



TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ

Hüseyin Büyükeçelebi

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Vergi Müfettişi Türkiye, e-mail: buyukcelebihuseyin02@gmail.com

1- Kavramsal Çerçeve Kanunilik İlkesi

Türk Dil Kurumuna göre kanunilik ilkesi, yasallık anlamına gelmekte olup, hukuk sistemimizde de yer edinmiştir. (www.tdk.gov.tr)

Kanunilik ilkesi kaynağını ceza hukukunda almakla birlikte, geçmişten günümüze ulusal ve uluslararası metinlerde hukukun bir temel ilkesi olarak kabul edilmiştir. Latince “*nullum crimen nulla poena sine lege*” olarak geçen bu terim, kanunsuz suç olmaz ilkesi olarak adlandırılmaktadır. (Onay, 2023, s. 75) Bir diğer ifadeyle kanunilik suçu işleyen kişinin yasada suç ve ceza olduğunun açık olması, uygulanacak yaptırımın açık ve net olması demektir. Buda tüm ceza kanunlarına suç ve cezanın kanuniliği ilkesi olarak geçmiştir. (Aslan, 2020, s.141)

Kanunilik ilkesi gereğince yasada suç olarak geçmeyen bir fiilden dolayı kimsenin cezalandırılmayacağını ve kanunda suç olarak düzenlenmiş olan fiil için öngörülen cezadan başka ceza veya da daha ağır bir ceza uygulanamaz. Kanunilik ilkesi hak ve özgürlükler için adeta bir güvence sunmaktadır. Zira işlenen suçlar yasada açıkça belirlenir ve bunlar haricinde kalan alanlar hür sayılmaktadır. Dolayısıyla kişiler belirlenen fiillere göre hareket alanı oluşturmaktadır. Kanunilik ilkesinin temel 3 adet işlevi olduğu söylenebilir. Birincisi kişilerin suç ve cezaları önceden bilmesi, ikincisi yargıçların olağan durum dışına çıkmasının önlenmesi, üçüncüsü, kanun koyucunun anayasaya uygun kanun yapmasını zorunlu kılmasıdır. Kanunilik ilkesi yasa olarak kabul edilmesi ve güç sahibi kimselere muhalif olması sebebiyle ceza hukukunda yer bulması yıllar sürmüştür. İlk olarak ne zaman çıktığını kestirmek zor olsa da genel kabul görmüş zamanı 1215 tarihli *Magna Carta Libertatum* (Büyük Özgürlük Fermanı) olarak kabul edilmiştir. Büyük Özgürlük Fermanı dönemin İngiliz kralının sahip olduğu mutlak gücü sınırlandırması önem arz etmektedir. Avrupa kıtasında kanunilik ilkesini Fransız Charles de Montesquieu ortaya atmıştır. Zira Montesquieu Büyük Özgürlük Fermanına dayanarak “kuvvetler ayrılığı” ilkesini kullanmış olup, bireylerin hür ve özgür olmasının teminini sağlamak için mutlak güçlere sınırlama getirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Sınırlamanın ancak kanun ile yapılmasının mümkün olduğu ve kanunda geçmeyen hiçbir şeyin yasak olmaması gerektiği ifade etmiştir. Kanunilik ilkesi Avrupa’da Becceria ve Voltaire tarafında geliştirilmiş, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesini Alman ceza hukukçusu Anselmo Feuerbach “*nullum crimen, nulla poena sine lege*” terimi olarak Latinceye çevirmiştir. (Bıyık, 2019, s. 2-3)

Citation/Atf: BÜYÜKEÇELEBİ, H. (2024). TÜRK VERGİ CEZA HUKUKUNDA KANUNİLİK İLKESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(3): 490-502.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Hüseyin Büyükeçelebi
E-mail: buyukcelebihuseyin02@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

2- T.C Anayasasının Vergi İle İlgili İlkeleri

T.C. Anayasasının 73. Maddesinin 1. Fıkrasına göre; *“herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* hükmüne istinaden, verginin herkes tarafından ödenmesinin Genellik İlkesi olduğu, mali gücüne göre ödenmesinin eşitlik ilkesi ile alakalı olduğu anlaşılmaktadır. Aynı maddenin 2. Fıkrasına göre; *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”* Hükmü gereğince Sosyal İlkesi açıkça belirtilmiştir. Yine aynı maddenin 3. Fıkrası gereğince; *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* Verginin kanunla koyulması, değiştirilmesi, kaldırılmasının idarenin inisiyatifine bırakılmaması Kanunilik İlkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde: 73)

Anayasanın ilgili maddesine göre vergi ile ilgili ilkeler şöyle sıralanabilir. Söz konusu ilkelerden sadece kanunilik ilkesi detaylarıyla verilecektir.

- ✓ Genellik İlkesi
- ✓ Eşitlik İlkesi
- ✓ Sosyal İlkesi
- ✓ Kanunilik İlkesi

3- Türk Vergi Hukukunda Kanunilik İlkesi

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi idaresinin hukuki yapısını oluşturur ve oranı, tahsilat biçimi ve alınma zamanı açısından yönetim ve mükellefler için net bir çerçeve belirler. Bu prensip, mükelleflere güven sağlayarak vergi yönetiminde istikrarı destekler ve herkesi adil bir şekilde kapsayan bir yurttaşlık sorumluluğunu ortaya koyar. (<https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-kanunilik-yasallik-ilkesi/>) Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin ancak kanunla belirlenebileceğini ve değiştirilebileceğini, hatta kaldırılabilceğini vurgular. Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, verginin olmazsa olmaz unsurları olan konu, mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi faktörlerin de açıkça kanunda düzenlenmiş olması gerekmektedir. (Karakoç, 2013, s.1266)

Kanunilik ilkesi, genellikle yönetilenlerin birey olmasından kaynaklanan hak ve özgürlüklerini koruma konusunda anayasalarda üstünlük sağlayan, özel bir öneme, güvenceye ve istikrara

vurgu yapan bir prensiptir. Bu ilke, hukuk devleti ilkesinden türemiş olup kamu hukuku ve anayasa hukuku tarafından şekillendirilmiş pekiştirici bir nitelik taşır. Yönetilen bireylerin hakları ve özgürlükleri, kanunilik ilkesi aracılığıyla korunmakta ve bu prensip, hukuki düzenin istikrarını ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla vurgulanmaktadır. (Tekbaş, 2010, s. 174)

Anayasamızın 73/3 maddesinde *“vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir”* hükmü, Verginin Kanuniliği ilkesini vurgular. Bu ilke, Batı demokrasilerinde uzun bir evrim sonucu modern anayasalarda kendine yer bulmuştur. Anayasamızın bu prensibi benimseyen hükmü, kanun koyma yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM) ait olduğunu ifade eden 87. madde ve yasama yetkisinin devredilemez olduğunu belirten 7. madde ile birleştirildiğinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece TBMM tarafından belirlenebileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği net bir şekilde ortaya çıkar. Bu düzenleme, vergi politikalarının yasama organının denetiminde olmasını, vergi sisteminin ise yasal bir temele dayanmasını güvence altına alır. Bu sayede vergi düzenlemeleri, demokratik bir süreç içinde ve hukukun üstünlüğü çerçevesinde oluşturulur. (Gürpınar ve Yıldız, 2009, s. 867-868) Bu prensip, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki ilişkide, temel hak ve özgürlüklerin hukuki koruma altına alınmasını amaçlamaktadır. Vergi idaresi, kanunların kendisine belirlediği sınır dışına çıkmadan faaliyetlerini icra edebilir. Bu sebeple, faaliyetlerini kanunun kendisine belirlediği sınırları aşması halinde keyfi bir davranış olarak değerlendirilir. *“Temsilsiz vergi olmaz”* ve *“kanunsuz vergi olmaz”* ilkeleri, bu ilkedeki en önemli temel prensiplerdir. Bu prensipler, verginin yapısı ve uygulaması açısından önemli sınırlamalar getirir. Bu ilkenin temelinde, bireylerin vergi konusundaki özgürlükleri, yalnızca seçtikleri temsilciler aracılığıyla, yani TBMM kararıyla sınırlanır. Bu bağlamda, verginin temel unsurları yasama organı tarafından belirlenir. Bu yaklaşım, vergi düzenlemelerinin demokratik bir süreç içinde, hukukun egemenliği prensipleri çerçevesinde ve hukuki güvence altında olması gerektiğini vurgular. (Taşdelen, 2010, s. 774)

Vergilemede yasallık ilkesi, bir verginin konulmasından sonraki aşamalarda düzenlemelerin tamamının kanuna dayanmasını gerektirir. Bu

prensip, vergi idarelerinin kendilerine belirlemiş olduğu sınırları aşması ve ortaya çıkabilecek belirsizlikleri ortadan kaldırma konusunda da etkilidir. Vergi idareleri ve vergi mükellefleri arasında sağlıklı bir iletişim kurulmasında önem arz etmektedir. Herhangi bir konuya vergi konulması ve uygulaması olan dönemde vergiyi doğuran olay, matrah, oran, istisna ve ödeme gibi aşamaların tamamının kanuna dayanması gerekmektedir. Bütün dünya ülkelerin vergileri hemen hemen hepsi kanunla konulacağı yasalarında mevcut olup, sahip oldukları egemenlik güçlerine dayanmaktadır. Dolayısıyla vergilemede kanunilik ilkesi sistemi daha adil hale getirerek vergi sisteminin şeffaf, adil ve öngörülebilir olmasını sağlar, aynı zamanda mükellefler ve vergi idaresi arasında güveni artırır. Vergiler, devletlerin egemenlik güçlerine dayanılarak konulmaktadır. Pratikte, neredeyse tüm ülkelerin anayasalarında vergilerin kanunla konulacağına dair hükümler bulunmaktadır. Vergilerin kanunlar tarafından belirlenerek konulması, keyfi uygulamaların önlenmesi açısından büyük önem taşır. Bu ilke, vergi sisteminin şeffaf, adil ve öngörülebilir olmasını sağlar, aynı zamanda mükellefler ve vergi idaresi arasında güveni artırır. (Nişancı, 2019, s. 4-5)

3.1- Türk Vergi Sisteminde Kanunilik İlkesinin Tarihçesi

3.1.1- Senedi İttifak Dönemi

Osmanlı devletinde Tanzimat fermanına kadar olan süreçte Hz. Muhammed döneminde kabul edilen İslam Hukuku yasaları geçerli olmakla birlikte, bunun vergi sistemine yansıdığı anlaşılmaktadır. (Akgül, 2021, s. 38) Osmanlı devletinin vergi sistemi incelendiğinde, merkezi bir sistemin olmadığı, vergilerin tımar ve vakıf gelirleri olmasından dolayı merkezîyetçi bir vergi sistemi kurulamamıştır. (Akgül, 2021, s. 39)

Osmanlı devletinde vergi ile alakalı en önemli gelişme Sened-i İttifakın kabul edilmesi denilebilir. Osmanlı devletinin temel ekonomisi bilindiği üzere tarımsal faaliyetlere bağlıydı. Çiftçilerin toprağı işleme sonucu, tımar sisteminin geliri hazineye aktarılmasıyla olmaktadır. Ancak zamanla bozulan tımar sistemi halk üzerinde yapılan baskıların artması sonucu Osmanlı sadrazamı ile ayanlar arasında senedi ittifak imzalanmış olup, vergi toplama işini ayanlara bırakmıştır. (Akgül, 2021, s. 39-40) Senedi İttifakın vergi ile alakalı hükümlere bakıldığında 3. ve 7. maddesi göze çarpmaktadır. Senedi ittifakın 3. Maddesi-

ne göre ayanlar vergileri toplarken padişaha iradesine dayanarak vergi toplayıp, merkeze gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı ittifakın 7. Maddesine göre haksız vergi toplayan ayanların merkeze bildirilme usulü ile birlikte, halkın vergi altında ezilmemesi için haksız olarak toplanan vergilerin kaldırılması yönünde anlaşma sağlanmıştır. Böylelikle Osmanlı tebaası haksız vergiler karşısında korunmuş olup, vergilemede kanunilik ilkesine doğru adımlar atılmıştır. Osmanlı padişahının böylelikle vergi ile ilgili yetkilerin sınırlandırıldığı anlaşılmaktadır. (Diler, 2021, s. 31-32)

3.1.2-Tanzimat Fermanı Dönemi

Osmanlı Devletinde Senedi ittifak ile birlikte vergi ile ilgili atılan adımlar devam etmiş olup, bir diğer adımı Tanzimat Fermanı ile gerçekleşmiştir. Tanzimat fermanı ile gerçekleşen en önemli adım verginin kanuniliği ilkesinin kabul edilmiş olmasıdır. Zira halkın ödeme gücüne göre vergilendirilmesi kararlaştırılmış, keyfi vergilendirilmenin önü kapatılmıştır. (Akgül, 2021, s. 40.) Ancak fermanın padişahın iradesine bağlı olması, herhangi bir müeyyide içermemesi tam olarak kanunilik ilkesini yansıtmamıştır. Yalnız ferman Osmanlı maliyesine önemli değişiklikler getirmiş olup, toplanan vergilerin tek çatı altında toplanması kamu gelirlerinin doğrudan hazineye aktarılması, kamu harcamalarının hazine gelirlerinden karşılanmaya başlanması, örfi vergilerin ve müsadere usulünün kaldırılması, yasallık ilkesine geçmekte önemli mesafeler kat etmiştir. (<https://www.mevzuatdergisi.com/2004/12a/08.htm>)

3.1.3- Islahat Fermanı Dönemi

Osmanlı devletinin vergilendirmenin yasallığı ilkesi ile ilgili süreci sonraki dönemlerde devam etmiş olup, bu kapsamda 1856 yılında Islahat Fermanı ilan edilmiştir. 1856 yılında Islahat Fermanı ile Müslüman halk ile Müslüman olmayan halk arasındaki vergilendirme ayırımına son vermekle birlikte, Müslüman olmayan kişilerden alınan cizye vergisi sonlandırılmış, yerine askerlik yapmamaları karşılığında bir vergi alınmıştır. (Güner ve Kargı, 2021, s. 82) Bir diğer husus ise mali konular, zira mali konularda Müslüman halk ile Müslüman olmaya halk arasında mevcut olan eşitsizliklerin kaldırılması, paranın ıslah edilmesi, vergi toplama yollarının iyileştirilmesi gibi hükümler içermektedir. (Akgül, 2021, s. 41.)

3.1.4- Kanun-i Esasi Dönemi

Osmanlıda devlet yönetimi ve vergilendirme sisteminin hukuki temellerinin sağladığı önemli bir evre, 1876 yılında ilan edilen Kanun-i Esasi'dir. Bu anayasanın yürürlüğe girmesiyle vergilendirme süreçleri, verginin yasallığı, genellik ve eşitlik prensipleri ile birlikte ödeme gücüne odaklanan çeşitli düzenlemelere tabi tutuldu. Bu anayasayla birlikte devlet yetkisi, meşrutiyetin bir sonucu olan Meclis-i Umumiye adlı parlamentoya devredildi. Bu kapsamlı değişiklikler, Osmanlı İmparatorluğu'nda modern bir hukuk ve yönetim sisteminin temellerinin atılmasına önemli bir katkı sağlamıştır.(Çelik, 2020, s. 17) Yasanın 25. Maddesine göre; yasallık ilkesi net bir şekilde telaffuz edilerek, kanun hükmü olmadan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konulamayacağı belirtilmiştir. Aynı yasanın 96 maddesi gereğince, yasama organı belirtilerek temsiliz vergi olmaz ilkesinin temel alındığı anlaşılmaktadır. Böylelikle yasama organının mali konularda yetkili olduğu, bunun dışındaki düzenlemelerin geçerli olmadığı ortaya konulmuştur. (Akgül, 2021, s. 42.) Yasaya göre vergilerin konulmasında ödeme gücü esas alınacak olup, kanunla düzenlenmemiş hiçbir vergi alınmayacaktır. Dolayısıyla vergi sisteminde yasallık ilkesi teminat altına alınmıştır. (Güner ve Kargı, 2021, s. 82)

3.1.5- 1924 Anayasası Dönemi

1924 anayasasında vergi ile ilgili konular 84 ve 85. Maddelerinde belirtilmiştir. 1924 anayasasında kanunlarla konulan vergilerin genel kamu giderlerini karşılamak amacıyla halktan alınan bedeller olduğu, kanunlara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişilerden kanun dışında resim ve benzeri mali yükümlülüklerin istenmeyeceği, bu tür düzenlemelerin kanunla yapılacağı vurgulanmıştır. 1924 anayasasının 85. Maddesine göre kanunsuz vergi olmaz temelinde vergilemede yasallık ilkesi ortaya konulmuştur.(Akgül, 2021, s. 42-43) 1924 Anayasası'yla vergilemede yasallık ilkesi net bir şekilde benimsenmiştir. Dolayısıyla vergilemede yasallık ilkesi ilk olarak bu anayasada kabul edildiğini söylemek mümkündür. 1924 Anayasasının 85/1 maddesine göre, vergi konulurken kanunların temel alınacağı, 85/2 maddesine göre ise kanun yapılıncaya kadar toplanan vergilerin taksiline devam edileceği hüküm altına alınmıştır.(Vatansver Öztürk, 2015, s. 4835)

3.1.6- 1961 Anayasası Dönemi

1961 anayasasının 61. Madde hükmüne göre; kamu giderlerini karşılamak amacıyla bütün vatandaşların ödeme güçlerine göre ödevli oldukları, bütün istenen vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla düzenleneceğini, kanun kıstasları esas alınarak belirlenen temel ölçü ve esaslara göre vergi konularında Bakanlar Kuruluna yetki verildiği hüküm altına alınmıştır. (Akgül, 2021, s. 43)

3.1.7- 1982 Anayasası Dönemi

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde, her bireyin kamu giderlerini, mali güçleri oranında vergi ödeyerek karşılamakla sorumlu olduğu ifade edilmektedir. Madde, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece kanunla getirilebileceğini, değiştirilebileceğini veya kaldırılabilirliğini belirtmektedir. Aynı zamanda, vergi, resim, harç ve benzeri mali konularda Cumhurbaşkanına değişiklik yapma yetkisinin verilebileceğine dair hükümleri içermektedir. Bu düzenlemeler, vatandaşların mali sorumluluklarını düzenleyerek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin hukuki dayanaklarını belirlemektedir. Aynı yasanın 73. Maddesine istinaden kabul edilen hükümlerin yanında "vergilemede genellik", "karşılıklılık", "mali güç" ve "kanunilik" gibi prensiplerin de kabul edildiği anlaşılmaktadır. 1961 anayasası ile birlikte kabul edilen kanunilik ilkesi 1982 anayasasında kendine yer edinmiş olup, sınırları daha da genişletilmiştir. Zira vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunilik ilkesinin gereği alınmasında, değiştirilmesinde ve kaldırılmasında var olması gerektiği belirtilmiştir. (Akgül, 2021, s. 44)

3.2- Türk Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesinin Temel Kuralları

3.2.1- Kabahat ve Müeyyideler Kanunla Düzenlenmelidir

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin mutlak surette kanun ile konulup, değiştirilip ve kaldırılmasının uygun olacağı, verginin kanunla konulmasının ancak temel unsurları olan mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi unsurların da kanunda net olarak düzenlenmesi gerekmektedir. (Karakoç, 2013, s.1266) Yine cezada yasallık ilkesi, ancak kanunda suç olarak geçen bir fiil nedeniyle, cezanın uygulanacağı ve bu cezanın ne kadar olduğunun net olarak geçmesi kuralı denilebilir.(Eroğlu, 2013, s. 160)

3.2.2- Vergi Ceza Kanunları Geçmişe Yürütülemez

Türk vergi sisteminde geçmişe yürütülemezlik ilkesi denilen prensip, kanunla konulan bir vergi ve benzeri mali yükümlülüğün yürürlük tarihi esas alınarak, bu tarihten itibaren hüküm ifade edilebileceği, yürürlük tarihinden önceki durumları etkilememesi şeklinde ifade edilebilir. Zira vergi mükelleflerin ileriki dönemlerde beklenmedik vergi yükleriyle karşılaşmaması, bu maddenin temel esasını belirtmektedir. (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015, s. 59)

3.2.3- Kıyas Yasağı Vardır ve Kanunlar Kıyasa Mahal Verecek Şeklinde Geniş Yorumlanamaz

Vergide, mükellefleri belirleme yetkisinin sadece egemenliği kullanan organlardan TBMM’de var olması, “verginin yasallığı ilkesi”ni doğurmuştur. Bu ilke gereğince, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkilerine sahip tek organın TBMM olduğu kabul edilmiştir. Bu prensip, idare ve yargı organlarının yeni vergi mükelleflerini oluşturma veya vergi yükünü artırma gibi adımlar atmalarına izin vermez; aksi takdirde hukuksal düzen ve barış tehlikeye girebilir. Vergi hukuku kurallarının kıyas yöntemiyle yorumlanması, hukuk devleti ilkesine ve vergilerin kanuniliği prensibine aykırı olacaktır. Bu nedenle, vergi ilişkilerinin düzenlenmesinde TBMM’nin ayrıcalığı ön plandadır, çünkü bu durum hukukî güvenlik ve istikrarın korunmasına hizmet eder. (Demirbaş, 2009, s. 976)

4- Kanun Metinleri, Net Olmalı ve Belirli Olmalıdır.

Yasaların belirli olması, hukuksal düzenin en önemli unsurlardan biri kabul edilmiştir. Bundan dolayı vergi kanunları ve düzenlemeleri

kesin, açık, yalın ve anlaşılır olmalı ve belirsiz, soyut ve kıyasa ve yoruma elverişli kavramlar kesinlikle kabul edilemeyip, tercih dışı bırakılmalıdır. (Kazaker, 2015, s. 4806)

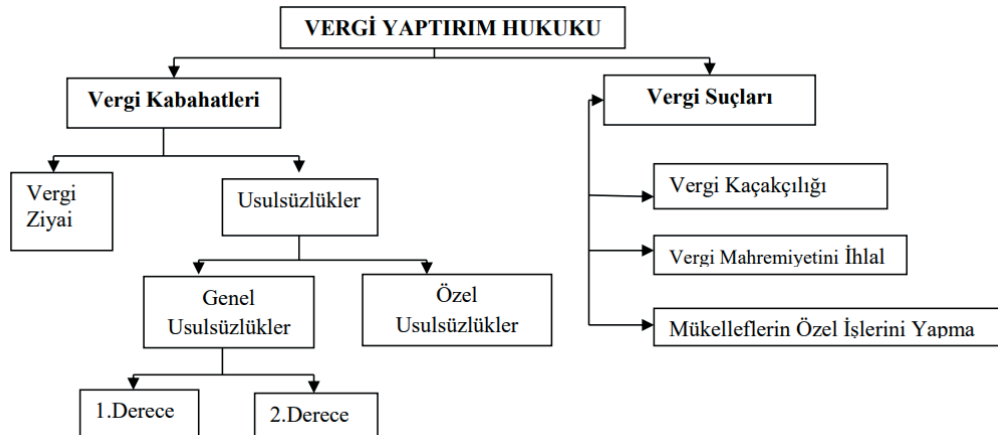
5- Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleriyle Suç ve Ceza Hükümü Konulamaz

Yasallık ilkesi, suç unsurlarının kanunda net bir şekilde ifade edilmesi kuralını kabul etmekle birlikte, böyle bir yetkinin ancak TBMM’de olmasını emreder. Zira yürütme organı suç ve ceza hükümleri koyamaz ve bunları ortadan kaldırma yetkisine sahip olamaz. Yürütme organı kanunda geçmeyen bir konuda düzenleme yapamayacağı gibi, kanunda düzenlenmiş bir durumu yürütme organına verilen yetkiler açık bir şekilde olması gerekmektedir. Yürütme organına tanınan yetkiler belirsiz olması, mevcut yetkilerin geniş olması halinde yasama yetkisinin devri niteliğinde olup anayasaya aykırılık teşkil edileceğinin bilinmesi gerekmektedir. (Eroğlu, 2013, s. 171)

4- Türk Vergi Ceza Hukukunun Kapsamı

Türk Vergi hukuku, anayasanın 73. Maddesine dayanarak kanunlarla konularak vatandaşlardan belli bir bedel alınması şeklinde devlete aktarılması sürecini anlatan ve kanun gereğince oluşacak borç-alacak ilişkisini, emir ve yasakları anlatan bir hukuk dalıdır. Vergi ceza hukuku ise; bu süreçte borç ve alacak ilişkisinde, emir ve yasaklara uymaması durumunda meydana gelebilecek suç ve kabahatları inceleyen bir hukuk dalıdır. Türk ceza hukukunda suç ve kabahatler genellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda geçmektedir. (Bıyık, 2019, s. 47)

Tablo. Bıyık, 2019, s. 47



4.1- Vergi Kabahatleri

4.1.1- Vergi ziyayı Cezası

Vergi ziyayı, vergi ödevlilerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmemesi halinde, verginin kanunda belirlenen süre içerisinde tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi halidir. Yine şahsi, medeni haller veya aile durumu ile ilgili gerçeğe aykırı beyan edilen veya mevcut diğer yöntemlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız olarak geri verilmesine sebep olmak da vergi ziyayı ceza hükmündedir. Ayrıca yukarıda belirtilen durumlarda verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması haksız bir şekilde alınan iadenin geri alınmayacağı ve ceza uygulanmayacağı anlamına gelmez. (Vergi Usul Kanunu Madde: 341)

341. madde gereğince belirtilen durumlarda vergi ziyasına neden olunması halinde, vergi ödevlileri aleyhine vergi ziyayı cezası uygulanır ve bu ceza, ziya uğratılan verginin bir katı tutarındadır. Vergi ziyasına 359. madde kapsamında belirtilen fiillerle neden olunması halinde ise bu ceza üç katına çıkarılarak uygulanır; aynı fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için, bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 344)

4.1.2- Usulsüzlükler

Usulsüzlük, Türk vergi kanunlarının şekil ve usulüne uyulmaması durumunu ifade eder. (Vergi Usul Kanunu Madde: 351)

Türk vergi sisteminde usulsüzlükler, vergi yükümlülerine kanunlarla getirilen vergilendirme konularında uymak zorunda oldukları usul ve şekillerine riayet edilmeme durumlarda meydana gelen durumlardır.

Vergi Usul Kanununda Usulsüzlükler genel usulsüzlük ve özel usulsüzlükler diye 2 ayrıldığı, genel usulsüzlükler ise kendi içerisinde cezanın ağırlığına göre ikiye ayrıldığı görülmektedir.

4.1.2.1- Genel Usulsüzlükler

213 vergi usul kanununda birinci derece usulsüzlükler aşağıdaki gibidir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 352)

✓Beyannamelerin zamanında verilmemesi(Ver-

gi ve harç beyannameleri)

✓213 Vergi Usul Kanununa istinaden zorunlu olan defterlerden bir veya daha fazlasının tutulmaması

✓Deftere yapılan kayıtların ve buna bağlı belgelerin sağlıklı incelemeye olanak tanımayacak kadar noksan, usulsüz veya karışık olması

✓Çiftçiler tarafından 213 Vergi Usul Kanununun 245. Maddesine istinaden muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından yapılan çağrılara süresinde katılmamaları

✓213 Vergi Usul Kanununun belirlemiş olduğu kayıt kurallarına uymamak

✓İşe başlamanın müddetinde bildirilmemesi

✓Onaylanması zorunlu kanuni defterlerden bir veya daha fazlasının onaylarının yapılmaması(-Defterler için belirlenen sürenin bitişinden başlayarak bir ay bittikten sonra onaylanan defterler, onaylanmış sayılmaz.)

✓Gelir vergisinde belirlenen diğer ücretlerden alınması gereken vergilerde, tarh müddeti sona ermesine rağmen verginin tarh edilmemesi

✓VİV beyannamelerinin 213 Vergi Usul Kanununun 342/2. Maddesinde belirlenen süre içinde verilmesi

213 vergi usul kanununda ikinci derece usulsüzlükler aşağıdaki gibidir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 352)

✓VİV beyannamelerinin müddeti bitiminden itibaren 213 Vergi Usul Kanununun 342/1. Maddesinde belirlenen süre içinde verilmesi

✓Ekim ve sayım beyanlarının müddeti boyunca veya ilgili kanunun belirlemiş olduğu bilgilere göre yapılmaması

✓Türk vergi kanunlarına göre yapılması gereken yazılı bildirimlerin müddetinde yapılmaması(İşe başlama hariç)

✓Vergi karnelerinin müddetinin bitmesinden itibaren on beş gün geçmiş olmasına rağmen alınmaması

✓Onaylanması zorunlu kanuni defterlerden bir veya daha fazlasının belirlenen sürenin bitişinden başlayarak bir ay içerisinde onaylanan defterler

✓Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve içeriği ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenle-

melere ilişkin hükümlere uyulmaması

✓ Hesap veya işlemlerin doğruluğunu veya şeffaflığını bozmamak kaidesiyle bazı evrak ve belgelerin olmaması veya istenilen evrak ve belgelerin sunulmaması

4.1.2.1- Özel Usulsüzlükler

Yakın tehlike kabahati olarak ifade edilen özel usulsüzlükler Vergi Usul Kanununun 353. Maddesinde kendine yer bulmakla birlikte, genel olarak belirlenmiş bir kural olmasa da genel usulsüzlükler vergi yükümlülerin bildirimlerine yönelik iken, özel usulsüzlükler daha çok bildirim dışındaki ödevlere yöneliktir, denilebilir. (Muşmal, 2014, s. 29)

213 vergi usul kanununda özel usulsüzlük cezaları aşağıdaki gibidir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 353)

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

✓ Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanununun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması

✓ Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenen zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanununun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması

✓ 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 biletlerinin almadıklarının tespit edilmesi

✓ 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

✓ 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

✓ Bu Kanununun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara

✓ Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine

✓ 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

✓ Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibine

✓ Bu Kanununun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda

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

B) Damga vergisinde;

✓ Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden

C) Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve

Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar

✓ Bu Kanununun 86,148,149,150, mükerrer 242, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

4.2- Vergi Suçları

4.2.1- Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, yükümlülerin ödemekle mükellef oldukları vergileri, illegal yollardan ödevlerini yerine getirmemeleri suretiyle haksız kazanç elde etmeleri sonucu devletin vergi kaybına uğraması şeklinde tanımlanabilir. (Kapusuzoğlu, 2008, s. 125)

Kaçakçılık suçu, vergi yaptırım hukuku açısından bir suç olarak kabul edilmekte olup, bu suç, vergi ziyayı koşulu aranmaksızın objektif bir kısıtla işlenebilecek belirli yasa fiilleriyle ilişkilidir. Söz konusu fiiller, devletin vergi düzenini bozan ve hukuk düzenince kabul edilmeyen eylemler olarak kanunda belirtilmiştir. (Göngür, 2020, s. 175)

213 vergi usul kanununda kaçakçılık cezaları aşağıdaki gibidir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 359)

a) Türk vergi kanunlarına göre muhafaza edilmesi gereken;

✓ Yasal defter ve kayıtlarında muhasebe ve hesap hilesi gerçekleştirenler, gerçeklikle veya bu işlemlerle alakalı herhangi ilgisi olmayanlar adına hesap açanlar, yapılması gereken kayıtların vergi matrahını azaltmasına sebep olacak şekilde tamamını veya bir kısmını başka defterlere, belgelere veya diğer kayıt ortamlarına kayıt ekleyenler

✓ Yasal defter ve belgeleri ile kayıtların aslını değiştiren veya gizleyenler veya içeriği yanıltıcı belge düzenleyenler veya içeriği yanıltıcı belge kullananlar 15 aydan 5 yıla kadar hapse hükmolunur. Noterlikçe tasdik edilen kayıtlar veya başka belgelerle sabit olunması, inceleme sırasında vergi denetimine yetkili kişilere defter ve belgelerin verilmemesi, bu hüküm uyarınca gizlemedir. İçerik olarak yanıltıcı belge, gerçek işlemlere dayanmakla birlikte miktar ve içeriği gerçekliğe aykırı olan belgelerdir.

b) Türk vergi kanunlarına göre düzenlenmesi ve tutulması veya muhafaza edilmesi gereken yasal defter, kayıt ve vesikaları yok eden, defter

yapraklarını yok ederek başka sayfa koyan ya da sayfa koymayanlar veya vesikaların tamamını ya da bir kısmını sahte olarak düzenleyen kişiler ile bu tür belgeleri kullananlar 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Sahte belge, gerçek bir işleme dayanmayan ya da gerçekmiş bir işlem yapılan belgelerdir.

c) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümleri gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerin belge basması ve bu belgeleri bilerek ve isteyerek kullananlar 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

ç) Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmemiş olmalarına rağmen, ÖKC mührünü kaldıran, yazılımı ve donanımı değiştiren ya da yetkili olsun veya olmasın ÖKC hafızalarına, e-devre elemanlarına ya da dışsal donanım veya bağlantı sistemine veya kayda geçirilmeyen satışın engellenmesi amacıyla kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale eden kişiler, satışı gerçekleştirilen belge ve bilgilere kayda geçirilmeyi önleyen, kaydedilen bilgileri değiştiren ya da yok eden, ÖKC ya da diğer donanım sistemlerine veya kayda geçirilmeyen satışın engellenmesi amacıyla kurulan e-kontrol ve denetim sistemleri ya da başka sistemler aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına ya da diğer kurumlara bildirilmesi gereken vesika, bilgi veya verilerin iletilmesini engelleyen ya da gerçek duruma aykırı bir şekilde iletilmesine sebep olanlar hakkında 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

4.2.2- Vergi mahremiyetinin ihlali

213 sayılı vergi usul kanununda geçen vergi mahremiyetine uymamaları halinde Türk Ceza Kanununun 239. Maddesi gereğince cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 362)

4.2.3- Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar

213 sayılı vergi usul kanununun 6. Maddesinin son fıkrasına istinaden, vergi memurlarına vergi yükümlülerinin kanunları uygulaması sonucu hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları sonucu Türk Ceza Kanununun 257/1. Maddesi gereğince cezalandırılacağı, vergi ziyayı cezasına sebebiyet vermesi durumunda 213 sayılı vergi usul kanununun 344. Maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesileceğini hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 363)

4.3- Kanunilik İlkesi Gereğince Vergi Suç ve Cezalarını Azaltan veya Ortadan Kaldıran Sebep

4.3.1- Ödeme

Türk vergi ceza kanununda, kesilen cezalara dava açılmaması durumunda dava açma süresinin sona ermesinden itibaren, vergi mahkemesinde dava açılması durumunda, vergi mahkemelerinin karar vermesi, ilgili karar üzerine vergi idaresince düzenlenen ceza ihbarnamesinin ilgiliye tebliğ edildiği tarinden itibaren 1 ay içerisinde ödenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 368)

4.3.2- Ölüm

213 sayılı vergi usul kanununun 372. Maddesi gereğince yükümlülerin ölmesi durumunda vergi cezalarının düşeceği hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 372)

4.3.3- Pişmanlık ve Islah

Mükelleflerin beyan esaslı vergilerde vergi ziyai cezasını gerektirecek eylemlerde bulunması ve bu eylemlere katılan diğer kişilerin kendi kendilerini dilekçe ile ihbar etmeleri durumunda aşağıda belirtilen şartları yerine getirmeleri halinde kendilerine vergi ziyai cezası uygulanmaz. (Vergi Usul Kanunu Madde: 371)

✓ Vergi yükümlüleri vergi idaresine kendi rızası ile haber vermesi ve verilen haberdan önce herhangi birinin dilekçe veya tutanak tutmak şartıyla ihbarda bulunmaması(Tutulan tutanak ve verilen dilekçenin mutlak surette kayıtlara alınması şarttır.)

✓ Mükellef dilekçe ile haber verdiği tarihten önce yetkili memurlar tarafından aynı vergi türüne ait incelemeye başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması

✓ Mükellefin daha önce vermemiş olduğu beyannamelerini dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içerisinde vermesi

✓ Mükellefin dilekçe tarihi itibarıyla 15 gün içerisinde eksik beyanlarını tamamlaması veya yanlış olan beyanlarına düzeltme verilmesi

✓ Mükellefin dilekçe tarihi itibarıyla 15 gün içerisinde vadesi geçmiş vergileri 6183 sayılı amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanunun 51. Maddesine istinaden belirlenen gecikme zammı nispetinde ödemesi

Pişmanlık ve ıslah müessesesi emlak vergisine uy-

gulanmayacağına bilinmesi gerekmektedir.

4.3.4- Zamanaşımı

Vergi Usul Kanununa göre belirlenen zamanaşımı süreleri geçtikten sonra vergi cezaların kesilmeyeceğini hüküm altına almıştır. Vergi ziyai cezasında zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren 5 yıl içerisinde kesilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Aynı şekilde özel usulsüzlük cezalarında ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren 5 yıl içerisinde kesilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Vergi Usul Kanununa göre usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren 2 yıl içerisinde kesilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Vergi Usul Kanununun 36. maddesine göre usulsüzlük cezaları ile vergi ziyai cezaları aynı fiille işlenmesi halinde birleşme meydana gelecek olup, 5 yıl içerisinde kesilmediği takdirde zamanaşımına uğrar. Zamanaşımı süreleri yukarıda açıklandığı gibi olsa da, bu zamanlar içerisinde ceza ihbarnamesi mükelleflere tebliğ edilmesi halinde zamanaşımı süresinin kesileceğinin bilinmesi gerekmektedir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 374)

4.3.5- İndirim

Kanun koyucu, tarh edilen vergi ve cezaların tahsili temel amaç olduğundan, ayrıca vergi mahkemelerin uzun sürmesi gibi sebeplerden dolayı Türk vergi sisteminde böyle bir uygulamayı yürürlüğe koymuştur. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve cezaların aşağıda belirlenen nispetlerde vergi yükümlülerine tebliğ edilmesi halinde, vergi yükümlüleri 30 gün içerisinde idareye başvurmaları halinde, ayrıca 6183 sayılı kanunun ilgili maddelerine istinaden kabul edilen teminatları göstermesi ve tarh edilen vergi ve cezaları 3 ay içerisinde bildirmesi durumunda, vergi ziyai cezalarında ilk defa olması durumunda yarısı, takip eden vergi ziyai cezalarında üçte bir kadar vergi indirilecektir. Ayrıca usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında hesaplan cezaların yarısı indirim konusu yapılacaktır. Ancak belirlenen sürede vergi ve cezaların ödenmemesi halinde veya yargıya taşınması durumunda indirim müessesesinden yararlanamaz. (Kocaman, 2020, s. 57)

4.3.6- Hata ve Düzeltme

Vergi hatası, vergi hesaplamalarında ve vergilendirme aşamalarında yapılan hatalar sonucu haksız bir şekilde eksik veya fazla vergi alınma-

sı ve istenmesi durumu olarak tanımlanabilir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 116)

Vergi cezalarında meydana gelecek hatalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 375. Maddesi uyarınca belirlenen usul ve şartlarda düzeltilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 375)

4.3.7- Terkin Müessesesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 155. Maddesi gereğince, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve hasarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden; sahip oldukları varlıkların en az en az üçte birini kaybeden vergi yükümlülerin elde etmiş oldukları gelirlerin kaynaklarında meydana gelmiş olması sebebiyle bu kaynaklarla ilgili vergi cezaları ve borçları, aynı şekilde afetler nedeniyle varlıklarının en az üçte birini kaybeden vergi yükümlülerin, gelir kaynaklarına ilişkin oluşan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığı tarafından zararlı orantılı bir şekilde kısmi veya tamamını kapsayacak şekilde terkin edebilir. (Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde: 155)

4.3.8- Tahakkuktan Vazgeçme

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı belli bir tutarın altında olması ve yapılacak giderleri fazla olması halinde maliye bakanlığının yeniden değerlendirme oranına tabi tutularak belirlediği tutarın altındaki vergi ve cezalar tahakkuk ettirilmez. (Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde: 115)

4.3.9- Af

Vergi affı, egemen güce sahip olan devletin, kanunlarla alınması gereken vergi ve cezalardan bir kısmını veya tamamını belli şartlar dâhilinde tek taraflı olarak vazgeçmesi olmakla birlikte, yapılan affın vergi aslının ödenmesi şartına bağlanması mümkün dahilindedir. (Ergür, 2021, s. 196)

4.3.10- Yargı Kararı Hali

Vergi yükümlüleri adlarına ceza kesilmesi halinde bu cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma haklarına sahiptirler. Vergi yükümlüleri vergi mahkemelerinde dava açabilmesinin koşulları, vergi tarh işlemleri ve cezaların kesinlik kazanması ile bu vergi ve cezalarına vergi yükümlülerine tebliğ edilmesi gerekmektedir. Kaynaktan kesilen vergilerde ödemenin gerçek-

leşmesi ve kaynaktan vergi kesenlerin verginin kesilme işlemlerini yapmış olması gerekmektedir. Ayrıca vergi yükümlüleri kendileri tarafın beyan edilen matrahlara kesilen vergilerde yargı yoluna başvuramayacaklarını bilmesi gerekmektedir.(Kocaman, 2020, s. 57)

4.3.11- Yanılma Ve Görüş Değişikliği Durumu

Yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanlış açıklamalarda bulunmaları halinde veya bir hükmün uygulanma şekli ile ilgili içtihadın değişmiş olması durumunda, vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacak olup, yetkili makamların bir hükmün uygulanma şekli konusundaki görüş ve kanaatini değiştirerek genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapması durumunda, bu yeni görüş ve kanaat, ilgili genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak ve geriye dönük olarak uygulanamayacaktır. Ancak, yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında bu hüküm uygulanmayacağı bilinmesi gerekmektedir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 369)

4.3.12- Mücbir Sebepler Hali

213 sayılı Vergi Usul Kanununda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana gelmesi halinde, vergi yükümlüleri tarafından ispat edilmesi halinde cezanın kesilmeyeceği belirtilmiştir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 373)

4.3.13- Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma, ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara bağlı kesilen vergi ziyai cezalarının vergi idaresi ile mükellefler arasında kanuni metne bağlı kalarak miktarları konusunda anlaşmasıdır.(Buz, 2013, s. 6-8)

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, vergi usul kanununun ek 11 maddesinde düzenlenmiş olup, vergi incelemesi aşamasında idare ile mükellefler arasında ceza kesinleşmeden önce kanuna bağlı kalmak şartıyla vergi inceleme raporlarında tarhiyata konu olacak miktarlar üzerinde anlaşmaları halidir. Tarhiyat konusunda uzlaşma sağlanamaması halinde, mükellefler ceza kesinleşmesinden itibaren tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar. (Vergi Usul Kanunu Madde: Ek-11)

Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi yükümlüleri ile idare arasında belli başlı şartların sağlanması halinde yapılması mümkündür. Zira ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile 2024 yılı içerisinde-

de geçerli olan 23.000-TL aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının isabet eden miktarları, vergi ziyayı cezalarına neden olmasının kanunlara yeteri kadar hakim olunmaması veya yanılma ve görüş değişikliğinden kaynaklanması ya da 213 sayılı kanununda belirlenen vergi hataları ya da mahkeme kararları ile vergi idareleri arasında uyumsuzluk olması halinde mükellef ile vergi idaresi kısmen veya tamamen uzlaşabilir. Söz konusu uzlaşmanın Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde belirlenen fiillerle vergi ziyayı cezasına sebep olunması durumunda tarh edilen vergi ve cezalar ile bu fiillere katılanlara belirlenen ceza ve Vergi Usul Kanununun 370/b. Maddesinde izaha davet müessesinden yararlanan mükellefler kapsam dışı olduğunun bilinmesi gerekmektedir. (Vergi Usul Kanunu Madde: Ek-1)

4.3.14- İzaha Davet Müessesesi

a) Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonunca yapılan ön tespitlerle sınırlı olarak, nezdinde tespit yapılanın vergiyi ziyaa uğratmış olması durumunda, vergi incelesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, tespit tarihi itibarıyla ayrıca tespit konusuyla sınırlı olarak ihbarın bulunmaması durumunda vergi ziyasına sebep olanlar izaha davet edilebilir.

Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonunca tespit edilen hususlar sınırlı olarak mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz, bunun için tespitlerin mükellefe tebliğ edilmesi şarttır. Tebliğ tarihinde itibaren 30 gün içerisinde mükellefçe verilen izahın değerlendirme sonucu ayrıca mükellefe tebliğ edilir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 370)

✓Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonuna verilen izah sonucunda verginin ziyaa uğramadığının anlaşılması durumunda konuyla sınırlı olarak inceleme veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

✓Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonuna izahta bulunulmaması veya yeterli izahta bulunulmaması durumunda, değerlendirme işlemleri mükellefe tebliğ edildikten sonra 30 gün içerisinde; verilmemiş beyannamelerin verilmesi, hatalı olan beyanların düzeltilmesi veya eksik olanların tamamlanması ve vadesi geçen vergilerin 6183 sayılı kanuna göre gecikme zammı oranında bir zamlarla 30 gün içerisinde her ay ve kesre ilişkin olarak hesaplanan zamların ödenmesi halinde vergi ziyayı %20 oranında

kesilir. Ayrıca inceleme ve takdire sevk işlemi yapılmaz.

b) Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonunca yapılan tespitlerin 359 uncu maddede yer alan kaçakçılık işlemlerine ilişkin olması durumunda mükellefler izaha davet edilmez. Ön tespitlerin SMİYB fiilinin işlenmesiyle ilgili olması durumunda, kullanılan belge tutarı yılda 100 bin Türk lirasını geçmemesi ve belge tutarının bir yıldaki mal ve hizmet alışlarına oranı %5'i aşmazsa tespit edilen hususlar mükellefe yazıyla tebliğ edilebilir. Tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde, verilmemiş beyannamelerin verilmesi, hatalı olan beyanların düzeltilmesi veya eksik olanların tamamlanması ve vadesi geçen vergilerin 6183 sayılı kanuna göre gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi durumunda vergi ziyayı %20 oranında kesilir. Buna rağmen vergi incelemesi yapılabileceği gibi eksik tarhiyat ikmal edilebilir. Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonunca tespit edilen hususlar sınırlı olarak mükellef pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz, bunun için tespitlerin mükellefe tebliğ edilmesi şarttır. (Vergi Usul Kanunu Madde: 370)

4.3.15- Kanun yolundan vazgeçme Müessesesi

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi idare ve mükellefler arasında yargı sürecinde gerçekleşen ihtilafların hızlı şekilde çözülmesi, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması ve tahakkuk ve tahsilatın artırılması amacıyla kanun koyucu tarafından ihdas edilmiştir. (Vergi Usul Kanunu Madde: 379)

Vergi ve/veya ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliğinden itibaren, mükelleflerin uzlaşma, cezada indirim ve dava yoluna başvurma hakları bulunmaktadır. Mükelleflerin yargı yoluna başvurmaları durumunda vergi mahkemesince veya bölge idare mahkemelerince verilen kararlarda istinaf veya temyiz yolunun açık olması durumunda mükelleflerin vergi dairesine verecekleri dilekçe ile istinaf veya temyiz yolundan vazgeçerek dava sürecini Vergi Usul Kanunu 379. madde kapsamında sona erdirebilmektedir.

Mükellefin Vergi Usul Kanunu 379. madde kapsamında kanun yolundan vazgeçmesi durumunda vergi mahkemesi veya bölge idare mahkemesi tarafından silinen vergi tutarlarının yüzde 60'ı, onaylanan verginin tamamı ile onaylanan cezaların yüzde 75'i tahakkuk eder. Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddede yer alan fiille-

re iştirak edilmesinden veya vergi aslının dava konusu edilmediği vergi ziyayı cezaları ile usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezalarında ise mahkemece silinen tutarların yüzde 25'i ile onaylanan tutarların yüzde 75'i kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin ilgili vergi dairesine verilmesine müteakip tahakkuk eder. Ayrıca mükellefin kanun yolundan vazgeçmesiyle tahakkuk (dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih tahakkuk tarihi sayılır) eden tutarların ödeme süresi kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihten itibaren bir aydır. Vergi mahkemesince onaylanan vergi tutarı hariç olmak üzere ilgili vergi ve cezaların tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi durumunda yüzde 20 indirim uygulanır. İndirimin uygulanması için ilgili vergi ve cezaların ait olduğu dönemden kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği süreye kadar uygulanacak gecikme faizlerinin de birlikte ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca mükellef tarafından dava konusu edilen vergi ve cezalara ilişkin daha önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı dahil tüm tutarlar nihai olarak tahakkuk eden tutarlardan mahsup edilir.

Mükellef tarafından kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda, idare istinaf veya temyiz yoluna başvurmaz, başvurmuş ise ilgili başvurular incelenmez. Ayrıca kanun yolundan vazgeçildiği anda vergi mahkemeleri veya bölge idare mahkemelerince hükmedilen avukatlık ücretleri, yargılama giderleri ve bunlara bağlı fer'ileri mükellef ve idare arasında karşılıklı olarak talep edilemez ve icra takibi yapılamaz.

KAYNAKÇA

Akgül, C. (2021). Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi SBE Kamu Hukuku ABD, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzincan.

Aslan, M. S. (2020). Mükellemin Metodunu Takip Eden Usûlcülerin Hüsün-Kubuh Anlayışının Ceza Hukukunun Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi. İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi. sayı, 36. ss. 131-150.

Ayyıldız, Y. Ve Ayyıldırım, K. (2015). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri. Siyaset, Ekonomi Ve

Yönetim Araştırmaları Dergisi, cilt, 3. Sayı, 1. ss. 57-74.

Bıyık, Ö. (2019). Vergi Yaptırım Hukukunda Kanunilik İlkesi. Kırıkkale Üniversitesi SBE Kamu Hukuku ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale.

Buz, F. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye'deki Etkinliği. II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi-Bildiriler Kitabı V. Bursa, 6-8.

Çelik, M. (2020). Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Güvenlik İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi. Akademikbakış Dergisi. Sayı, 76. ss. 14-34.

Demirbaş, B. (2009). Vergi Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri. Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan. cilt, 2, ss. 953-985.

Diler, F. (2021). Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti Ve Sosyal Devlet İlkesi. Hacı Bayram Veli Üniversitesi LEE Kamu Hukuku ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

Ergür, O. K. (2021). Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi. Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. cilt, 11. sayı, 1. ss. 191-207.

Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, cilt, 8. Sayı, 3. ss. 157-179.

Güner, K. C. ve Kargı, V. (2021). Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak Ve Özgürlükleri İhlâli Ve Yargı Yolu. Maliye Çalışmaları Dergisi. Sayı, 66. ss. 77-106.

Güngör, M. (2020). Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. Sayı, 44. ss. 269-300.

Gürpınar, B ve Yıldız, F. (2009). Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi. Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan-Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını. cilt, 2. ss. 861-886.

Kapusuzoğlu, A. (2008). Vergi Kaçakçılığı Ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi SBE Dergisi. Cilt, 16. Sayı, 1. ss. 124-142.

Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt, 15. ss. 1259-1308.

Kazaker, G. (2015). Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. sayı,16, ss. 4785-4814.

Kocaman, H. (2020). Türk Vergi Yargısı Ve Vergi Usul Kanunu Yönünden Kesilen Cezalara İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi. İstanbul Arel Üniversitesi SBE İşletme ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Muşmal, A.M. (2014). Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Ziyayı Kabahati. Selçuk Üniversitesi SBE Kamu Hukuku ABD. Konya.

Nişancı, F. S. (2019). Türk Vergi Hukuku'nda Ulaşmanın Kanunilik İlkesine Göre İncelenmesi. Hasan Kalyoncu Üniversitesi SBE İşletme ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep.

Onay, M.F. (2023). Mehmet Furkan Onay, Kabahatler Hukukunda Kanunilik İlkesi. Ankara Üniversitesi SBE Kamu Hukuku ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

Öz, Ersan. Tarihi Perspektiften Osmanlı'da Vergi. (<https://www.mevzuatdergisi.com/2004/12a/08.htm>) Erişim Tarihi: 24.12.2023

T.C. Yasalar (09.11.1982). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 17863 sayılı)

T.C. Yasalar (10/1/1961), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı).

Taşdelen, A. (2010). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. cilt, 59. Sayı,4. ss. 767-796.

Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, cilt,12. ss.123-191.

Türk Dil Kurumu (www.tdk.gov.tr) Erişim Tarihi: 23.12.2023

Vatansever Öztürk, M. (2015). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihî Gelişimi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Sayı, 16. ss. 4815-4841.

Vergi Dosyası Vergi Akademi, Vergilemede Kanunilik (Yasallık) İlkesi, <https://vergidosyasi.com/2017/11/17/vergilemede-kanunilik-yasallik-ilkesi/> Erişim Tarihi: 23.12.2023