini izleyen gün ya da 60 gün içinde cevap verilmediği için reddedilmiş sayıldığı tarihi izleyen gün	30 günden kalan süre
Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan	Maliye Bakanlığına şikayet başvurusunun	30 Gün

düzeltilme talebi ile dava açma ilişkisi	reddedildiği ya da 60 gün içinde cevap verilmediği için reddedilmiş sayıldığı günü izleyen gün	
TEMYİZ VE İTİRAZ SÜRESİ		
Danıştay'da temyiz genel süresi	Vergi Mahkemesi kararının tebliğini izleyen gün	30 Gün
TEMYİZ VE İTİRAZ İNCELEMELERİNİN YÜRÜTÜLMESİ İLE İLGİLİ SÜRELER		
İtiraz ve temyiz dilekçelerindeki eksikliklerin giderilmesi	Vergi Mahkemesi kararının tebliğini izleyen gün	15 Gün
İtiraz ve temyiz yollarında harç ve posta ücreti eksikliklerinin tamamlanması	Vergi Mahkemesi kararının tebliğini izleyen gün	15 Gün
Temyiz ve itiraz dilekçelerine cevap süresi	Dilekçenin tebliğini izleyen gün	30 Gün
Genel düzenleyici işlemlere (tüzük, yönetmelik, genel tebliğ vb.) Danıştay' da ilk derece mahkemesi olarak dava açılması	Resmi Gazete' de yayın tarihini izleyen gün	60 Gün
Karar düzeltme başvurusu	Danıştay ya da Bölge İdare Mahkemesi kararının tebliğini izleyen gün	15 Gün
Karar düzeltme dilekçesine cevap süresi	Dilekçenin tebliğini izleyen gün	30 Gün

2. Vergi Davasının Görülmesi

Vergi davalarında dilekçeler Danıştay'da Evrak Müdürlüğünce kaydedilmekte ve Genel Sekreterlikçe görevli dairelere havale edilmektedir. İdari ve vergi mahkemelerinde ise, mahkeme başkanının veya hakimin havalesi ile kaydedilmektedir (İYUK. Md.14).

Daha sonra Danıştay' da daire başkanının görevlendirileceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından;

- Görev ve yetki,
- İdari mercinin tecavüzü,
- Ehliyet,
- İdari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- Süre aşımı,
- Husumet,
- İYUK'un 3. ve 5. Maddelerine uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla incelenmektedir (İYUK. Md.14).

İlk inceleme üzerine Danıştay veya mahkemelerince verilen;İdari yargının görevli olduğu konular için davanın görev ve yetkileri yönünden reddine ilişkin kararlar ile ehliyet ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı konularına ilişkin dilekçe red kararları dışında, kararın düzeltilmesi veya temyiz yoluna; tek hakim kararlarına karşı ise itiraz yoluna başvurulabilir (İYUK. Md.15).

Kararların sonuçlarına ilişkin düzenleme İYUK'un 28. maddesinde yer almaktadır. Mahkeme kararlarının 30 gün içinde kamu görevlilerince kasıtlı olarak yerine getirilmemesi durumunda ilgili kişi, idare aleyhine dava açabileceği gibi kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar vb. mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece, mükellefe bildirilir.

3. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları

Kararlara karşı başvuru yolları İYUK' un 45. ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir;³¹⁰

- **İtiraz ;** vergi mahkemelerinin tek hakimle verilen nihai kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. İdare ve vergi mahkemelerinin verdikleri nihai kararlara karşı itiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gündür.³¹¹
- **Temyiz;** vergi mahkemelerinin tek hakimle verilen nihai kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir. Özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir. Temyiz inceleme sonucunda verilen karar dosyayla birlikte kararı veren mahkeme ve Danıştay dairesine gönderilmektedir. Bu karar, dosyanın mahkeme veya Danıştay dairesine geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde taraflara tebliğ edilmektedir.³¹²
- **Kanun yararına bozma;** bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği itibarıyla yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz edilebilmektedir.
- **Kararın düzeltilmesi;** Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri karar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya

³¹⁰ BAYRAKLI, *Genel Vergi Hukuku*, s.273, KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Basım, 1989, s. 276.

³¹¹ KIZILOT, TAŞ, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.169-174, KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.705-706, BAYRAKLI, *Genel Vergi Hukuku*, s.273.-274.

³¹² KIZILOT, TAŞ, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s.175-178, KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.708-709, BAYRAKLI, *Genel Vergi Hukuku*, s.274.

mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde taraflarca (İYUK. Md. 54),³¹³

- ✓ Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- ✓ Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- ✓ Kararın usul ve kanuna aykırı bulunmaması,
- ✓ Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkması durumlarında kararın düzeltilmesi istenebilir.

➤ **Yargılamanın yenilenmesi;** Danıştay ile Bölge İdare Mahkemeleri ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında yenilenmesi istemi (İYUK. Md. 53);

- ✓ Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilmeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonar ortaya çıkması,
- ✓ Karara sebep olan belgenin sahteliği belgelenmiş olup da kararın yenilenmesini isteyen tarafın bundan haberinin bulunmamış olması,
- ✓ Karara esas olarak alınan ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozulmuş olması,
- ✓ Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla kanıtlanmış olması,
- ✓ Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi bulunacak şekilde hilede bulunmuş olması,
- ✓ Vekil veya kanuni temsilcisi olmayan kimseler ile davanın görülmüş olması,
- ✓ Mahkeme tarafından, daha önce aynı tarafların, konunun ve sebebinin olduğu davanın sonucundan hukuki dayanağı olmadan farklı karar verilmesi,

³¹³ BAYRAKLI, *Genel Vergi Hukuku*, s.277, CANDAN, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.38, 39.

- ✓ Hükümün, İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması nedeniyle yargılamanın yenilenmesi istenebilir.
- **Kararın açıklanması;** Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar yeterince açık değilse ya da birbirine aykırı hükümler taşıyorsa; taraflardan her birinin kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir (İYUK. Md. 29).
- **Yanlışlıkların düzeltilmesi;** iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki yanlışlıkların, açıklamaların düzeltilmesi istenebilir (İYUK. Md. 30). Yanlışlıkların düzeltilmesine karar verilirse, düzeltme ilamın altına yazılmaktadır.³¹⁴

³¹⁴ BAYRAKLI, *Genel Vergi Hukuku*, s. 277.

SONUÇ

Ekonomimizdeki sorunlara rağmen; büyümeyi potansiyel seviyesine çıkarmak, istihdamı arttırmak, kamu dengelerini iyileştirmek, enflasyonla mücadeleye devam etmek, cari işlemler açığındaki düşüş eğilimini sürdürmek, yurt içi tasarrufları kullanabilecek en önemli araçlardan biri vergi politikasıdır. Bu kapsamda kamu gelir politikasının temel amacı; etkin basit adil ve tabana yayılmış bir vergi sistemi oluşturarak sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek için, yurt içi tasarrufları arttırmak, istihdam ve yatırımları teşvik etmek, kayıt dışılığı azaltmak ve bölgesel gelişmişlik farklarının azaltmasına katkıda bulunmaktadır. Etkin bir vergi sistemi kamu finansmanının temel yapıtaşıdır. Ülkemizde son zamanlarda vergilendirme alanında uygulama ve vergi inceleme kapasitesinin geliştirilmesine yönelik; vergi idaresinin yeniden yapılandırılması, vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi, vergi idaresinin beşeri ve teknolojik altyapının geliştirilmesine yönelik projelerinin hayata geçirilmesi, vergi mevzuatının basitleştirilmesine ve günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

Ayrıca ekonomideki vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için gerek vergi incelemelerinin gerekse inceleme elemanlarının sayısı arttırılarak denetim kapasitesinin niteliği ve niceliğinin iyileştirilmesi konusunda çalışmalar yapılmış; bu kapsamda vergi denetim birimleri birleştirilmiştir. Bu çalışmaların yanı sıra, vergi denetimlerinin ve incelemelerinin bilgisayar destekli, etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla Risk Analizi Merkezi kurulmuştur.

Başkanlıkta görev yapan Vergi Müfettişlerinin % 60 'ının hizmet süresi 0-5 yıl, % 20'sinin hizmet süresi 6-10 yıl, % 7'sinin hizmet süresi 11-15 yıl, % 2'sinin hizmet süresi 16-20 yıl, % 4'ünün hizmet süresi 21-25 yıl, % 7'sinin hizmet süresi 26 yıl ve üzeridir.³¹⁵ Son yıllarda istihdam edilen personel sayısındaki artışlar göz önüne alındığında, denetim mekanizmasının güçlenmesi için idarenin personel istihdamı sağlamayı planladığı görülmektedir.

Vergilendirmede etkin bir sistemin oluşması, mükelleflerin iyi niyetine bırakılmış durumdadır. Vergi Denetim Kurulunun 2016 yılında yapmış olduğu

³¹⁵ Vergi Denetim Kurulu, *Faaliyet, Raporları*, 2017 s. 14.

faaliyetlerine ilişkin çalışmalarda, Türkiye genelindeki toplam Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri içerisinde inceleme oranı %1,96 olarak gerçekleştirilmiştir. 2016 yılında toplam inceleme sayısı 185.462 adet, incelenen mükellef sayısı 49.817, mükellef başına kesilen ceza 464.487 TL olarak gerçekleşmiştir.³¹⁶ 2017 yılı için Türkiye genelindeki toplam Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri içerisinde inceleme oranı %1,68 olarak gerçekleştirilmiştir. 2017 yılında toplam inceleme sayısı 119.026 adet, incelenen mükellef sayısı 44.182, mükellef başına kesilen ceza 458.311 TL olarak gerçekleşmiştir. 2017 yılında mükellef başına tarhi istenen vergi % 8 oranında azalmışken, kesilmesi önerilen ceza miktarı önceki yıla göre % 1,9 oranında artmıştır.³¹⁷

Bu sonuç toplumdaki vergi bilincinin arttırılması, gönüllü uyumun teşvik edilmesi ceza yaptırımlarından daha önemli olduğunu göstermektedir. Bu ilişkinin hukuki dayanakları maddi bir hukuk dalı olan ceza hukukunda yer almaktadır. Vergiye ilişkin ceza hükümleri ise şekli bir hukuk dalı olan Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir. Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler bu kanunlarda belirtilen vergi cezaları ve diğer cezalarla karşılaşmaktadır. Ülkemizde vergi gelirlerinin yetersizliği yanında, vergi kabahati ve suçu işlemenin yaygınlığı söz konusudur. Hatta vergi gelirlerinin yetersizliği, büyük ölçüde vergi kabahat ve suçlarının yaygınlığının bir sonucudur.

Vergi kabahat ve suçlarının nedenlerine genel olarak bakacak olursak; toplumda vergi ahlakının oluşmamış olması, mükelleflerin vergi kanunlarının vergicilik kurallarına uymaması, vergi idaresinin yetersizliği, vergi yükünün ağır olması, bencil insan tipinin toplumda revaçta olması, af beklentilerinin olması, vergi bilincinin eğitim sistemimizde vatandaşlık görevi olduğunun öğretilmemesi ve mükelleflerin yönetime olan güvensizlikleridir. Ülkemizde meydana gelen vergi kabahatlerinin oluşumlarının kök nedenlerini bu şekilde tespit etmiş bulunmaktayız. Vergi Usul Kanunu vergi kayıplarını önleyebilmek için gayet basit ve mantıklı bir kabahat sistemi oluşturmuşsa da, işlenen suça karşı uygulanacak yaptırımlar sistemine işlerlik kazandıracak bir ceza kuralları bütünü ortaya koyamamıştır.

³¹⁶ Vergi Denetim Kurulu, *Faaliyet, Raporları*, 2016 s. 43-45

³¹⁷ Vergi Denetim Kurulu, *Faaliyet, Raporları*, 2017 s. 41-43

Bu çalışmada tespit edilen problemlerin çözümü öncelikle bilinçli vergi mükelleflerinin oluşmasını sağlamak olacaktır. Bu nedenle mükelleflere periyodik bir şekilde Maliye Bakanlığı tarafından eğitim, seminer ve konferanslar düzenlenmelidir. Verginin zamanında ve tam olarak ödenmesinin öncelikli olarak vatandaşlık görevi olduğu ve ülke kalkınması için büyük önem arz ettiği anlatılmalıdır. Bunun yanı sıra vergi suç ve kabahatlerini işleyenler hakkında para cezası yanında, hapis cezalarının da daha etkin bir şekilde uygulanabilirliği de sağlanmalıdır. Kanaatimizce; orta eğitim düzeyinden başlayarak vatandaşlık bilincinin gelişmesi için vergi ile alakalı genel bilgilendirmeler yapılmalıdır. Bu bilgilendirmeler aynı zamanda müfredatta yerini alarak ortaöğretimden itibaren ders olarak işlenmesini öngörmekteyiz.



KAYNAKÇA

- ACAR**, Mustafa Gürhan, *Osmanlı ile Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sistemi'nin Karşılaştırılması*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:264, 2010.
- AKDOĞAN**, Abdurrahman. *Vergi İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Vergi Eğitimi*, Ankara, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, C.8, 1992.
- AKDOĞAN**, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*, Ankara, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, 2009.
- AKDOĞAN**, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, 2011.
- AKDOĞAN**, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013.
- AKDOĞAN**, Abdurrahman, **KIRBAŞ**, Sadık, **EYÜPGİLLER** Saygın. *Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü*, Ankara, Gazi Kitabevi, 1986.
- AKSOY**, Şerafettin. *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1990.
- AKSOY**, Şerafettin. *Kamu Maliyesi*, Ankara, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, 1998.
- AKSOY**, Şerafettin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- ARSLAN**, Erdoğan. *Pişmanlık Zammı Gider Kaydedilebilir Mi?* , Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 302, Ekim 2006,
- ARSLAN**, Mehmet. *Türk Vergi Sistemi*. Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı, 2004.
- ARSLAN**, Metin. *Kamu Maliyesi Ders Notları*, Harran Üniversitesi, Birecik Meslek Yüksekokulu, Şanlıurfa, 2017.s.61
- ASLANPINAR**, Burak, **ONAT**, Emre Burak. *Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Suç ve Kabahatleri İle Bunlar Hakkında Öngörülen Cezaların Karşılaştırmalı Analizi*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:282, 2016.
- AYDEMİR**, Birol, *Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulanmasının Değerlendirilmesi Ve Etkif Katma Değer Vergisi Oranlarını Hesaplanması*, DPT, Ankara, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 1996.
- AYDIN**, Fatih. *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Yorum ve Açıklamalar*, Ankara, TÜRMOB yayınları 304, 2006.

- AYDIN**, Fazıl. *Tüm Yönleriyle Veraset ve İntikal Vergisi*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009.
- BALCI**, Hayri Süleyman. *Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 235, 2001.
- BATTAL**, Ahmet. *Ticari İşletme Hukuku*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005.
- BATIREL**, Ömer Faruk. Vergilemede İktidar Teorisi, Ekonomi Ansiklopedisi, İstanbul, Paymaş Yayıncılık, 3. Cilt, 1984.
- BATIREL**, Ömer Faruk. *Çağdaş Vergi Politikası*, Maliye ve Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, İstanbul, Sayı 35, 1993.
- BAYKARA**, Bekir, *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul, Yaklaşım yayınları, 2008.
- BAYKARA**, Bekir, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi Ceza Hukuku, HUD Yayınları, Aralık, 2008, s.402.
- BAYRAKLI**, Hasan Hüseyin. *Genel Vergi Hukuku*, Afyonkarahisar, Celepler Matbaacılık, 2013.
- BAYRAKTAR**, Kaya. *Osmanlı Bankası'nın Merkez Bankası Fonksiyonu (1863-1875)*, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 3, No. 1, 2011.
- BİLİCİ**, Nurettin. *Vergi Hukuku*, Ankara, Seçkin Kitapevi, 2007.
- BİLİCİ**, Nurettin. *Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Savaş Yayınevi, 2015
- BOZDAĞ**, Ahmet, *Ceza Hukukunda Ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür*, Yüksek Lisans Tezi, 2008,
- CANDAN**, Turgut. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, 2006.
- CANDAN**, Turgut. *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, 2006.
- CANDAN**, Turgut. *Vergi Suçları ve Cezaları*, İstanbul, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, 2010.
- CEZAR**, Yavuz. *Osmanlı Maliyesinde Bunalım ve Değişim Dönemi*, İstanbul, Alan Yayınları, 1986.
- CHATALOVA**, Natalia, **EVANS**, Chris. *Too Rich to Rein in The Under-utilised Wealth Tax Base*, eJournal of Tax Research, Volume 11, Number 3, 2013.

- ÇAĞAN**, Nami. *Bankaların Vergi Yükümlülükleri ve Vergi Sorumlulukları*, Ankara, A.Ü. Hukuk Fakülteleri Dergisi, C.2, S.4 1977.
- ÇELİK**, Binnur Tüzün. *Vergilemede Müdehale İlkesi*, Ankara, Kültür Yayınları, 2001.
- ÇELİK**, Galip. *Servet ve Harcama Vergileri*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995.
- ÇAVUŞ**, Adnan. *Suç Genel Teorisi Işığında, Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2016
- ÇOBAN**, Hilmi. *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2004.
- ÇOMAKLI**, Şafak Ertan. *Vergi Hukukunda Fail Kavramı*, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008.
- DEĞER**, Nuri. *En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması*, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2016.
- DİNÇER**, Hüseyin. *Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:336, Ağustos 2009.
- DOĞAN**, Aykon. *Açıklamalı İctihatlı Katma Değer Vergisi ve Uygulama Muktezalari*, Ankara, 1987.
- DOĞRUSÖZ**, Bumin. *Defterlerin Tasdiki ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 181, 2007.
- DOĞRUSÖZ**, Ezhan. *Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür II*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 155, 2005.
- DOĞUSOY**, Bahadır. *Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2015.
- DÖNMEZER**, Sulhi, **ERMAN**, Sahir. *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku* (Genel Kısım – Cilt: I), İstanbul, Beta Yayınları, 12. Bası, 1997.
- EDİZDOĞAN**, Nihat. *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*, Bursa İ.T.İ.A. Bursa, İşletme Fakültesi Yayını, No: 6, 1981.
- EDİZDOĞAN**, Nihat, **ÇELİKKAYA**, Ali, **TAŞ**, Metin. *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2007.
- ERDEM**, Tahir. *Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 205, 2005.

- ERGİNAY**, Arif. *Kamu Maliyesi*, Ankara, Savaş Yayınları, 1990.
- ERGİNAY**, Akif. *Kamu Maliyesi*, 8. Baskı, Ankara, Çağ Matbaası, 1995.
- ERGİNAY**, Akif. *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, Ankara, Çağ Matbaası, 1995.
- EROĞLU**, Nurettin. *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Ankara, Adalet Matbaası. 2. Baskı, 1995.
- EROL**, Ahmet. *Vergi Usul Kanunu'nda Ölüm (I)*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 46, Ekim 2007.
- FALAY**, Nihat. *Vergi Teorileri*, Büyük Ekonomi Ansiklopedisi, Sabah Yayıncılık, 2000.
- FURTUN**, İdris Hakan. *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi*, Eskişehir, AÖF yayın no: 2276/1273, 2009.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**. *Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi*, Yayın No: 154, 2014.
- GERÇEK**, Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Ankara, Ekin Kitabevi, 2003.
- GEREK**, Şahnaz, **AYDIN**, Ali Rıza. *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2005.
- GİRAY**, Filiz. *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*, Bursa, Ekin Basın Yayın, 2012.
- GÖKBUNAR**, Ali Rıza. *Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*, Ankara, Odak Yayın Dağıtım, 1998.
- GÜLSOY**, Ufuk. *Osmanlı'nın Gayrimüslim Askerleri*, İstanbul, Timaş Yayınları, 2010.
- GÜNER**, Ümit, *Türkiye'de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.4
- GÜNDOĞDU**, Burhan. *Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Karinesi*, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2005, Sayı:285, s.108.
- İNALCIK**, Halil. *Osmanlı İmparatorluğunun Sosyal ve Ekonomik Tarihi*, 1300-1600, I. cilt, ed. Halil İnalcık, Donald Quataert, Çev. Halil Berktaş, Eren, İstanbul, 2. baskı, 2004.
- İNCE**, Neslihan İçten. *Elektronik Fatura-Elektronik Fatura Kayıt Sistemi*, Ankara, Maliye Postası Dergisi. Sayı: 694, 2008.

- KARAKOÇ**, Yusuf. *Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi*, Ankara, Yetkin Yayınları, 1990.
- KARAKOÇ**, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 4. Basım, 2017.
- KANETİ**, Selim. *Vergi Hukuku*, 2. Basım, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1995.
- KAYA**, Arzu. *Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Gelişme Sürecinde Geline Son Nokta*, Maliye ve Sigorta Yorumları, E- Yaklaşım, Sayı:512, 2008.
- KAZGAN**, Haydar. *Osmanlı'da Avrupa Finans Kapitali*, I. Cilt, No. 22, Ankara, Roma Yayınları, 2005b.
- KAZGAN**, Haydar. *Galata Bankerleri*, II. Cilt, Ankara, Orion Yayınevi, 2006.
- ÖNER**, Erdoğan. *Osmanlı Bütçeleri (1864, 1869, 1877, 1880, 1897) Osmanlı Muvazene Defterleri*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2007/372, Ankara, 2007.
- KARADENİZ**, Salim. *Mücbir Sebepler*, Yaklaşım, Sayı:181, Ocak 2008, s.72
- KAZICI**, Ziya. *Osmanlı'da Vergi Sistemi*, İstanbul, Bilge Yayınevi, 2005.
- KIRMAN**, Ahmet. *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*, Ankara, 1994.
- KIRMAN**, Ahmet. *488 sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi*, Ankara, 1997.
- KIRBAŞ**, Sadık. *Vergi Hukuku*, 15. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2003.
- KIZILOT**, Şükrü, **ŞENYÜZ**, Doğan, **TAŞ**, Metin, **DÖNMEZ**, Rıfat. (2006), *Vergi Hukuku*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- KIZILOT**, Şükrü, **KIZILOT**, Zuhul. *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- KIZILOT**, Şükrü, **TAŞ**, Metin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2011.
- KIZILOT**, Şükrü, **KIZILOT**, Zuhul. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012.
- KIZILOT**, Şükrü, **TAŞ**, Metin, *Vergi Hukuk ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013
- KOCA**, Mahmut. *Fikri İhtima Ceza Hukuku Dergisi*, Ankara 2007/4.
- KOÇTÜRK**, Osman Murat, **GÖLALAN**, Meryem. *1923- 1950 Türkiye Ekonomisinin Yapısal Analizi*, Türk Kooperatifçilik Kurumu: Üçüncü Sektör Kooperatifçilik Dergisi, cilt 45, sayı 2, 2010.

KURTKAN, Amiran. *Metodolojik Bir Deme Olarak Mali Sosyoloji*, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 1312, İktisat Fakültesi Yayın No:221, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1968.

MERTER, Mehmet Emin, **ACAR**, İbrahim Attila, **ARSLAN**, Enver. *Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi*, Maliye Dergisi, Sayı 153, 2007.

MUTER, Naci, **ÇELEBİ**, Kemal, **SAKINÇ**, Süreyya. *Kamu Maliyesi*, Manisa, Emek Yayınevi, 2008, s. 251.

NADAROĞLU, Halil. *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul, Beta Yayınevi, 1996.

OKTAR, Ateş. *Vergi Hukuku*, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2006

ORAL, Ece. *5411 Sayılı Bankacılık Kanununa Göre Bankalar Karşısında BDDK'nın Konumu ve Yetkileri*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Bankacılık Ve Borsa Tezsiz Yüksek Lisans Programı Banka Ve Sermaye Piyasası Hukuku Dersi Dönem Ödevi, Adana, 2006.

ORHANER, Emine. *Kamu Maliyesi*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000.

ORTAÇ, Fevzi Rıfat, **ÜNSAL**, Hilmi, **YILMAZ**, Elif “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, International Journal of Public Finance, Cilt 1, Sayı 1, 2016.

ÖMER, Alp. *Anayasal İktisat Teorisi Açısından Osmanlı Mali Yapısının Analizi*, İstanbul, Beta Yayınları, 2001.

ÖNCEL, Mehmet. *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.

ÖNCEL, Muallâ, **KUMRULU**, Ahmet, **ÇAĞAN**, Nami. *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 13. Bası, 2009.

ÖNDER, İzzettin. *Türkiye’de Tarımsal Yapılar içinde: Cumhuriyet Döneminde Tarım Kesimine Uygulanan Vergi Politikası*, (Editörler: Şevket Pamuk, Zafer Toprak.), Ankara, Yurt Yayınları, 1998.

ÖNDER, İzzettin, **KAZGAN**, Gülten. *Türkiye’de Gelir Bölüşümü*, Ankara, TOBB yayınları, 1992.

ÖNER, Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Seçkin Yayınları, 3.Baskı, 2014.

ÖZBEK, Veli Özer. *Yeni Türk Ceza Kanununu Anlamı* (Açıklamalı-Gerekçeli-İçtihatlı), Cilt I, Genel Hükümler (md. 1-75), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.

- ÖZBİLEN**, Şevki. *Maliye Politikası*, Ankara, Ezgi Kitabevi, 1999.
- ÖZCAN**, Onur. *Vergi Suçları*, Ankara, Seçkin Yayınları, 2015.
- ÖZCAN**, Mehmet Şah. *Lozan Konferansı'nın TBMM'ne Yansımaları*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 2011.
- ÖZDEMİR**, Ersin. *Ticari Defterlere Kapanış Tasdiki Yaptırmamanın Hukuki ve Cezai Sonuçları*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:169, 2007.
- ÖZDENÖREN**, Rasim. *İslam Devletinde Mali Yapı*, İstanbul, Fikir Yayınları, 1968.
- ÖZGENÇ**, İzzet. *Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler)*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 3. Bası, 2008.
- ÖZGÜR**, Murat. *Vergi Hukukunda Zamanaşımı ve Taksir Komisyonu Kararında Zamanaşımı Uygulaması*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 42, Haziran 2007
- ÖZSOY**, İsmail. *Süleyman Sudi'nin Osmanlı Maliyesi ve Vergi Sistemi ile İlgili Görüş ve Tespitleri*, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı 4-5, 2000.
- ÖZSOYLU**, Ahmet Fazıl. *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul, Bağlam Yayıncılık, 1996.
- PARLAR**, Ali, **HATİPOĞLU**, Muzaffer. *Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler*, İstanbul, Kazancı Yayınları, No: 192, 2005
- PARLAR**, Ali, **HATİPOĞLU**, Muaffer. *Suçta Teşebbüs, İştirak, İçtima ve Yaptırımlar*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010.
- PENEZOĞLU**, Yusuf Gökhan. Vergi Suçları ve Yeni Türk Ceza Kanunu Genel Hükümlerinin Vergi Suçlarına Etkisi, Kazancı Hukuk, İşletme ve Maliye Bilimleri Hakemli Dergi, Sayı 6, Şubat-2005, s.64.
- PEHLİVAN**, Osman. Kamu Maliyesi, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2004.
- PEHLİVAN**, Yafes. *Mücbir Sebepler*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 40, Nisan 2007.
- RECEP**, Gülşen. *Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında "Non Bis İn İdem" İlkesi*, Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, Sayı 6, 2007.
- SANCAR**, Türkan Yalçın. *Müteselsil Suç*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995.
- SARAÇOĞLU**, Fatih. *Kalıcı Hale Gelen Geçici veya Ek Vergi Uygulamaları*, Yaklaşım Dergisi, Aralık, 2013.

- SARAÇOĞLU**, Fatih, **ENGİN**, İsmail, **EJDER**, Haydar Lütfi. *Maliye Ders Notları*, Ankara, Gazi Kitabevi Yayınları, 2014.
- SAYIN**, Abdurrahman Vefik. *Osmanlı Vergi Sistemi*, Ankara, Tekâlif Kavâidi, 1996.
- SONSUZOĞLU**, Elif. *Vergi Ziyat Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Yarattığı Yeni Sorunlar*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2005.
- SÖNMEZ**, Nezihe. *Vergi Hukuku I: Gelir ve Kurumlar Vergileri*, İzmir, İstiklal Matbaası, 1976.
- ŞENER**, Abdullatif. *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, Ankara, İşaret Yayınları, 1990.
- ŞENYÜZ**, Doğan. *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, Bursa, Yaklaşım Yayınları, 2017.
- ŞENYÜZ**, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ankara, Ekin Yayınevi, 10. Baskı, 2017.
- ŞENYÜZ**, Doğan, **YÜCE**, Mehmet, **GERÇEK**, Adnan. *Vergi Hukuku*, Bursa, Ekin Kitabevi, 2010.
- TABAKOĞLU**, Ahmet. *Osmanlı Maliyesi*, İstanbul, Dergah Yayınları, 1985.
- TABAKOĞLU**, Ahmet. *İslam ve Ekonomik Hayat*, Diyanet İşleri Başkanlığı, Ankara, 2003.
- TAŞ**, Metin. *Vergi Yargısı*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2005.
- T.C. MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI**. *Muhasebe Ve Finansman*, Beyannameler 344MV0018, Ankara, 2011, s.17.
- TOMUL**, Ahmet. *Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikayet Müessesesinin Değerlendirilmesi-I*, Yaklaşım, Sayı:181, Ocak 2008.
- TOSUNER**, Mehmet. *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi*, İzmir, Bayraklı Matbaacılık, 1989.
- TURHAN**, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- TÜRK**, İsmail. *Maliye Politikası*, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999.
- TÜSİAD 40**. *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, Yayın No: Tüsiad-T/2012-10/532, İstanbul, 2012, s.25.
- TURMANGİL**, Civan. *Vergi Davasının Hukuki Niteliği*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 1-4, 1987.

- TUNCER**, Selehattin. *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*, Eskişehir, İtia yayını, 1999.
- UFUK**, Mehmet Tahir. *Vergi Hukukunda Teselsül*, Vergi Dünyası, Sayı.240, Ağustos 2001, s.21.
- ULUATAM**, Özhan, **METHİBAY**, Yaşar. *Vergi Hukuku*, 5.Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.
- UĞUR**, Hüsamettin, **ELİBOL**, Mert, *Açıklamalı-İçtihatlı, Vergi Suçları*, Adalet Yayınları, Ankara,2015
- ÜNAL**, Noyan Alper. *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları*, Vergi Dünyası, Sayı 294, Şubat 2006.
- ÜSTÜN**, Ümit Süleyman. *Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler*, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Konya, Cilt 11, Sayı 1-2, 2003.
- ÜYÜMEZ**, Erkan. *Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, 2004.
- YILDIZ**, Seyfi, **ASLANOĞLU**, Suphi, *TTK Ve VUK Açısından Ticari Defterler Ve Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:162, 2006.
- YILMAZ**, Recep. *Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Defter ve Belgelerin Kaybı ve Sonuçları*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:32, 1995.
- YORGANCIOĞLU**, Erçetin. *Danıştay Yargılama Usulünde Re’sen İnceleme Yetkisi*, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler, Ankara, Danıştay Yayını, 1976.