T.C.

Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ KABAHATLERİNİN CEZALANDIRILMASI VE CEZALARI KISMEN VEYA TAMAMEN SONA ERDİREN HALLER

Muhammet Polat İÇTEN

18904008

Danışman

Doç. Dr. Mehmet Burak BULUTTEKİN

Diyarbakır - 2022

T.C.

Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ KABAHATLERİNİN CEZALANDIRILMASI VE CEZALARI KISMEN VEYA TAMAMEN SONA ERDİREN HALLER

Muhammet Polat İÇTEN

18904008

Danışman

Doç. Dr. Mehmet Burak BULUTTEKİN

Diyarbakır - 2022

TAAHHÜTNAME

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dicle Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "Vergi Kabahatlerinin Cezalandırılması ve Cezaları Kısmen veya Tamamen Sona Erdiren Haller" adlı tezin/projenin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve tez yazım kılavuzuna uygun olarak hazırladığımı taahhüt eder, tezimin/projemin kağıt ve elektronik kopyalarının Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü arşivlerinde saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

..../..../.....

Muhammet Polat İÇTEN

ÖN SÖZ

Vergi hukukuna ilişkin bir çalışma gerçekleştirme noktasındaki girişimimin altında yatan öğrenme isteği ve merak duygusunu, bana ve diğer öğrencilerine aşılayan eğitim ve öğretim hayatıma giren emektar öğretmenlerime ve hocalarıma borçlu olduğumu samimiyetle ifade etmek isterim. Bu nedenle isimlerini saymakla sıralayamayacağım öğretmenlerime ve hocalarıma en içten duygularımla teşekkür ederim.

Çalışmanın her aşamasında desteklerini esirgemeyen danışmanım Doç. Dr. Mehmet Burak BULUTTEKİN'e; tez jürimde bulunan hocalarım Prof.Dr. Fazıl Hüsnü ERDEM ve Dr. Öğr. Üyesi Sadullah ÖZEL'e; manevi destekleriyle beni güçlü kılan annem, babam, abim, ablam ve yeğenlerime; bu zorlu süreçte en büyük destekçim olan ve beni devamlı cesaretlendiren eşim aynı zamanda meslektaşım olan Av. Rozerin ARSLAN İÇTEN'e teşekkür ederim.

Ruhuma manevi güç katan, genç yaşta ebediyete intikalinin acısını devamlı hissettiğim, nezaket ve zarafet abidesi Ecz. Enver BAKIR'a ve sabırsızlıkla aramıza sağlıklı bir şekilde katılmasını beklediğimiz kızım Beste Hevi'ye de teşekkürü bir borç bildiğimi ifade etmek isterim.

Muhammet Polat İÇTEN
Diyarbakır 2022

ÖZET

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatleri; vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak düzenlenmiştir. Bir mükellef herhangi bir vergi işlemiyle vergi kabahatinde bulunursa, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen cezalarla cezalandırılır. Vergi kabahatlerinin cezalandırılması idari para cezası veya idari yaptırımlar şeklinde olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi cezalarının azalmasını veya ortadan kalkmasını sağlayan bazı özel düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelere uygun olduğu ölçüde vergi kabahatlerine uygulanacak cezalar bakımından cezaların azalması veya kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılması söz konusu olabilecektir. Bu çerçeveden hareketle bu çalışmada, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kabahatleri, bunlara uygulanacak cezalar ile bu cezaların kesilmesini engelleyen veya cezaları azaltan ya da ortadan kaldıran haller incelenecektir.

Anahtar Sözcükler

Vergi kabahatleri, vergi ziyaı, genel usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi cezalarının kesilmesini engelleyen haller, vergi cezalarını kısmen veya tamamen sona erdiren haller.

ABSTRACT

THE PENALTY OF TAX MISDEMEANORS AND THE CASES ENDING PENALTIES PARTIALLY OR COMPLETELY

Tax misdemeanors in tax procedure law; tax loss, general irregularity and special irregularity. If a taxpayer commits a tax misdemeanor with any tax action, he will be punished with the penalties regulated in the tax procedural law. Penalties for tax misdemeanors are in the form of administrative fines or administrative sanctions.

There are some special regulations in the tax procedure law that reduce or eliminate tax penalties. In accordance with these regulations, it may be possible to reduce or partially or completely eliminate the penalties to be applied for tax misdemeanors. In this context, in this study, tax misdemeanors regulated in the tax procedure law, the penalties to be applied to them and the cases that prevent the imposition of these penalties or reduce or eliminate the penalties will be examined.

Keywords

Tax misdemeanors, tax loss, general irregularity, special irregularity, cases that prevent tax penalties, cases that partially or completely terminate tax penalties.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖN SÖZ… I
ÖZET..... II
ABSTRACT III
İÇİNDEKİLER IV
TABLOLAR……..... IX
KISALTMALAR X
GİRİŞ…… XI

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI

1.1.VERGİ KABAHATLERİ İLE VERGİ SUÇLARI AYRIMI 1
1.1.1.Genel Açıklama 1
1.1.2.Suç Kavramı 2
1.1.3.Kabahat Kavramı 4
1.1.4.Suç ve Kabahat Ayrımı 6
1.1.5.Vergi Suç ve Kabahatleri Ayrımı 12
1.2.VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI 13
1.2.1.Genel Açıklama 13
1.2.2.Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği.....14
1.2.2.1.Vergi Zammı Görüşü 14
1.2.2.2.Tazminat Görüşü 15
1.2.2.3.Para Cezası Olduğu Görüşü 16
1.2.2.4. İdari Ceza Görüşü 18
1.2.3. Vergi Kabahat ve Cezalarına Hakim İlkeler 18
1.2.3.1. Kanunilik İlkesi 18
1.2.3.1.1. Genel Açıklama 18
1.2.3.1.2. Geçmişe Yürüme Yasağı 21
1.2.3.1.3. Kıyas Yasağı 23
1.2.3.2. Cezaların Şahsiliği İlkesi.....26
1.2.3.3. Masumiyet İlkesi 28

1.2.3.4. Non Bis In Idem İlkesi 29
1.2.3.5. Ölçülülük İlkesi 32
1.2.4.Vergi Kabahat ve Cezaları 36
1.2.4.1.Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Kabahat ve Cezaları 36
1.2.4.1.1. Vergi Ziyaı Kabahati ve Cezası 36
1.2.4.1.1.1. Genel Açıklama 36
1.2.4.1.1.2. Maddi Unsur 37
1.2.4.1.1.3. Manevi Unsur 39
1.2.4.1.1.4. Uygulanan Ceza 40
1.2.4.1.2. Genel Usulsüzlük Kabahati 41
1.2.4.1.2.1. Genel Açıklama 41
1.2.4.1.2.2. Maddi Unsur 42
1.2.4.1.2.2.1. 1. Derece Usulsüzlükler 42
1.2.4.1.2.2.2. 2. Derece Usulsüzlükler 43
1.2.4.1.2.3. Manevi Unsur 43
1.2.4.1.2.4. Uygulanan Ceza 43
1.2.4.1.3. Özel Usulsüzlük Kabahati 45
1.2.4.1.3.1. Genel Açıklama 45
1.2.4.1.3.2. Maddi Unsur 46
1.2.4.1.3.3. Manevi Unsur 47
1.2.4.1.3.4. Uygulanan Ceza 47
1.2.4.1.3.4.1. Vergi Usul Kanunu m.353'te Öngörülen Ceza 48
1.2.4.1.3.4.2. Vergi Usul Kanunu m.355'te Öngörülen Ceza 50
1.2.4.1.3.4.3. Vergi Usul Kanunu Mükerrer m.355'te Öngörülen Ceza 51
1.2.4.2. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Vergi Kabahat ve Cezaları 53
1.2.5. Vergi Kabahatlerinin Özel Görünüş Şekilleri 54
1.2.5.1. İçtima (Birleşme) 54
1.2.5.2. Tekerrür 59
1.2.5.3. İştirak 64
1.2.5.4. Teşebbüs 66

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ KABAHATLERİNE İLİŞKİN CEZALARIN KESİLMESİNE ENGEL OLAN HALLER

2.1. YANILMA VE GÖRÜŞ DEĞİŞİKLİĞİ 67
2.1.1. Yetkili Makamların, Mükellefin Kendisine Yazı İle Yanlış İzahat Vermiş Olmaları 69
2.1.2. Bir Hükmün Uygulama Tarzına İlişkin Bir İçtihadın Değişmiş Olması 71
2.2. MÜCBİR SEBEP 72
2.2.1. Mücbir Sebep Sayılan Haller 74
2.2.2. Ceza Uygulanmasına Engel Olması ve Süreleri Durdurması 76
2.3. PİŞMANLIK VE ISLAH 78
2.3.1. Kapsamı **79**
2.3.2. Şartları **82**
2.3.2.1. Kendiliğinden Haber Verme 82
2.3.2.2. Beyanname Verme 88
2.3.2.3. Vergilerin Pişmanlık Zammı ile Ödenmesi 91
2.3.3. Sonuçları 92
2.4. ZAMANAŞIMI 94
2.4.1. Tarh Zamanaşımı 95
2.4.2. Tahsil Zamanaşımı 99
2.5. CEZADAN VAZGEÇME 101
2.5.1. Cezayı Kesmekten Vazgeçme 102
2.5.2. Cezayı Tahsilden Vazgeçme 102
2.6. İZAHA DAVET 103
2.6.1. Kapsamı 105
2.6.2. Koşulları 106
2.6.2.1. Verginin Ziyaa Uğratıldığına Delalet Eden Emarelerin Bulunması 106
2.6.2.2. Emarelerin Ön Tespiti Yetkili Merciler Tarafından Yapılmış Olması ... 107
2.6.2.3.Ön Tespitin, Vergi İncelemesine Başlanılmadan veya Takdir Komisyonuna Sevk Edilmeden Önce Yapılmış Olması. 107
2.6.2.4. Ön Tespitten Önce İhbarda Bulunulmamış Olması 108

2.6.2.5. Ön Tespite Konu Vergi Ziyaının Vergi Usul Kanunu m.359'da Düzenlenen Fiillerden Kaynaklı Olmaması....108
2.6.3. Sonuçları....109

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KABAHATLERİ CEZALARINI KISMEN VEYA TAMAMEN SONA ERDİREN HALLER

3.1. VERGİ KABAHATLERİ CEZALARINI TAMAMEN SONA ERDİREN HALLER....112
3.1.1. Ölüm....112
3.1.2. Ödeme....115
3.1.2.1. Dava Açılmaması Halinde Ödeme Zamanı....115
3.1.2.2. Dava Açılması Halinde Ödeme Zamanı....117
3.1.2.3. Ödeme Süresi ve Gecikme Zammı Uygulaması....119
3.2.VERGİ KABAHATLERİ CEZALARINI KISMEN SONA ERDİREN HALLER....120
3.2.1. Cezalarda İndirim....120
3.2.1.1.Kapsamı....121
3.2.1.2.Şartları....122
3.2.1.3.İndirim Oranı....127
3.2.2. Hata Düzeltme....128
3.2.2.1.Çeşitleri....129
3.2.2.1.1.Hesap Hataları....130
3.2.2.1.2.Cezalandırma Hataları....131
3.2.2.2. Usulü....132
3.2.2.2.1.Re'sen Düzeltme....133
3.2.2.2.2.Talep Üzerine Düzeltme....134
3.2.3. Uzlaşma....138
3.2.3.1.Genel Açıklama....138
3.2.3.2.Çeşitleri....142
3.2.3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma....142
3.2.3.2.1.1.Konusu ve Kapsamı....142
3.2.3.2.1.2.Uzlaşma Komisyonları....143

3.2.3.2.1.3. Uzlaşma Talebi, SüresiveDaveti 144
3.2.3.2.1.4. Uzlaşma Görüşmeleri Süreci 146
3.2.3.2.1.5.Sonuçları 147
3.2.3.2.1.5.1.UzlaşmanınSağlanması.....147
3.2.3.2.1.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması veya TeminEdilememesi.....148
3.2.3.2.2. Tarhiyat SonrasıUzlaşma 150
3.2.3.2.2.1.Konusu ve Kapsamı…….....150
3.2.3.2.2.2.. Uzlaşma Komisyonları…….151
3.2.3.2.2.3.Uzlaşma Talebi ve İncelenmesi…….153
3.2.3.2.2.4.Uzlaşma Toplantısına Davet ve Uzlaşma Görüşmeleri Süreci…..157
3.2.3.2.2.5.Sonuçları……158
3.2.3.2.2.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması……...158
3.2.3.2.2.5.2.Uzlaşmanın Sağlanamaması veya Temin Edilememesi……...161
3.2.4. Terkin.....162
3.2.5. Af.....165
SONUÇ 169
KAYNAKÇA 181

TABLOLAR

Sayfa No.

Tablo 1: 2022 Yılı 1. Derece Usulsüzlük ve 2. Derece Usulsüzlük Ceza Miktarları 44
Tablo 2: Özel Usulsüzlük Kabahati Eylemleri 46

KISALTMALAR

AATUHK	6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Akt	Aktaran
AY	Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
C.	Cilt
Çev.	Çeviren
Danıştay İBK	Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
Danıştay VDDK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E	Esas
ET	Erişim Tarihi
GK	4458 sayılı Gümrük Kanunu
HK	492 sayılı Harçlar Kanunu
İHAM	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İYUK	2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	Karar
KDVK	3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KK	5236 sayılı Kabahatler Kanunu
KVK	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
MTİEHK	5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun
No	Numara
Ör.	Örnek
s.	Sayfa
TCK	5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TMK	4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TÖUY	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
UY	Uzlaşma Yönetmeliği
vb.	Ve benzeri
vd.	Ve diğeri

GİRİŞ

Devletler, kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için kişilerden rızalarına ihtiyaç duymaksızın ekonomik değerler alır. Devletin egemenlik gücüne dayanarak kişilerden aldığı ekonomik değerlere vergi denir. Vergi, devlet için bir alacak, kişiler için borç niteliği taşır. Bu borç ilişkisinin temelinde bir sözleşme veya haksız fiil bulunmamaktadır. Vergi ilişkisinin temelinde, devletin egemenlik hakkı bulunmaktadır. Türkiye Cumhuriyet Anayasası m.73/1'de*"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."*denilerek vergi ödevi düzenlenmiştir.

Vergi ödevi, yalnızca devlete ödenmesi gereken ekonomik değeri kapsamamaktadır. Devletler, vergilerin zamanında ve eksiksiz toplanabilmesi için belirli defter ve kayıtların tutulması, saklanması ve bildirilmesi şeklinde ödevler de öngörmektedir. Vergi ödevlerini yerine getirmeyen kişiler yönünden ise yaptırımlar öngörülmektedir. Bu yaptırımlar kimi zaman parasal sonuçlar doğururken kimi zaman da hürriyeti bağlayıcı sonuçlar doğurmaktadır. Hatta hem parasal hem de hürriyeti bağlayıcı sonuçlar doğurduğu durumlar da bulunmaktadır.

Vergi mevzuatımızda, vergi ödevleri ve bu vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlar düzenlenmiştir. Vergi ödevinin yerine getirilmemesi halinde; vergi kabahati, vergi suçu veya hem vergi kabahati hem de vergi suçu meydana gelmiş olacaktır. Vergi mevzuatımızın teknik ve dinamik yapısı, sıklıkla değişiklikler gerçekleştirilmesi, ekonomik hayatta değişim ve gelişmeler olması, kişilerin vergi ödevlerini eksik yerine getirmesi veya yerine getirememesine sebebiyet verebilmektedir. Vergi ödevlerinin eksik olarak yerine getirilmesi veya yerine getirilememesi durumunda kişiler yaptırımlar ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Kişiler, karşı karşıya kaldıkları yaptırımları yargılama konusu yapabilmektedir. Yargılama süreci, yargı makamları için iş yükü oluşturduğu gibi vergi idaresi ve kişiler için uzun, masraflı ve belirsiz bir süreci beraberinde

getirmektedir. Vergi mevzuatımızda, vergi idaresi ve kişiyi yargılama süreci ile karşı karşıya getirmeksizin, uyuşmazlıkları vergi idaresi ile kişiler arasında barışı ve vergiye uyumu sağlayıcı şekilde çözüme kavuşturan çeşitli kurumlar düzenlenmiştir.

Çalışmada, vergi kabahatleri neticesinde uygulanan yaptırımların, yargılama konusu edilmeksizin kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasına imkan tanıyan kurumlar incelenmiştir. Bu kurumların uygulanmasında, mevzuatta açık düzenleme bulunmadığı durumlarda ortaya çıkan tartışmalı konulara ilişkin yargı kararlarından ve doktrindeki görüşlerden yararlanılarak inceleme gerçekleştirilmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, vergi kabahatleri ile vergi suçları ayrımı üzerinde durulmuş ve vergi kabahatlerinin hukuki niteliği ve vergi kabahatlerine hakim olan ilkeler incelenmiştir. Akabinde ise vergi kabahat ve cezalarının neler olduğu ve özel görünüş şekilleri incelenmiştir.

İkinci bölümde, vergi idaresi tarafından kişilere vergi kabahat cezası kesilmesine engel olan kurumlar incelenmeye çalışılmıştır. Bu kurumlar; yanılma ve görüş değişikliği, mücbir sebep, pişmanlık ve ıslah, zamanaşımı, cezadan vazgeçme ve izaha davet başlıkları altında incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise vergi kabahatleri cezalarını tamamen sona erdiren ve kısmen sona erdiren haller diye ikiye ayırarak sona erdiren haller incelenmiştir. Tamamen sona erdiren haller, ölüm ve ödeme; kısmen sona erdiren haller ise cezalarda indirim, hata düzeltme, uzlaşma, terkin ve af başlıkları altında incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI

1.1.VERGİ KABAHATLERİ İLE VERGİ SUÇLARI AYRIMI

1.1.1. Genel Açıklama

İnsan bir sosyal varlık olup bunun bir neticesi olarak topluluk halinde yaşar[1]. Toplum halinde yaşamının ise barışçıl bir şekilde gerçekleşmesi için kişilerin özgürlük ve eylem alanlarının düzenlenmesi ve disipline edilmesi gerekmektedir[2]. Bu ihtiyaç tarihsel süreç içerisinde bir takım kuralların oluşmasını beraberinde getirmiştir. Oluşan bu kuralların en önemlisi ise hukuk kuralları, yani hukuken düzenleme altına alınmış olan kurallardır ve bu kuralları önemli kılan devlet aygıtı tarafından düzenlenmesi, denetlenmesi ve yaptırıma tabi tutulmasıdır[3].

Hukuk kurallarının amacı toplumsal yaşamın barışçıl bir şekilde var olmasını sağlamaktır[4]. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Anayasasım.5'teki *"Devletin temel amaç ve görevleri, (...) 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 maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır."* düzenlemesi ile bu amaç belirtilmiştir. Yine AY m.12 ila m.74'te bireylerin temel hak, özgürlük ve ödevleri düzenlenmiştir.

Hukuk kuralları ile amaçlanan toplumsal barışın ihlali niteliğindeki eylemler, tehlikeliliğine göre suç veya kabahat olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Tarihsel süreç

---

[1] Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökcen ve A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 195.

[2] Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları),** Ekin Yayınevi, Bursa 2020, s. 1.

[3] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 1.

[4] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 195; Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 111; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 49.

içerisinde herhangi bir ayrıma tabi tutmayan sistemler (Ör. 1830 Danimarka, 1926 Rusya ve 1907 Japonya Ceza Kanunları)olduğu gibi ikili ayrım olarak cürüm ve kabahat veya cürüm ve cünha şeklinde ayrıma tabi tutan sistemler (Ör. 1881 Hollanda, 1902 Norveç, 1964 İsveç ve 1926 Türkiye Ceza Kanunları) olmuştur. Bazı hukuk sistemlerinde cürüm, cünha ve kabahat şeklinde üçlü ayrım (Ör. 1810 Fransa, 1950 Yunanistan ve 1886 Portekiz Ceza Kanunları), bazı hukuk sistemlerinde ise cinayet, cünha, hafif cünha ve kabahat şeklinde dörtlü bir ayrım (Ör. 1926 İran Ceza Kanunu) yapılmıştır[5].

Ülkemizde 765 sayılı Türk Ceza Kanunun'da cürüm ve kabahat şeklinde bir tasniflendirme yapılmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ise sadece suçlar düzenlenmiş, kabahatler ise 5236 sayılı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir[6].

1.1.2. Suç Kavramı

Bir eylemin suç olup olmadığının tespiti ancak genel kanun olan TCK ve suç düzenlemesi getiren kanunlara göre yapılabilirken, TCK'da suç tanımına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır[7]. Suç, TDK'ya göre *"Törelere, ahlak kurallarına aykırı davranış"* ve *"Yasalara aykırı davranış, cürüm"*dür[8].

Suç, hukuki anlamda *"Hukuk kurallarının yasakladığı ve yapılmasını veya yapılmamasına cezai yaptırım (müeyyide) bağladığı eylem."*[9], cürüm ise *"İdam, ağır hapis, hapis, sürgün, ağır para cezası, kamu hizmetlerinden yasaklama gibi cezalarla cezalandırılan suç çeşidi."*[10]olarak açıklanmaktadır.

Suç kavramı gündelik kullanımlarda, geniş anlamıyla kullanılır ve yalnızca hukuka aykırı eylemler için değil ahlak, töre, din veya herhangi bir toplumsal

---

[5] Fatih Selami Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi,** Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1995, s. 8-10; Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** On İki Levha Yayınları, İstanbul 2017, s. 10, 11.

[6] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 197; Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku,** Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 267, 268.

[7] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 8; Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** Seçkin Yayınları, Ankara 2017, s. 120.

[8] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.sozluk.gov.tr (ET: 20.10.2021).

[9] Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s. 743.

[10] Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** s. 164.

kabullerden sapma içeren eylemlere ilişkin olarak da kullanılır[11]. Suç olgusu birden fazla bilim dalının alanına girmesi sebebiyle de çok çeşitli tanımlamalar yapılmıştır[12].

Suç kavramına ilişkin hukuk biliminde de çok çeşitli açıklamalar getirilmiştir. Suç kavramını, devlet aygıtının hoş görmeyeceği, ahlak düzenini ağır bir biçimde bozan eylem olarak ifade edenler olduğu gibi zaman ve yer fark etmeksizin ortalama bir merhamet duygularına ve dürüstlüğe saldırı niteliği taşıyan eylem olarak ifade edenler de olmuştur[13].Belli bir zaman dilimindeki halkın ortalama ahlak anlayışına aykırılık içeren ve antisosyal, bireysel güdüler neticesinde vücut bulan eylemler olarak da ifade edilmiştir[14].

Suç, toplumsal yaşam ve hukuk düzenine ilişkin ağır ihlal niteliği taşıyan eylemlerdir[15]. Suç kavramına ilişkin genel kabul gören tanım ise kanunun cezalandırdığı eylem olduğu görüşüdür[16]. Hukuka aykırı her eylem suç teşkil etmemekle birlikte başkaca hukuki düzenlemelerle yaptırımlara tabi tutulabilir[17].

Suçununsurlarına ilişkin de çeşitli görüşler mevcuttur. Doktrinde suçun, tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir eylem şeklinde üç unsuru olduğunu söyleyen görüşler bulunmaktadır[18]. Suçun, yasallık, maddi unsur, hukuka aykırılık ve kusurluluk olmak üzere dört unsuru olduğunu söyleyen görüşler[19] bulunduğu gibi suçun yasallık, hukuka aykırılık, maddi unsur, manevi unsur ve

[11] Sami Selçuk, "Suç, Suçun Öz Nitelikleri ve Tanımı", **Prof.Dr.Feridun Yenisey'e Armağan**, C.1, Beta Basım Yayım, İstanbul 2014, s. 86.
[12] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 8; Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları,**Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1975, s. 1.
[13] Alacakaptan, **Suçun Unsurları,** s. 2; Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 9.
[14] Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, s. 2,3.
[15] İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,** Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 102.
[16] Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku Genel Kısım Vergi Kabahatleri Vergi Suçları,** Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 107; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 267; Demirbaş,**Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 120; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 123; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 111.
[17] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 49.
[18] Kayıhan İçel ve Diğerleri, **Suç Teorisi,** C.2, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s. 343 vd.; Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 208; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 124.
[19] Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş,** Beta Basım Yayım Dağıtım, İSTANBUL 2008, s. 225 vd.; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 125.

cezalandırılabilme şartları olmak üzere beş unsuru bulunduğu yönünde de görüşler bulunmaktadır[20].

1.1.3. Kabahat Kavramı

Kabahat kavramı, TDK'ya göre *"Uygunsuz hareket, çirkin, yakışıksız davranış, suç, kusur, töhmet."* ve " *Hafif hapis, para cezası veya meslek ve sanattan alıkonulma ile cezalandırılan suç"*tur [21] . Hukuki anlamda da ikinci şekilde açıklanmaktadır[22].

Kabahatler yönünden genel kanun olan KK m.2'de*"Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır."* şeklinde tanımı yapılmıştır. Madde gerekçesinde kabahatlerin de suç gibi bir haksızlık meydana getirdiği, bir eylemin suç veya kabahat olarak tasniflendirilmesinde suç politikasının etkili olduğu ve haksızlık içeriğinin esas alındığı belirtilmiştir[23]. Suç ve kabahat arasındaki farkın nitelik farkından değil, nicelik farkından kaynaklandığı ve bu farka dayandırıldığı ifade edilmiştir[24].

KK m.4'te hangi eylemlerin kabahat oluşturup, oluşturmadığı kanunda açıkça belirtilebileceği gibi kanunun belirlediği kapsam ve koşullar çerçevesinde idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabileceği ve yaptırımların türü, süresi ve miktarının da ancak kanunla belirlenebileceği belirtilmiştir[25].

Madde gerekçesinde her ne kadar suç ile kabahat kavramı arasındaki farkın niceliksel olduğu belirtilmiş ise de doktrinde farklı görüşler de mevcuttur[26]. Nitekim

---

[20] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 200; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 125; Alacakaptan, **Suçun Unsurları,** s. 5.

[21] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.sozluk.gov.tr (ET: 27.10.2021).

[22] Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** s. 426.

[23] *"Madde metninde, genel olarak kabahate ilişkin bir tanım yapılmıştır. Bu tanımlamada, suç gibi kabahatin de bir haksızlık oluşturduğu vurgulanmıştır. Esas itibarıyla haksızlık oluşturan bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, izlenen suç politikası etkili olmaktadır. Haksızlıklar arasında bu yönde yapılan tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriği esas alınmaktadır. Esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır."* (KK m.2 gerekçesi).

[24] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 30.

[25] Metin Günday, **İdare Hukuku,** İmaj Yayınevi, Ankara 2015, s. 236.

[26] Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi**…, s. 11;Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 21-24.

aradaki farkın niteliksel olduğu ve kabahatin devlet ya da idarenin çıkarlarına karşı yöneltilen icrai veya ihmali eylem olarak ifade edenlerin yanı sıra uzak tehlike ve refahın engellenmesi, zarar ve tehlike suçu, zararlı fiil ve soyut tehlike şeklinde ifade eden görüşler bulunmaktadır[27].

KK m.2 gerekçesi gibi suç ve kabahat arasındaki farkın niceliksel olduğunu belirten görüşler de mevcuttur. Niteliksel ayrımın faydasız olduğunu, kabahat ve suç kavramı arasındaki farkın niceliksel olduğu ve neticesinde oluşan zararın veya tehlikenin hafif olduğu eylemlerin kabahat olacağı şeklinde ifade edilmiştir[28].

Mevzuatımıza bakıldığında hukuka aykırı eylemlerden ağır sayılanları suç, hafif sayılanları ise kabahat olarak nitelendirmeden farkın bir ağırlık yani nicelik farkı olduğu açıktır[29]. Bu durum suçlarla korunan hukuki yararının daha önemli olduğu kabulünün bir neticesidir[30]. Nitekim önemsiz sayılabilecek neticesi olan eylemlerin suç olarak tasniflendirilmesinin ceza hukukun amaçladığı caydırıcılığa halel getirmek, mahkemelerin iş yükünü arttırmak ve çağdaş ceza hukukundaki kişisel özgürlüklerin son çare olarak kısıtlanması gerektiği düşüncesi ile uyuşmamak gibi sakıncaları da bulunmaktadır[31].

Mevzuatımızdaki bütün suç ve kabahatler arasındaki ayrımın nicelik farkı olduğunu söylemek de mümkün değildir. Örneğin, kabahat olarak belirlenen ve

---

[27] Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi**…, s. 11; Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 22, 23; Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 201.

[28] Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi**…, s. 12; Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 25, 26; Sema Ayatar Kızılyar, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı", **Journal of Yaşar University,** C.8, Yıl 2012, Sayı Özel, s. 1648; Hakan Kaşka, "Kabahatlerin Beyaz Hüküm Niteliğindeki Normlarla Düzenlenebilmesi Meselesi (Kabahatler Kanunu 4/1 Üzerine Bir İnceleme)", **Süleyman Demirel Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.3, Yıl 2013, Sayı 2, s. 173.

[29] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s. 223; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 59; Yücel Oğurlu, "İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım – Ceza Yaptırım Ayrımı", **Atatürk ÜniversitesiErzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.3, Yıl 1999, Sayı 1, s. 156, 157.

[30] Fatih Selami Mahmutoğlu, "Suç-Kabahat Ayrımı, İdari Ceza Hukukunun Temelleri", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu,** Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 37.

[31] Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi**…, s. 13; Demirbaş,**Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 201.

yaptırıma tabi tutulan *"Dilencilik ve Kumar"* veya *"Tütün Mamullerinin Tüketilmesi"* kabahatleri ile suçlar arasındaki fark bir nicelik değil, nitelik farkıdır[32].

1.1.4. Suç ve Kabahat Ayrımı

Bir eylemin suç veya kabahat olup olmadığının tespitini önceden gerçekleştirebilmek mümkün değildir, ancak karşılığında öngörülen yaptırım ile tespiti yapılabilir[33]. Bu noktada belirleyici olan da kanun koyucu olup, kanun koyucunun izlediği suç politikasına göre şekillenecektir.

Kabahatler ile suçlar arasındaki farklılıklar şöyle belirtilebilir:

-Korunan menfaat açısından :

Kabahatler ve suçlar ile toplumsal barışın korunması amaçlandığı için birbirlerine benzemektedirler. Fakat suçlar kamu düzenini korumayı amaçlarken, kabahatler ise idari düzenin korunmasını amaçlar[34].

-Uygulanan yaptırım açısından :

Suçlar ile kabahatlere uygulanan yaptırımlar birbirlerinden farklıdırlar. TCK m.45'te suçlara uygulanacak yaptırımların hapis ve adli para cezaları olacağı düzenlenmiştir. KK m.16'da kabahatlere uygulanacak yaptırımlar düzenlenmiş ve uygulanacak yaptırımların idari para cezası ve idari tedbirler olduğu belirtilmiştir[35].

---

[32] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 30.

[33] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 28, 29; Demirbaş,**Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 201; Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** Seçkin Yayınları, Ankara 2021, s. 258; Barış Bahçeci, "İham'ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2018, Sayı 136, s. 144.

[34] Günday, **İdare Hukuku,** s. 233; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 7, 8; Burcu Erdinç, "İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması", **Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 2012, Sayı 2, s. 260; Ayatar Kızılyar, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı", s. 1659; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 114, 115; Murat Ekinci, "Ceza Hukuku İlkeleri Açısından İdari Yaptırımlar", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi,** Yıl 2017, Sayı 3, s. 24; Oğurlu, "İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış...", s. 157.

[35] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 259.

Kabahatlere ilişkin öngörülen temel yaptırım olan idari para cezaları, bazı kabahatlere ilişkin alt ve üst sınırı belirlenmiş maktu cezalar, bazı kabahatlere ilişkin ise nispi cezalar olarak düzenlenmiştir[36].

Suçlara ilişkin yaptırım olarak düzenlenmiş adli para cezası ile kabahatlere ilişkin yaptırım olarak düzenlenmiş idari para cezası, para cezaları olmaları sebebiyle benzerlik göstermekteyse de nitelik ve sonuçları bakımından birbirinden farklıdır. 5352 sayılı Adli Sicil Kanunu m.4'te adli sicile kaydedilecek bilgiler, aynı kanunda m.5'te adli sicile kaydedilmeyecek bilgiler düzenlenmiştir. Mezkur kanun düzenlemesinde adli para cezasına ilişkin kararların adli sicile kaydedileceği, idari para cezasına ilişkin kararların ise kaydedilmeyeceği belirtilmiştir[37].

Adli para cezaları ile idari para cezalarının ödenmemesi durumuna ilişkin de farklılık bulunmaktadır. 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanunu m.106'da, Cumhuriyet savcısı tarafından hakkında adli para cezası kararı verilene gönderilen ödeme emrine uyularak yasal süresi içerisinde adli para cezası ödenmezse Cumhuriyet savcısı kararı ile hapis cezasına dönüştürülebilecektir.

İdari para cezalarının ödenmemesi halinde hapis cezasına dönüştürülmesi gibi bir durum mevzuatta düzenlenmemiştir[38]. İdari para cezaları yönünden sadece tahsili için mevzuatta öngörülen yöntemler uygulanabilecektir. Örneğin, genel bütçeye gelir olarak kaydedilecek idari para cezalarının tahsili için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen haciz, satış ve teminatın paraya çevrilmesi gibi yöntemler uygulanmaktadır.

- Usul açısından :

Suçlar ile kabahatlere uygulanan usul kuralları farklıdırlar. Suçlara ilişkin yaptırımlar ceza hukuku kuralları çerçevesinde ceza mahkemelerince belirlenirken kabahatlere ilişkin yaptırımlar ise idari merciler tarafından idari usuller çerçevesinde

[36] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 31, 32; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 115.
[37] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 62; Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi,** Yıl 2006, Sayı 299, s. 132.
[38] Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s. 132.

belirlenir[39]. Kabahatlere uygulanacak yaptırımlar idari bir işlem olup idari işlemlere ilişkin usullere tabidir[40].

-Kastın varlığı açısından :

Suçlar ve kabahatler, kastın varlığının aranıp aranmaması noktasında da farklılık arz etmektedirler. Suçlarda aslolan eylemin kasten gerçkleştirilmesiyken, kabahatler yönünden böyle bir durum bulunmamaktadır.

Kast kavramı hukuki anlamda*"Suçun manevi unsuru olup, yasanın suç saydığı bir fiili bilerek, isteyerek işlemek iradesi anlamına gelir."* şeklinde ifade edilmektedir[41]. Taksir, kusur olarak belirtilmiş[42], kusur ise *"Tazminatı (ödenceyi) veya cezalandırılmayı gerektiren hukuka aykırı davranış biçimi; kusur, kast, ihmal veya tedbirsizlik sonucundan ortaya çıkar."*[43] şeklinde ifade edilmektedir. İhmal kavramı ise *"Haksız sonuca yönelmekle birlikte, durumun ve koşulların gerektirdiği dikkat ve özeni göstermeme hali; dikkatsizlikten ve/veya özensizlikten kaynaklanan kusur; savsama; gerekli özeni göstermeme; hafif kusur hali."*[44] şeklinde ifade edilmektedir.

Kast doktrinde çeşitli şekillerde ifade edilmektedir. Doktrindeki hakim görüşe görekast, ceza kanununda suç olarak düzenlenen eylemin unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirmektir[45]. Mevzuatımızdaki düzenlemeden de kast, suçun kanunda düzenlenen unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirmek olduğu

[39] Günday, **İdare Hukuku,** s. 235; Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınları, Bursa 2014, s.397; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 32, 33; Erdinç, "İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi...", s. 267, 268; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 115; Ekinci, "Ceza Hukuku İlkeleri Açısından İdari Yaptırımlar", s. 23.

[40] Günday, **İdare Hukuku,** s. 235; Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 399; Erdinç, "İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi...", s. 267, 268; Ayatar Kızılyar, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı", s. 1662; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 259; Oğurlu, "İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış...", s. 159, 160.

[41] Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** s. 451.

[42] Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** s. 777.

[43] Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** s. 490.

[44] Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** s. 363.

[45] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 207.

görülmektedir[46]. Kastın, bilme ve isteme olmak üzere iki ana unsurdan oluştuğunu söylemek mümkündür[47].

Taksir kavramı da doktrinde çeşitli şekillerde ifade edilmiştir. Taksir kavramını genel olarak isteyerek gerçekleştirilen bir eylemden istenmeyen neticelerin gerçekleşmesi şeklinde açıklanabilir[48]. Taksire ilişkin olarak da bilinçli taksir ve basit taksir şeklinde ayrım yapılmaktadır. Bilinçli taksirde netice eylemi gerçekleştiren tarafından öngörülmekte, basit taksir de ise öngörülmemektedir[49].

Suçlara ilişkin aslolan kast, taksir ise istisna olup ancak kanunda düzenlenmiş durumlarda taksirli hal cezalandırılabilir. Kabahatler de ise açıkça bir düzenleme bulunmadığı hallerde kabahat eylemi hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Kabahat eylemlerinin taksirle işlenmesi yaptırım uygulamak için yeterli kabul edilmiştir[50].

-Teşebbüse Elverişlilik Açısından :

Teşebbüs, suç işleme kararı ve kastıyla eyleme başlanılması ama elde olmayan sebeplerle tamamlanamaması olarak açıklanabilir[51].TCK m.35'te suçlara teşebbüste de yaptırım uygulanacağı düzenlenmiştir[52].

Kabahatlerde açıkça kanunda öngörülmediği hallerde teşebbüste yaptırım uygulanmamaktadır[53]. Bu durum KK m.13'te *"Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz.*

---

[46] Hakan Karakehya, "Ceza Hukukunda Doğrudan Kast", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.15, Yıl 2007, Sayı 1, s. 121; Mahmut Gökpınar, "Ceza Sorumluluğunun Temeli:"Kast"",**Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2008, Sayı 79, s. 200, 201.

[47] Gökpınar, "Ceza Sorumluluğunun Temeli: "Kast" ", s. 201.

[48] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 232; Gökpınar, "Ceza Sorumluluğunun Temeli: "Kast"", s. 219; Koray Doğan, "Olası Kast- Bilinçli Taksir Ayrımında İçtihat Değişikliğinin Değerlendirilmesi", **Adalet Dergisi,** Yıl 2020, Sayı 64, s. 365.

[49] Doğan, "Olası Kast- Bilinçli Taksir...", s. 351.

[50] Günday, **İdare Hukuku,** s. 237; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 34; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 259; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 112.

[51] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 457; Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 552, 553; Devrim Aydın, "Suça Teşebbüs", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.55, Yıl 2006, Sayı 1, s. 85.

[52] *"(1) Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.*
(2) Suça teşebbüs halinde fail, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığına göre, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine onüç yıldan yirmi yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine dokuz yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirilir."(TCK m.35).

Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabileceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. (...)" şeklinde düzenlenmiştir.

-Yaptırıma Karşı Gidilecek Yargı Yeri Açısından:

Bir eylemin suç teşkil edip etmediğine ancak mahkemelerce karar verilebilir. Mahkemece tesis edilen suç karşılığındaki yaptırıma ise koşulları oluşması halinde kanun yolu olarak istinaf ve temyize başvurabilmek mümkündür.

Bir eylemin kabahat teşkil edip etmediğine dair değerlendirme idarenin tasarrufundadır[54].Doktrinde GÜNDAY'a[55] göre, idari yaptırımların bir idari işlem olması sebebiyle yargısal denetiminin idari yargıda gerçekleştirilmesi gerekmektedir[56].

Mevzuatımızda ise idari yaptırımların yargısal denetim yoluna ilişkin farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Yasal düzenleme ile yargısal denetim yolu belirtilmemiş idari yaptırımlar yönünden idari yargı yerleri görevlidir[57]. Uygulamada bu hususta bir yeknesaklığın olduğundan bahsetmek mümkün değildir, zira adli ve idari yargı yerleri arasında görev uyuşmazlıkları çıkmakta ve yüksek mahkemelerce verilmiş farklı kararlar bulunmaktadır[58].

Genel kanun niteliğindeki KK m.27'de *"İdarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idarî yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. (...)"* şeklinde düzenleme bulunmaktadır. Düzenlenen bu

---

[53] Demirbaş,**Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 204; Erdinç, "İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi...", s. 270.

[54] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 36; Erdinç, "İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi...", s. 267.

[55] Günday, **İdare Hukuku,** s. 241-243.

[56] Selçuk Gişi, "Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilim ve Kabahatler Kanunu", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.8, Yıl 2017, Sayı 1, s. 139, 140.

[57] Hayrettin Kurt, "İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.18, Yıl 2014, Sayı 1, s. 148; Gişi, "Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilim ve Kabahatler Kanunu", s. 141.

[58] Yunus Eraslan ve Ayşegül Çoban Atik,"Yargı Kararları Işığında İdari Yaptırımlarda Görevli Yargı Yeri Sorunu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Yıl 11 (2020), Sayı 41, s. 177; Hüsamettin Uğur, "Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Kabahatler Kanunu'na Göre Kanun Yolları (Başvuru ve İtiraz)", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2010, Sayı 89, s. 435, 436.

yaptırımlara ilişkin yargı yolu açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu nedenle doktrinde ve uygulamada pek görüş ayrılığı yaşanmamıştır[59].

-Cezanın Kişiselleştirilebilmesi Açısından:

Kanun koyucu tarafından her suç tipi için mutlak bir yaptırım düzenlenmemiştir. Bazı suçlara ilişkin seçenekli (hapis veya adli para cezası gibi) veya alt ve üst sınır yaptırım düzenleyerek uygulayıcıya takdir yetkisi tanımıştır[60].

TCK m.61 ve m.62'de açıkça cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Uygulayıcı tarafından ceza tayin edilirken yasal düzenlemede de belirtildiği gibi fiil ve faile ilişkin hususlar açısından değerlendirme yapılması gerekmektedir[61]. Bireyselleştirme, kanun uygulayıcının kanunda soyut olarak belirlenen yaptırımı kanunda belirlenen çerçevede somut olaya ve suçlunun kişiliğine uygun hale getirmesi işlemi olması sebebiyle önemlidir[62].

Kabahatlere uygulanacak yaptırımının bireyselleştirilmesine ilişkin bir düzenleme söz konusu değildir. Kabahat eyleminin gerçekleştiren kişinin özellikleri yaptırımın belirlenmesinde nazara alınmaz, bu yönüyle kabahatlerin yaptırımlarının objektif, suçların yaptırımlarının ise subjektif nitelik taşıdığını belirtilebilir[63].

-Eylem Yaratabilmesi Açısından :

Bir eylemin suç teşkil edip etmeyeceğinin tespiti ancak yapılan yasal düzenleme ile mümkündür. Yasal düzenleme ile suç olarak belirtilmeyen eylemlerin suç olarak tasnifi mümkün değildir. KK m.4'te ise hangi eylemlerin kabahat oluşturup, oluşturmadığı kanunda açıkça belirtilebileceği gibi kanunun belirlediği kapsam ve koşullar çerçevesinde idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurulabileceği belirtilmiştir. Yani bir eylemin kabahat olup olmadığına ilişkin

[59] Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 398; Eraslan ve Atik, "Yargı Kararları Işığında İdari Yaptırımlarda Görevli Yargı Yeri Sorunu", s. 162.
[60] Nur Centel, "Cezanın Amacı ve Belirlenmesi", **Prof.Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan,** Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir 2001, s. 357.
[61] Gökhan Taneri, "Temel Cezanın Belirlenmesi", **Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 3, s. 144.
[62] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 827; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 673; Centel, "Cezanın Amacı ve Belirlenmesi", s. 358.
[63] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 37.

doğrudan kanun koyucu tarafından bir düzenleme yapılabileceği gibi açık ve belirli yetki verilmesi halinde idare tarafından da düzenlenebilir[64].

-Failin Gerçek veya Tüzel Kişi Olması ve Cezaların Şahsiliği Açısından:

Kabahat eylemelerine uygulanacak yaptırımlar konusunda gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilerin de sorumluluğu söz konusuyken suçlara uygulanacak yaptırımlar konusunda ise sadece gerçek kişilerin sorumluluğu söz konusudur[65].

Suçlar ve kabahatler arasında sayılan bu temel farklılıkların yanı sıra, yer bakımından uygulama, tekerrür, zamanaşımı, af, şikayet, birleşme, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve erteleme kurumları yönünden de farklılıklar bulunmaktadır[66].

1.1.5. Vergi Suç ve Kabahatleri Ayrımı

Vergi mevzuatımızda, mevzuatta öngörülen ödevlere kısmen veya tamamen aykırı davranılmasına karşın yaptırımlar düzenlenmiştir[67]. Öngörülen yaptırımlara konu suç ve kabahat eylemleri esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup, bunun yanı sıra birçok kanunda bazı cezai hükümler düzenlenmiştir. Vergi mevzuatımızda düzenlenen vergi suç ve kabahatleri ile de devletin zamanında ve eksiksiz bir şekilde vergi alacağını tahsil etmesi amaçlanmıştır[68].

Vergi mevzuatımızda, karşılığında yaptırım düzenlenen eylemlerin suç mu yoksa kabahat mi oluşturduğu noktasındaki ayrımın nicelik farkından kaynaklandığı yönünde doktrinde hakim görüş bulunduğu söylenebilir[69].

---

[64] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 38.

[65] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 897, 898; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 670; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 38,39.

[66] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 60-62.

[67] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 111.

[68] Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku),** Savaş Yayınevi, Ankara 2018, s. 99; Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s. 139; Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici ve Mahmut İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları- Kabahatleri ve Cezaları", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.18, Yıl 2010, Sayı 1, s.48.

[69] Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler,** Beta Yayınları, İstanbul 2010, s. 124; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 258.

Vergi suçu ile vergi kabahati arasındaki ayrımı yasa koyucunun izlediği suç politikası belirlemektedir[70]. Vergi mevuzatımızda vergi kabahatleri yönünden vergi kaybının önlenmesi amaçlanmışken, vergi suçları yönünden ise kamu düzenini korumak amaçlanmıştır[71].

Vergi suç ve kabahatleri yönünden de ayrımı, mevzuatta karşılığında öngörülen yaptırım belirlemektedir. VUK'ta vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük eylemleri yönünden yaptırım olarak idari para cezası düzenlenmişken, kaçakçılık eylemi yönünden ise yaptırım olarak hapis cezası cezası düzenlenmiştir. Bu ayrım doğrultusunda vergi ziyaı ve usulsüzlüklerin vergi kabahati olarak düzenlendiği, kaçakçılık eyleminin ise vergi suçu olarak düzenlendiği söylenebilir[72].

1.2.VERGİ KABAHATLERİ VE CEZALARI

1.2.1. Genel Açıklama

Vergi sisteminin düzenli işlemesi için kanun ile öngörülen ödevlerin yerine getirilmemesine yönelik olarak belirli yaptırımlar düzenlenmiştir. Yükümlülere yaptırım tehdidi uygulanarak vergi sisteminin düzenli işlemesi, hazine, kamu yararı ve dürüst mükelleflerin menfaatleri korunmaya çalışılmaktadır[73].

Kanun koyucu tarafından vergi hukukunda, hukuka aykırı eylemlere ilişkin iki tür yaptırım öngörülmüştür; biri vergi kabahatleri, diğeri ise vergi suçlarıdır[74]. Vergi kabahatleri, kanun ile öngörülen yükümlülüklerin yükümlüler tarafından yerine getirilmemesi halinde idari cezayı gerektiren eylemlerdir[75]. Vergi kabahati

[70] Mehmet Şimşek, **Anayasal İlkeler Işığında Vergi Kabahat ve Yaptırımları,** Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 6; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 101.
[71] Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 66, 67; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler) ,** s. 225.
[72] Öner, **Vergi Hukuku**, s. 144;Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi,** C.82, Yıl 2008, Sayı 6, s. 2839.
[73] Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi,** Yıl 2008, Sayı 233, s.72, 73.
[74] Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", s. 2839.
[75] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 259; Bekir Baykara, "İdari Vergi Suçunun Unsurları", **Yaklaşım Dergisi,** Yıl 2005, Sayı 146, s. 3.

olarak belirtilen eylemelere ilişkin yaptırımlar, mahkeme kararına gerek olmaksızın vergi daireleri tarafından uygulanmaktadır[76].

Vergi kabahatleri, vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Çalışmada, ayrı ayrı başlıklar halinde detaylı olarak inceleneceğinden burada kabahatlerin isimleri anılmakla yetinilmiştir.

1.2.2. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

Vergi kabahatlerine uygulanan yaptırımların hukuki niteliğine ilişkin tarihsel süreç içerisinde, kendi içerisinde de değişen ve farklılık kazanan çeşitli görüşler belirtilmiştir. Vergi kabahatlerine uygulanan yaptırımların hukuki niteliğine ilişkin görüşlerin, vergi zammı görüşü, tazminat görüşü, para cezası görüşü ve idari ceza görüşü olarak dört başlıkta toplandığını söyleyebiliriz.

1.2.2.1.Vergi Zammı Görüşü

Vergi zammı görüşü, vergi cezalarının aslında bir ceza değil, vergi zammı yani bir misil zammı olduğunu belirtmektedir[77]. Mali yaptırım esasını benimseyen bu görüşe göre vergi cezaları da bir nevi vergi niteliğini taşımaktadır[78]. Vergi gibi vergi cezaları ile de devletin gelir sağlama amacı güttüğü belirtilmektedir[79]. Bazı ülkelerde öngörülen cezaların orantısızlığı bu görüşü kanıtlar niteliktedir[80].

Evrensel hukuk ilkelerden biri olan cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık içerdiği yönünden eleştirilmiştir[81]. Nitekim vergi zammı görüşünün benimsenmesi

---

[76] Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 101; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 172; Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", s. 2839.

[77] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 174; Tahsin Torunoğlu, "Vergi Ziyaı Kabahati", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 12, Yıl 2010 (2012), Sayı Özel, s. 479; Ahmet Emrah Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non BisInIdem İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,**Yıl 2016, Sayı 65, s.323.

[78] M.Kamil Mutluer ve N.Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2019, s. 26; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 174.

[79] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 26; Torunoğlu, "Vergi Ziyaı Kabahati", s. 479; Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", s. 323; Simay Doğmuş, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.17, Yıl 2020, Sayı 1, s. 75.

[80] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 26.

[81] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 26-29; Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", s.323; Türkal, Ekici ve İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı...", s. 51; Doğmuş, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", s. 75.

halinde vergi borcu gibi vergi cezasının da mirasçılara intikal etmesi gerekmektedir[82].

Vergi kabahatleri ile öngörülen cezalarının amacının caydırıcılık olduğu[83], idare tarafından uygulanan vergi cezalarının devletin egemenlik hakkına değil, toplum düzenini koruma amacına dayandığı gerekçeleriyle de eleştirilmiştir[84].

1.2.2.2.Tazminat Görüşü

Tazminat görüşü, vergi cezalarının kabahatlere konu eylemler ile devlet hazinesine verilen zararın tazmini amacıyla uygulanan parasal yaptırım, yani zararın karşılığında ödenen bir tazminat olduğunu belirtmektedir[85]. Cezai yaptırımlardan hangilerinin tazminat niteliği taşıyacağı hususunda iki unsur aranmaktadır. Bu unsurlardan ilki, öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sebebiyle devlet hazinesinde mali bir zararın gerçekleşmiş olması, ikincisi ise sebep olunan zarara dair idarenin uyuşma/anlaşma hakkının olmasıdır[86].

Doktrinde vergi cezalarının tazminat niteliğindeki cezalar olduğu görüşü bulunduğu gibi tazminat niteliğinde olmadığına dair görüşlerde ileri sürülmüştür. Tazminat niteliğinde olduğuna dair görüş; tüzel kişilere ceza hukuku kapsamında bir yaptırım uygulamak mümkün değilken vergi cezaları yönünden yaptırım uygulanabilmesi, vergi cezaları için hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi kurumların bulunmaması, vergi cezalarının tayininde hafifletici nedenler sebebiyle indirim gerçekleştirilememesi ve idarenin uyuşma yetkisinin bulunması nedenlerine dayandırılmaktadır[87].

---

[82] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 28; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 174; Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", s. 323, 324.

[83] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 27; Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", s. 324.

[84] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 26-29; Torunoğlu, "Vergi Ziyaı Kabahati", Özel, s. 479; Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", s. 324.

[85] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 29, 30; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 175; Türkal, Ekici ve İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı...", s. 51; Doğmuş, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", s. 75.

[86] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 29, 30; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 113, 114.

[87] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 30,31; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 114.

Vergi cezalarının tazminat niteliğinde bulunmadığı yönünde görüşte çeşitli nedenlere dayandırılmıştır. Bunlar: Tazminatlarda esas olanın mağdurunun isteğiyken vergi cezalarının uygulanması için bir isteme gereksinim olmaması, vergisel yükümlülüklere uyulmaması halinde ilgililerden vergilerin tahsil edildiği haliyle ortada bir zarar kalmadığı halde vergi cezalarının uygulandığı, vergi cezalarının verginin 1 katı ya da 3 katı tutarında tayin edilmesi ve kabahat eylemini gerçekleştiren her kişi yönünden ayrı ayrı yaptırım uygulanması şeklinde çeşitli nedenler belirtilmiştir[88].

Vergi cezalarının tazminat niteliğinin kabulü halinde vergi cezalarından sorumluluğun da tıpkı tazminattan sorumluluğun mirasçılara intikal ettiği gibi intikal etmesi gerekmektedir[89]. Öte yandan vergi cezalarının tazminat niteliği taşıması durumunda yaş küçüklüğü durumunda da sorumluluğun bulunması gerekir[90].

Vergi cezalarının tazminat niteliği taşıdığına dair görüşün günümüzde önemini yitirdiği belirtilebilir[91].

1.2.2.3.Para Cezası Olduğu Görüşü

Para cezası görüşü, kabahatlere uygulanacak vergi cezasının ceza hukuku anlamında uygulanan adli para cezası niteliğinde olduğunu belirtmektedir[92]. Bu görüşe çok çeşitli nedenler dayanak yapılmaktadır.

---

[88] *"Görüldüğü gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 114 üncü ve 374 üncü maddelerinde, vergide ve ceza kesmede zamanaşımını ayrı bölümlerde ve değişik bir tarzda düzenlemiştir. Bu husus, Vergi Usul Kanununun hükümlerinden ve düzenleme tarzından da açıkça anlaşıldığı gibi, "vergi" ile "ceza"nın doğuş nedeni ile amaç ve niteliğindeki farklılıktan dolayı, ayrı esas ve kurallara dayanması gereğinin bir sonucudur. Gerçekten Vergi Usul Kanununun 321 inci maddesinde, "vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin "vergi Cezası" ile cezalandırılacağı öngörüldüğü halde, 19 uncu madde vergi alacağının doğmasını, yükümlülerin kanuna aykırı davranışına değil, "vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü"ne bağlamıştır. Diğer taraftan vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezasında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür."* (Danıştay İBK, 12/06/1980, E:1977/1, K:1980/2), Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 101; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 31.

[89] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 174, 175; Torunoğlu, "Vergi Ziyaı Kabahati", s. 479; Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", s. 324; Marcel Waline, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", Tahsin Yağmurlu (Çev.), **Danıştay Dergisi,** Yıl 8 (1978), Sayı 28-29, s. 80.

[90] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 31; Türkal, Ekici ve İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı...", s. 51.

[91] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 175; Torunoğlu, "Vergi Ziyaı Kabahati", s. 480.

Bu görüşün dayanak sunduğu nedenleri şu şekilde sıralayabiliriz: Vergi cezalarının para cezaları gibi mirasçılara intikal etmemesi; devlet hazinesinin zararı olmadığı durumlarda dahi vergi cezasının uygulanabilmesi; para cezaları gibi vergi cezalarının da ancak kanunla öngörülebilmesi; vergi cezalarının da para cezaları gibi en temel amacının eylemi gerçekleştireni caydırmak ve uslandırmak olması; vergi cezaları ile de ceza hukuku anlamında uygulanan ceza gibi yasaklanan eylemin önemine dikkat çekilmek istenmesi[93].

Bu görüşe karşı yöneltilen eleştirileri ise şu şekilde sıralayabiliriz: Toplumda ceza hukuku anlamında yaptırım uygulanan eylemler ile vergi cezalarına konu eylemlerin aynı derecede önem taşımaması; toplumda benzer reaksiyonlar gösterilmemesi; vergi cezaları ile temel amaç devletin vergi alacağını güvence altına almakken ceza hukuku anlamında cezaların amacının bu olmaması; vergi cezasına konu eylemlerde teşebbüsün cezalandırılmaması; vergi cezalarının kamusal bir zarar oluşmasa dahi uygulanabilmesi; vergi cezalarının ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrilememesi; vergi cezalarının özellikle belirtilmediği durumlarda genel affın kapsamında olmaması; vergi cezalarında uzlaşma, pişmanlık ve ıslah gibi kurumların bulunması; ceza hukuku anlamında cezalara yaptırım ancak bağımsız yargı organları tarafından hükmedilebilirken, vergi cezalarına ilişkinyaptırımların idari organlar tarafından uygulanabilmesi; vergi cezalarının, cezaya konu zararla orantısal olması ve vergi cezaları yönünden tüzel kişilerin sorumluluğunun bulunması[94].

---

[92] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 32, 33; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 120; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 175; Türkal, Ekici ve İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı...", s. 51.

[93] *"(...) vergi idarelerince, Vergi Usul Kanunu hükümlerine dayanılarak kesilen para cezaları teknik anlamda ceza niteliğinde bulunduğu ve Anayasamızın 38 inci maddesi ise; kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini getirdiğinden, "cezada kanunilik" ilkesi esas olup, bu da ceza yaptırımının yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesini, suçu oluşturan fiili gerçekleştiren kişiye uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesini zorunlu kılar ve yargı yerlerinin genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvurmamalarını gerektirir.."* (Danıştay İBK, 16/02/1989, E:1988/1, K:1989/2), Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 101; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 34.

[94] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 34-36; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 175, 176; Torunoğlu, "Vergi Ziyaı Kabahati", s. 480; Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", s. 324, 325; Türkal, Ekici ve İnan, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı...", s. 51; Waline, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", s. 77-80; Doğmuş, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", s. 77.

1.2.2.4. İdari Ceza Görüşü

İdari ceza görüşü, kabahat teşkil eden eylemlerin tespitinin ve yaptırım uygulama tasarrufunun idari kurumlarda olması sebebiyle uygulanan yaptırımların idari ceza niteliği taşıdığını belirtmektedir [95] . İdare, kabahat yaptırımlarının uygulanmasında hem iddia eden hem de yaptırım uygulayan konumunda bulunmaktadır[96].

Vergi cezalarının idari ceza olduğu görüşü çeşitli nedenlere dayandırılmıştır. Bunlar: Cezanın uygulayıcısının idare olması; idarenin uyguladığı cezada hata olması durumunda tasarrufta bulunarak hatayı düzeltebilmesi; vergi cezalarının önleyici nitelikte olması şeklinde çeşitli nedenlere dayandırılmıştır[97]. Vergi cezalarında, ceza muhatabının dahi tasarruf alanının bulunduğunu söyleyebiliriz. Uzlaşma ve cezalarda indirim gibi kurumlarla muhatap da vergi cezalarında tasarruf gerçekleştirebilmektedir.

Bu görüşe yönelik de çeşitli sebeplerle eleştiriler yöneltilmiştir. Başkaca görüşler ile de vergi cezalarının hukuki niteliği açıklanmaya çalışılmıştır. Fakat bugün hakim ve en doğru bulunan görüşün idari ceza görüşü olduğu söylenebilir[98].

1.2.3. Vergi Kabahat ve Cezalarına Hakim İlkeler

1.2.3.1. Kanunilik İlkesi

1.2.3.1.1. Genel Açıklama

Kanunilik ilkesi, kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıyan suç ve cezalara karşı kişilerin hak ve özgürlüklerini güvence altına almaktadır. Bu ilke gereğince, suçlar ve suçlara uygulanacak yaptırımlar ancak kanun ile

[95] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 176; Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", s. 325; Waline, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", s. 81; Bekir Baykara, "İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Yıl 2005, Sayı 285, s. 6.
[96] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 176; Torunoğlu, "Vergi Ziyaı Kabahati", s. 481.
[97] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 32; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 176.
[98] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 176; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 36, 37; Waline, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", s. 81.

düzenlenebilmektedir[99]. Yani kanunda suç olarak tanımlanmamış bir suç tipinden ötürü kimseye suç isnadında bulunulamayacağını ve kanunda öngörülmemiş yaptırımların uygulanamayacağını ifade etmektedir[100].

Kanunilik ilkesi sayesinde, suçlar önceden tespit edilerek kişilerin hürriyet alanının sınırları belirlenmekte, sınırların içerisinde kalan eylemler serbest bırakılmaktadır[101]. Kanunilik ilkesi için hukuk devleti ilkesi içerisinde olduğunu da ifade edebiliriz[102].

İdare tarafından uygulanacak cezalar yönünden de kanunilik ilkesinin geçerli olduğu söylenebilir[103]. İdare tarafından uygulanacak cezai yaptırımlara konu eylemlerin kanunda açık ve net bir şekilde düzenlenmesi ve ihlal niteliği taşıyan eyleme uygulanacak yaptırımların da kanunda öngörülmesi gerekmektedir[104]. Danıştay da verdiği kararlarda, kanunilik ilkesinin altını çizmektedir[105].

---

[99] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s.9; Funda Başaran Yavaşlar,"İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim", **Mükellefin Dergisi,** Yıl 2000, Sayı 87, s. 115, 116.

[100] Şimşek, **Anayasal İlkeler Işığında Vergi Kabahat ve Yaptırımları,** s. 30; Ezgi Aygün Eşitli, "Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2013, Sayı 104, s. 232; Kayıhan İçel, "Çağdaş Ceza Hukukunun Evrensel İlkelerinin Kabahat Türünden Eylemler Alanındaki Boyutları", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 7, s. 623.

[101] Aygün Eşitli, "Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi", s. 226; Muhammed Emre Tulay, "Kanunilik İlkesi Işığında Ceza Hukuku Kurallarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Delil Elde Etme Yöntemlerinde Zaman Bakımından Uygulanma Sorunu", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi,** C.22, Yıl 2016, Sayı 3, s. 2717.

[102] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 7; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 48.

[103] Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının...", s. 116; Ersan Şen, "İdari Ceza Hukuku", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi,** Yıl 1994, Sayı 8, s. 22.

[104] Şen, "İdari Ceza Hukuku", s. 22 ,23; Aziz Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.59,Yıl 2010, Sayı 4, s. 773; Onur Eroğlu, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Dergisi,** C.8, Yıl 2013, Sayı 3, s. 167.

[105] *"Anayasanın 38'inci maddesinin birinci fıkrasında, "Kimse, ... kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz" ifadesiyle "suçta kanunilik"; üçüncü fıkrasında da "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri, ancak kanunla konulur" ifadesiyle de "cezada kanunilik" ilkeleri güvence altına alınmıştır. Anayasada öngörülen "suçta ve cezada kanunilik ilkesi", insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir anlayışın öne çıktığı günümüzde, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Anayasaya paralel şekilde 5326 sayılı Kabahatler Kanununun "Kanunilik İlkesi" başlıklı 4'üncü maddesinde hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabileceği; kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının, ancak kanunla belirlenebileceği kurala bağlanmıştır.*

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, hukuk devletinin kurucu unsurlarındandır. Kanunilik ilkesi, genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanısıra, suç

765 sayılı TCK'da suçlar ve kabahatler birlikte düzenlenmişti. 5237 sayılı TCK'da ise kabahatlere ilişkin bir düzenleme yapılmayarak, kabahatler suç olmaktan çıkarılmış ve genel kanun niteliğindeki KK'da düzenlenmiştir. KK'nın genel hükümlerinin vergi kabahatleri yönünden de uygulanacağından, vergi kabahatleri ve uygulanacak yaptırımların da KK'daki kanunilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmelidir[106].

KK m.4'te kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Mezkur maddenin birinci fıkrasında *"Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği*

---

ve cezaların belirlenmesi bakımından özel bir anlam ve öneme sahip olup, bu kapsamda kişilerin kanunen yasaklanmamış veya yaptırıma bağlanmamış fiillerden dolayı keyfi bir şekilde suçlanmaları ve cezalandırılmaları önlenmekte, buna ek olarak, suçlanan kişinin lehine olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanması sağlanmaktadır. (AYM, B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32).
Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenebilmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda, kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin, bu ilkeye saygılı hareket etmeleri; suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının, yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın, düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir. (B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32)
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 Tebliğin davaya konu ceza hükümlerine ilişkin bölümünde bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere 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 söz konusu düzenlemenin "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi"ne aykırılık teşkil ettiği açıktır. Ayrıca, 213 sayılı Kanuna 107/A maddesinin eklenmesine ilişkin 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 7'nci maddesiyle ilgili olarak komisyon raporunda, bu maddede tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme konusunda na yetki verildiği ancak, bu zorunluluğa uymayanlara ne tür ceza kesileceği konusunda tasarıda bir belirleme yer almadığı, bu nedenle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesinin 1'inci fıkrasına 107/A madde numarası eklenerek belirleme yapılması gerektiği yolunda düşülen muhalefet şerhi de yapılan tespiti destekler mahiyette olup bu gerekçeyle kaldırılması gereken özel usulsüzlük cezasını, Kurulun 8.11.2017 gün E:2017/618, K:2017/521 sayılı bozma kararına atıf yaparak kaldıran Daire,kararının anılan hüküm fıkrasında, sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir."(Danıştay VDDK, 14/11/2018, E:2018/1066, K:2018/833, Sinerji İçtihat Programı (ET: 01/01/2022)); *"Kanunilik ilkesi, idarî yaptırımlarda uygulanması zorunlu olan bir ilkedir. Hangi fiillerin idarî yaptırım gerektirdiğinin kanunda açıkça tanımlanması, bunun doğal sonucu olarak bir eyleme yaptırım uygulanabilmesi için yaptırım uygulanacak eylemin belirli olması gerekmektedir. Kanunla çerçevesi çizilmiş olmak ve kanuna aykırı olmamak şartıyla düzenleyici işlemler ile de idarî yaptırım kuralları belirlenebilecektir."* (Danıştay 13. Daire, 12/11/2020, E:2014/62, K:2020/3132,Sinerji İçtihat Programı (ET: 01/01/2022)).

[106] Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", s. 790.

*gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir."*denilmektedir. Madde düzenlemesinden de anlaşıldığı üzere katı bir kanunilik ilkesi öngörülmemiş, kapsam ve koşullar yönünden kanun koyucunun belirlediği çerçeve içerisinde idareye bir doldurma yetkisi verilmiştir. Bu yönüyle esnek yani kısmi kanunilik ilkesinden bahsedilebilir[107].

Doktrinde bu esnek kanunilik ilkesi çeşitli sebeplerle eleştirilmiştir. Vergi cezalarında katı bir kanuniliğin olması[108], vergilerin kanunla konulabilmesi gibi vergi cezalarının da ancak kanunla düzenlenmesi ve idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılmaması gerektiği[109] ve hukuki güvenlik sağlamaması başta olmak üzere çeşitli nedenlerle Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği ifade edilmektedir[110].

KK m.4/2'de ise *"Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir."* denilmektedir. Madde düzenlemesinde de görüldüğü üzere yaptırımlar konusunda ise katı bir kanunilik ilkesinin öngörüldüğü ifade edilebilir[111].

1.2.3.1.2. Geçmişe Yürüme Yasağı

Hukukta benimsenen en temel ilkelerden biri de kanunların geçmişe yürümemesi ilkesi, yani geçmişe yürümeme yasağıdır. Geçmişe yürümeme yasağının, kanunilik ilkesinin bir neticesi olduğu söylenebilir[112]. Bu ilke gereğince, bir kanun yürürlüğe girdiği tarihte veya daha ileriki bir tarihte uygulanabilecektir[113].

---

[107] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku…,** s. 12; Eroğlu, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", s. 163; Hüsamettin Uğur, "Kabahatler Kanunu ve 5252 Sayılı Kanun'a Göre İdari Para Cezası ve Yargıtay Uygulaması", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2009, Sayı 85, s. 191.

[108] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 56.

[109] Karakoç,**Vergi Ceza Hukuku...,** s.83.

[110] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 188-201; Gözde Kazaker, "Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.16, Yıl 2014, Sayı Özel, s. 4803.

[111] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 56; Uğur, "Kabahatler Kanunu...", s. 191, 192.

[112] Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", s.772; Kazaker, "Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine...", s. 4806; İçel, "Çağdaş Ceza Hukukunun...", s.623.

[113] Karakoç,**Vergi Ceza Hukuku...,** s.92.

Bir kişinin gerçekleştirdiği eylem neticesinde cezalandırılabilmesi için, eylemi gerçekleştirdiği tarihten önceki bir kanuni düzenleme ile o eyleme ilişkin cezanın düzenlenmiş olması gerekmektedir. Başka bir deyişle sonradan yürürlüğe giren bir kanun ile kanundan önce gerçekleştirilmiş olan eylemlere yaptırım uygulanamaz[114]. Aksinin kabulü halinde, kişi özgürlüğüne keyfi müdahale[115], bireylerin mütemadiyen korku ve huzursuzluk içinde yaşaması neticesini doğuracak, hem kişilerin bireysel girişimciliği hem de toplumsal gelişme engellenecektir[116].

KK m.5'te *"(1) 26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır. Ancak, kabahatler karşılığında öngörülen idarî yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir. (2) Kabahat, failin icraî veya ihmali davranışı gerçekleştirdiği zaman işlenmiş sayılır. Neticenin oluştuğu zaman, bu bakımdan dikkate alınmaz."* denilmektedir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere zaman bakımından uygulama yönünden TCK'ya atıf yapılmış[117] fakat bir istisna düzenlenerek kabahatlere uygulanacak yaptırım kararlarının derhal uygulanacağı kuralı benimsenmiştir. Kabahat eyleminden bahsedebilmek için neticenin değil, eylemin gerçekleştirildiği zamanın dikkate alınacağı da belirtilmiştir.

KK'daki düzenleme TCK'ya yapılan atıf ile birlikte değerlendirildiğinde sonradan yapılan bir kanuni düzenleme ile düzenleme öncesi eylemlere yaptırım uygulayabilmek mümkün değildir. Gerçekleştirilen kanuni düzenleme, eylemi gerçekleştiren kişinin lehine olması halinde ise bu ilkenin istisnası olan lehe

---

[114] Demirbaş,**Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 120.
[115] Demirbaş,**Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 120.
[116] Eroğlu, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", s. 169.
[117] *"(1) İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılamaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar.*
(2) Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.
(3) Hapis cezasının ertelenmesi, koşullu salıverilme ve tekerrürle ilgili olanlar hariç; infaz rejimine ilişkin hükümler, derhal uygulanır.
(4) Geçici veya süreli kanunların, yürürlükte bulundukları süre içinde işlenmiş olan suçlar hakkında uygulanmasına devam edilir." (TCK m.7).

kanunların geriye yürümesinden söz edilebilir[118]. Danıştay verdiği kararlarda lehe düzenlemelerin geçmişe yürütülmesi gerektiğini belirtmektedir[119].

1.2.3.1.3. Kıyas Yasağı

Kıyas, hukuk bilimindeki kanun boşlukların doldurulması yöntemlerinden biridir. Kıyas ile sebepleri itibariyle benzer mahiyette olunmasına dayanılarak, kanunda düzenlenmiş bir kuralın, kanun kapsamında düzenlenmemiş veya

---

[118] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 248-253; Kazaker, "Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine...", s. 4806, 4807; Eroğlu, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", s. 169; Tulay, "Kanunilik İlkesi...", s. 2717; Baykara, "İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi", s. 9.

[119] *"Vergi Daire,müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Daire, ... günlü ve 1997/2280 sayılı kararıyla; dosya da bulunan ve şoför nezdinde düzenlenen ... günlü tutanakla iki kamyon arpa için sevk irsaliyesi ve fatura düzenlenmediğinin saptandığı, bu tutanağa ek olarak davacının işyerinde oğlu nezdinde düzenlenen ...günlü tutanakla da bunun doğrulandığı anlaşıldığından, olay tarihinde yürürlükte olan yüzde yirmibeş oranına göre özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuştur.*
Bozma kararına uymayan ... Vergi Mahkemesi, ... günlü ve 1997/231 sayılı kararıyla; ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak; bir fiilin suç sayılıp sayılmaması açısından geçerli kanunsuz suç ve ceza olmaz prensibinin suçun tarifinde aranan tipiklik esasını ilgilendirdiği, fiilin suç olmaktan çıkarılması ya da suça uygulanacak cezada indirim yapılması halinde lehe olan hükmün geçerli olacağı kuralının da bu prensibin doğal bir uzantısı ve parçası olduğu, bütün bunların vergi ceza hukuku için de geçerli olması ve sonradan düzenlenen lehe olan ceza hükmünün tatbiki gerektiği belirtilerek kararda direnmiştir.
Direnme kararı vergi idaresince temyiz edilmiş ve fiilin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hüküm uyarınca % 25 oranında ceza kesilmesinin yasaya uygun olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir. Zahire ticareti yapan yükümlünün faturasız emtia aldığının tespit edildiğinden bahisle adına faturaya yazılması gereken tutarın % 25'i oranında kesilen usulsüzlük cezasının % 10 oranı üzerinden değiştirilmesi yolundaki ısrar kararı vergi idaresince temyiz edilmiştir.
213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte bulunan 4008 sayılı Yasa ile değişik 353 üncü maddesinde, verilmesi ve alınması gereken faturayı vermeyen ve almayanlardan her birine, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen asgari hadden az olmamak üzere belgeye yazılması gereken meblağın yüzde yirmibeşi oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiş, bu oran 2.6.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4108 sayılı Yasayla % 10'a indirilmiştir.
4008 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemeye göre kesilen özel usulsüzlük cezalarının, ziyaa uğratılan vergi miktarının çok üstünde olduğu, kesilmesi gereken cezanın amacını aşan sonuçlar doğurduğu görülerek, aynı oranın ...tarihinde yürürlüğe giren 4108 sayılı Yasayla % 10'a indirildiği de gözönüne alındığında, vergi idaresince ileri sürülen iddialar, kararın idare lehine bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir." (Danıştay VDDK, 26/02/1991, E:1998/50, K:1999/104,Sinerji İçtihat Programı (ET: 28/09/2021)); *"Kabahatler Kanunu'nun anılan hükümlerinin gözardı edilerek karar verilmesi mümkün olmadığı gibi lehe kanun uygulamasından davacı şirketin mahrum edilmesinin hakkaniyete uygun olmadığı açıktır. Öte yandan, idari usulde lehe değişiklik getiren mevzuat değişikliklerinin maddi hukukta olduğu gibi dava aşamasındaki idari yaptırımlara da uygulanması gerekmektedir."* (Danıştay 10. Daire, 23/06/2020, E:2017/292, K:2020/2232, Sinerji İçtihat Programı (ET: 28/09/2021)); *"İlgili vergi Daire, dava açılıp açılmadığına bakılmaksızın tahsilatı tamamlanmamış idarî para cezasının miktarında lehe bir değişiklik varsa bunu tespit etmekle ve uygulamakla yükümlü bulunduğundan (...)"* (Danıştay 13. Daire, 23/06/2020, E:2015/1648, K:2020/1528, Sinerji İçtihat Programı (ET: 28/09/2021)).

düzenleme kapsamına alınmamış bir olaya uygulanmasıdır[120]. Kıyas uygulamasının başlangıç noktasının *"benzerlik/ aynılık"* olduğu söylenebilir[121].

Kıyas ve yorum bir birinden farklıdır. Yorum ile amaçlanan, soyut kanuni düzenlemenin uygulanacak somut olaya ilişkin en uygun anlamını tespit etmektir. Kıyas ile amaçlanan ise yasadaki boşluğun doldurulmasıdır[122].

Ceza hukuku bağlamında hakime tanınmış bir yorum yetkisi vardır[123]. Kıyas, genişletici yorumdan dahi farklı bir mahiyette olup, ceza hukukunda hakime verilmiş bir kanuni boşluğu doldurma yetkisi olmaması sebebiyle kıyas yasağı söz konusudur[124]. Kanunilik ilkesinin bir sonucu olan kıyas yasağında, failin lehine olup olmaması da kıyas yasağı noktasında bir istisna teşkil etmemektedir[125].

Kabahatler yönünden katı bir kıyas yasağından bahsedebilmek mümkün değildir. Genel kanun niteliğindeki KK'da durum farklılık arz etmektedir. KK m.4/1'de *"Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir."* düzenlemesine yer verilmiştir. Madde metninden anlaşıldığı üzere kabahat teşkil eden eylemler doğrudan bütün ayrıntıları ile kanunda düzenlenebileceği gibi kanunla çerçevesi çizilerek idareye içeriğinin doldurulması yönünde yetki tanınabileceği belirtilmektedir[126]. İdareye kabahat teşkil eden eylemleri belirleme yetkisi verildiği söylenebilir[127].

---

[120] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 101; Hakan Birsenoğul, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.7, Yıl 2003, Sayı 3-4, s. 158.

[121] Birsenoğul, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?", s. 158.

[122] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 101; Tulay, "Kanunilik İlkesi...", s. 2719.

[123] *"Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz."* (TCK m.2/3).

[124] Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 119; Baykara, "İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi", s. 3.

[125] Çınar Can Evren, "Kabahatlerde Kanunilik İlkesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** C.69, Yıl 2011, Sayı 1-2, s. 991, 992.

[126] *"Nitekim, Anayasaya paralel şekilde 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun "Kanunilik İlkesi" başlıklı 4. maddesinde hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabileceği; kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının, ancak kanunla belirlenebileceği kurala bağlanmıştır.*

Vergi kabahatleri ilerleyen başlıklarda incelendiğinde de görülecektir ki, vergi kabahati teşkil eden eylemlerin belirlenmesi yönünden idareye yetki verilen durumlar bulunmaktadır. Bu konu, doktrin ve uygulamada geniş bir tartışma alanına konu olmuştur[128].

Kabahatlere uygulanacak yaptırımlar konusunda ise KK m.4/2'de *"Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir."* düzenlemesine yer verilmiştir. Kabahatlere uygulanacak yaptırımlar konusunda idareye tanınmış bir yetki olmadığı anlaşılmaktadır. Fakat vergi kabahatleri noktasında VUK mükerrer m.414/3' teki düzenlemede, VUK'ta asgari ve azami miktarları belirtilmiş para ile ödenecek cezaların her yıl yeniden değerleme oranında arttırılacağı ve bu suretle tespit edilen miktarlar yönünden Cumhurbaşkanına yarısına kadar arttırma veya indirme yetkisi verildiği görülmektedir.

(...) Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi sebebiyle Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen "gizleme" fiilinin gerçekleştiğinden söz edilmesi için öncelikle varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretle sabit olan defter ve belgelerin bulunması ve bu defter ve belgelerin inceleme sınasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi gerekmektedir. Dava konusu olayda davacının ilgili dönem defterlerini tasdik ettirmediği ve tutmadığı konusunda ihtilaf bulunmamaktadır. Bu durumda davacının varlığı noter tasdik kayıtları veya başka bir suretle sabit olan defterleri bulunmadığından, gizleme fiili bakımından tipikliğin maddi unsurlarının kanuni tanımda belirtilen şekilde gerçekleştiğinden söz edilemeyecektir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin önemli sonuçlarından biri olan kıyas yasağı uyarınca bir olaya ilişkin hukuk kuralının, kanun tarafından düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanması mümkün değildir. Bu sebeple vergi ziyaı cezasının üç kat kesilmesi sonucunu doğuracak "gizleme" fiiline çeşitli yönlerden benzeyen fakat kanunda sayılmayan yasal defterleri tasdik ettirmeme ve tutmama fiili nedeniyle üç kat vergiziyaı cezası kesilemeyecektir." (Danıştay VDDK, 24/02/2021, E:2019/1100, K:2021/210, karşı oy, Sinerji İçtihat Programı (ET: 04/01/2022)).

[127] Ümit Süleyman Üstün, "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 15, Yıl 2011, Sayı 1-2, s. 33; Evren, "Kabahatlerde Kanunilik İlkesi", s.997; Ekinci, "Ceza Hukuku İlkeleri Açısından İdari Yaptırımlar", s. 28, 29.

[128] *"213 sayılı Yasa'nın 353. maddesi ile özel usulsüzlüklerin hangi eylemlerden oluştuğu ve karşılığında ne tür bir ceza verileceği açık bir şekilde ortaya konulmaktadır. İtiraz konusu kuralın yer aldığı 353. maddenin 2. fıkrasında sayılan ve düzenlenmemeleri özel usulsüzlük cezasını gerektiren belgelerin neler olduğu ve taşıması gereken bilgilerin içeriği anılan Yasa'nın 227 ila 242. maddelerinde ayrıntılı biçimde sayılmıştır.Bu fıkrada sayılan belgelerin niteliği ve amacı gözetildiğinde; vergi kayıp ve kaçağını önlemek amacıyla Maliye Bakanlığına verilen, sayılan belgelere ilaveten belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik önlem niteliğinde olduğunun kabulü gerektiğinden Anayasanın 38. maddesine aykırılık görülmemiştir."* (Anayasa Mahkemesi, 03/02/2011, E:2009/5, K:2011/31), Akt: Kazaker, "Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine...", s. 4787; Eroğlu, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", s. 172; Üstün, "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi", s. 33-47; Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", s.783, 784.

1.2.3.2. Cezaların Şahsiliği İlkesi

Cezaların şahsiliği ilkesi ceza hukukuna hakim evrensel ilkelerden biridir. Bu ilke ile amaçlanan, kimsenin işlemediği bir eylemden dolayı cezalandırılmaması, kişilerin sadece kendi gerçekleştirdiği eylemlerden sorumlu olmasıdır [129]. Kişi, akrabalık ve arkadaşlık gibi bağları sebebiyle gerçekleştirmediği bir eylemden ötürü cezalandırılamayacaktır[130].

AY m.38'de *"Ceza sorumluluğu şahsidir."* denilerek cezaların şahsiliği ilkesi düzenlenmiştir. TCK m.20'de de cezaların şahsi olduğu, kimsenin başkaca bir kimsenin eyleminden dolayı sorumlu tutulamayacağı ve tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamayacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Kabahatler için net bir cezaların şahsiliği ilkesinden bahsedebilmek mümkün değildir. KK m.8/1'de *"Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir."* düzenlemesine yer verilmiştir ve TCK'daki düzenleme ile farklılık arz etmektedir[131]. Danıştay, organ veya temsilci olmanın kabahat yaptırımından sorumlu tutulmak için

---

[129] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 63, 64; İçel, "Çağdaş Ceza Hukukunun...", s. 630.

[130] *"Ticaret borsalarının, tarım ürünü bedelinden kesilmeyen ve bunun sonucu olarak beyan dışı kalan ve ödenmeyen gelir (stopaj) vergisi ile bu vergiye ait gecikme faizi ve zammından satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmalarında yasaya aykırı bir yön görülmemektedir. Ancak, beyan dışı kalan bu vergi nedeniyle doğan vergi kaybından dolayı kesilmesi gereken ve kesilen cezadan da borsaların müteselsilen sorumlu tutulmaları, cezaların şahsiliği ilkesine aykırı düşmektedir."* (Danıştay VDDK, 24/10/1997, E:1996/144, K:1997/453, Sinerji İçtihat Programı (ET: 05/01/2022)); *"Bu itibarla, aynı kişiye ait hukuken varlığını devam ettiren iki firmadan gerçek kişi tacir ticarî işletmesine verilen ihtarın, diğer bir firma olan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketine uygulanmış sayılamayacağı dikkate alındığında, davacı şirketin iç tesisat yapımını proje onayı almaksızın gerçekleştirmesi fiili nedeniyle idarî para cezası verilmeden önce ihtarda bulunulması gerekirken, bu şart yerine getirilmeden doğrudan yaptırım uygulanmasına ilişkin dava konusu işlemde hukuka uygunluk, temyize konu Bölge İdare Mahkemesi kararında ise hukukî isabet bulunmamaktadır."* (Danıştay 13. Daire, 24/05/2021, E:2021/310, K:2021/1842, Sinerji İçtihat Programı (ET: 05/01/2022)); *"Dosyanın incelenmesinden; davacının 02/12/2019 tarihinde vefat ettiği, bu aşamada mirasçılık belgesine istinaden mirasçılarının davayı takibe devam ettiği görülen davada, cezaların şahsiliği ilkesinin vergi hukukunda tezahürü olarak vergi ziyaı cezası ve tekerrür uygulanarak arttırılan kısmından ölen mükelleflerin mirasçılarının sorumlu tutulamayacağı açık olduğundan mahkeme kararının tekerrür uygulamalı vergi ziyaı cezasının reddine ilişkin kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır."* (Danıştay 4.Daire, 09/03/2021, E:2016/14577, K:2021/1528, Sinerji İçtihat Programı (ET: 05/01/2022)); Şimşek, **Anayasal İlkeler Işığında Vergi Kabahat ve Yaptırımları,** s. 126.

[131] Uğur, "Kabahatler Kanunu...", s. 194.

yeterli olmayacağını ve kabahat yaptırımına konu eylemde kusurun bulunması gerektiğini belirtmektedir[132].

KK'daki düzenleme ile ceza hukukundaki haliyle mutlak bir cezaların şahsiliği ilkesi benimsenmediği[133], şahsilik ilkesinden verilen bir taviz olduğu belirtilebilir[134]. Mezkur düzenlemenin, suigeneris bir kural görünümüne sahip olduğu ifade edilebilir[135].

VUK'ta düzenlenen vergi kabahatlerine ilişkin düzenlemelerde eylemi gerçekleştirenin cezalandırılması amaçlanarak, cezaların şahsiliği ilkesinin benimsendiği ifade edilebilir. VUK m.332'deki düzenleme bu durumun bir göstergesidir. Nitekim maddede *"Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır."*denilerek verginin mükellefi veya sorumlusu olanın değil, kabahat eylemini gerçekleştirenin cezalandırılacağı düzenlenmiştir[136].

VUK m.333'te *"Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir."* denilerek cezaların şahsiliği ilkesine istisna niteliğinde tüzel kişilerin sorumluluğuna ilişkin düzenleme getirilmiştir. Şüphesiz bununla amaçlanan tahsilin kolaylığıdır[137]. Bu istisna ile hem eylemi gerçekleştirmeyen tüzel kişinin sorumlu tutulması hem de kanuna aykırı eylemi gerçekleştirmeyen ortakların katlanması sebebiyle eleştiriler yöneltilmiştir[138].

---

[132] *"Söz konusu kurallar, kusuru bulunan (kabahat işlemiş) organ veya temsilcinin davranışından dolayı tüzel kişiliğin sorumluluğu hususunu düzenlemekte olup, aksi bir uygulamaya, yani tüzel kişiliğin bir kabahati nedeniyle kusuru bulunmayan organ veya temsilcinin objektif sorumluluk esasına göre cezalandırılmasına imkân vermemektedir. Zaten bu yöndeki bir kural yahut mevcut bir kurala getirilen bu yöndeki bir yorum, kusursuz suç ve ceza olmaz ilkesini de kapsayan cezaların şahsiliği ilkesi ile bağdaşmayacağından Anayasa'ya da aykırı olacaktır."* (Danıştay 13.Daire, 06/10/2021, E:2021/1087, K:2021/3191, Sinerji İçtihat Programı (ET: 05/01/2022)).

[133] Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 34.

[134] Ekinci, "Ceza Hukuku İlkeleri Açısından İdari Yaptırımlar", s. 38.

[135] Oğurlu, "İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış...", s. 176,177.

[136] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 38.

[137] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 282.

[138] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 39.

Cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği sebebiyle eski dönem limited şirket ortaklarının sorumluluğu da eleştirilmektedir. Hiçbir kusuru olmadığı durumda dahi limited şirket ortağının da kamu alacaklarından sorumluluğu bulunmaktadır[139]. Kamu alacakları içerisinde vergi cezaları da bulunduğundan, ortakların vergi cezalarından da sorumluluğu bulunmaktadır.

1.2.3.3. Masumiyet İlkesi

Masumiyet ilkesi mefhumunun adlandırılması noktasında *"masumiyet karinesi", "suçsuzluk karinesi", "masumluk karinesi", "masum sayılma hakkı"* ve *"suçsuz sayılma hakkı"* gibi çeşitli tabirler kullanılmaktadır[140]. Fransız Yurttaş ve İnsan Hakları Bildirgesiyle kabul edilen masumiyet ilkesi[141] bugün evrensel bir hukuk ilkesi haline gelmiştir[142].

AY m.38/4'te *"Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz."* düzenlemesi ile masumiyet ilkesine yer verilmiştir. Masumiyet ilkesi, bir kişinin suçlu olarak nitelendirilebilmesi için kesin hükümle suçluluğunun tespiti gerekmektedir[143].

Kabahat teşkil eden eylemelere ilişkin yaptırımın uygulanmasına idari merciler tarafından karar verilmektedir. Hukuka aykırılığı ileri sürülmediği müddetçe idari işlemler icrailik vasfı ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadırlar[144].

---

[139] Oruç Hami Şener, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku,** Seçkin Yayınları, Ankara 2017, s. 756-760; Mustafa Erdem Can, **Şirketler Hukuku Dersleri,** Ankara 2017, s. 30-32; Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 286,287.

[140] Hüseyin Şık, "Suçsuzluk Karinesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,** Yıl 2012, Sayı 1, s. 107;İlhan Üzülmez, "Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2005,Sayı 58, s. 42; Metin Feyzioğlu, "Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.48, Yıl 1999, Sayı 1, s. 137.

[141] *"Her insan suçlu olduğuna karar verilinceye kadarmasum sayılacağından, tutuklanmasının zorunlu olduğuna karar verildiğinde, yakalanması için zorunlu olmayan her türlü sert davranış yasa tarafından ağır biçimde cezalandırılmalıdır."*(Fransız Yurttaş ve İnsan Hakları Bildirgesi m.9).

[142] Şık, "Suçsuzluk Karinesi", s. 105; Üzülmez, "Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları", s. 70.

[143] Feyzioğlu, "Suçsuzluk Karinesi...", s. 139; Üzülmez, "Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları", s. 42.

[144] Günday, **İdare Hukuku,** s. 125, 126.

Bu nedenle masumiyet ilkesinin/karinesinin tersine döndüğünü söyleyebilmek mümkündür[145].

Vergi kabahat cezaları yönünden de her ne kadar yaptırımın uygulanması kararı aşamasında, yani idari aşamada masumiyet ilkesinin uygulanabilmesi söz konusu değilse de, yargılama konusu yapıldığı zaman uygulama alanı bulacağı söylenebilir. Bu nedenle idari aşama da tamamen bu ilkeden muaf değildir. Yargılama konusu yapılması halinde, idarece verilen kabahat cezası kararına konu ihlalin ispatlanması gerekecektir[146].

1.2.3.4. Non Bis In Idem İlkesi

Nonbis in idem ya da ne bis in idem ilkesi, başta ceza hukuku olmak üzere disiplin cezaları, uluslararası savaş hukuku ve devletler hukuku gibi hukukun çeşitli alanlarında geçerli, evrensel bir ilkedir[147]. Yatay non bis in idem ve dikey non bis in idem şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Dikey non bis in idem ilkesi ile bir suçta birden fazla fail bulunması halinde her bir sanığın ayrı ayrı yargılanması gerektiği ifade edilmektedir. Yatay non bis in idem ilkesi ise aynı eylemden, aynı kişi için bir dava açılmış veya hüküm verilmiş olması haline ilişkindir[148]. Bu başlıkta incelenecek olan yatay non bis in idem ilkesidir.

Non bis in idem ilkesi, aynı eylem nedeniyle eylemi gerçekleştirene yani faile sadece bir ceza verilmesi gerektiğini ifade etmektedir[149]. Bu ilke ile sadece aynı fail

---

[145] Kaşka, "Kabahatlerin Beyaz Hüküm Niteliğinde Normlarla Düzenlenebilmesi...", s. 237.

[146] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 49-51; Şimşek, **Anayasal İlkeler Işığında Vergi Kabahat ve Yaptırımları,** s. 83-85.

[147] Yücel Oğurlu, "Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu "Ne Bis In Idem" Kuralı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.52, Yıl 2003, Sayı 2, s. 103.

[148] Mustafa Özen, "Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.14, Yıl 2010, Sayı 1, s. 388; Özen, "Non Bis İn İdem...", s. 391; Oğurlu, "Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu "Ne Bis In Idem"Kuralı", s. 103.

[149] Kemal Gözler, "ResIudicata'nın Türkçesi Üzerine", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.56, Yıl 2007, Sayı 2, s. 48; Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 254; Oğurlu, "İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış...", s. 189; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 68.

için ikinci bir yargılama veya cezalandırma yasağını düzenlememekte, diğer bir yandan kesin hüküm (resjudicata) kurumunu da korumayı amaçlamaktadır[150].

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu m.23/7'de *"Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir."* düzenlemesi ile bu ilkeye yer verilmiştir. KK m.15/1[151]ve 15/3'teki[152] düzenlemeler ile de bu ilkeye yer verilmiştir. İlke yönünden uluslararası hukukta da İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 7 numaralı Ek Protokolü m.4/1'de[153] düzenleme gerçekleştirilmiştir.

Vergi kabahatleri yönünden VUK'ta mutlak bir şekilde bu ilkenin varlığından bahsedebilmek mümkün değildir. Vergi kabahatleri yönünden daha karmaşık, vergi kabahatleri ve vergi suçları aynı görülmeyerek farklı yaptırımlar uygulanması düzenlenmiştir[154].

VUK'ta non bis in idem ilkesini olarak değerlendirilecek farklı düzenlemeler bulunmaktadır. VUK m.336'daki[155] düzenleme ile bir eylemin hem vergi ziyaı kabahati hem de genel usulsüzlük kabahatini meydana getirdiği hallerde en ağır

---

[150] Gözler, "ResIudicata'nın Türkçesi Üzerine", s. 47; Oğurlu, "Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu "Ne Bis In Idem" Kuralı", s. 116.

[151] *"Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir."*(KKm.15/1).

[152] *"Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır."*(KKm.15/3).

[153] *"Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez."*(İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 7 numaralı Ek Protokol m.4/1).

[154] Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 17, Yıl 2013,Sayı 1-2, s. 95.

[155] *"Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmalina mani değildir."* (VUK m.336).

cezanın uygulanacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemenin non bis in idem ilkesi ile uyumlu olduğun söylenebilir[156].

VUK m.340/2[157] ve 359/6'daki[158] düzenlemeler ile bir eylemin hem vergi ziyaı kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçu teşkil ettiği durumlarda ayrı ayrı cezalandırma süreci yürütüleceği belirtilmiştir. VUK m.353/2'deki[159] düzenlemede de bir eylemin hem vergi ziyaı hem de özel usulsüzlük kabahati teşkil ettiği durumlarda ayrı ayrı cezalandırma süreci yürütüleceği belirtilmiştir. Doktrinde CANDAN[160] bu düzenlemelerin non bis in idem ilkesine aykırılık taşımadığını ifade ederken, BİLİCİ ve BAŞARAN YAVAŞLAR[161] ise aykırılık taşıdığını ifade etmekte ve görüş ayrılıkları bulunmaktadır[162].

VUK'taki düzenlemeler ile İHAS'ın ihlal edilip edilmediği de gerçekleştirilen tartışmalardan biridir [163] . Benzer düzenlemelere ilişkinİnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne gerçekleştirilmiş başvurular ve İHAM tarafından verilmiş kararlar bulunmaktadır. Bu kararlarda bir yeknesaklığın ve netliğin olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir[164]. İHAM kararlarında, aynı eylemden ötürü hem vergi kabahati hem de vergi suçu yaptırımı uygulamasını, suç ve kabahatin kurucu unsurlarının[165],yaptırım amaçlarının[166] ve yaptırımı uygulayan makamların[167] farklı

---

[156] Ayşe Nil Tosun, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.7, Yıl 2017, Sayı 2, s. 102; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 60.

[157] *"Bu Kanunla vergi cezasiyle cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz."*(VUK m.340/2).

[158] *"Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."*(VUK m.359/6).

[159] *"Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz."*(VUK m.353/2).

[160] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 60-63.

[161] Nurettin Bilici ve Funda Başaran Yavaşlar, ""Non Bis In Idem" Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)", **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan**, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara 2014, s. 53.

[162] Tosun, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi...", s. 102; Narter ve Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", s. 95, 96; Doğmuş, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", s. 111.

[163] Bahçeci, "İham'ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İçtihadı...", s. 163, 164.

[164] Barış Bahçeci, "İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında 'Ne Bis In Idem'" , **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.67, Yıl 2018, Sayı 2, s. 276.

[165] İHAM 3. Daire, Ponsettive Chesnel /Fransa,14/09/1999, Başvuru No:36855/97, 41731/98, www.hudoc.echr.coe.int (ET: 06/03/2022).

olduğu gerekçeleriyle non bis in idem ilkesine aykırı bulmamaktadır. İHAS ile amaçlanan insan hakları noktasında uluslar arası asgari ölçütleri belirlemektir ve bu nedenle gelişmiş ülkelerce amaçlanan bu ilkelerin de ötesine geçmektedir[168]. Bu nedenle gerçekleştirilen çeşitli ve haklı eleştiriler doğrultusunda düzenleme yapılması gerektiği söylenebilir.

1.2.3.5. Ölçülülük İlkesi

Temel hak ve özgürlükler için aslolan özgürlük, sınırlama ise istisnadır[169]. Özgürlüğün kural, sınırlamanın ise istisna olması çağdaş temel haklar dogmatiğinin en önemli ilkelerinden biridir[170]. Elbette, mutlak nitelikteki sınırlanamaz veya askıya alınamaz haklar dışında hiçbir hak sınırsız değildir[171]. Getirilecek bu sınırlama veya müdahale noktasında ise ölçülülük ilkesi devreye girmektedir. Ölçülülük ilkesi,

---

[166] İHAM 4. Daire, Rosenquist/İsveç, 14/09/2004, Başvuru No: 60619/00,www.hudoc.echr.coe.int (ET: 06/03/2022).

[167] *"Mevcut davaya dönüldüğünde ve Sözleşmeye Ek 7 No'lu Protokolün 4 § 1. maddesine ihlal teşkil edecek şekilde mükerrelik olup olmadığının tespitine ilişkin olarak, Mahkeme; başvuranın hem mahkûm edilmesinin hem de kendisine vergi sürşarjları yüklenmesinin, düşük vergi değerlendirmesine neden olacak şekilde vergi beyanı sırasında gelir hakkında bilgi sağlanmaması nedeniyle Finlandiya kanunlarında öngörülen yaptırımların bir parçası olduğunu kaydeder. Ancak, Finlandiya sistemi uyarınca, cezai ve idari yaptırımlar, birbiriyle alakalı olan yargılamalar olmaksızın, farklı yetkililer tarafından uygulanmaktadır: her iki davada, kendine özgü yolu izlemekte ve birbirlerinden bağımsız olarak kesinleşmektedir. Ayrıca, yaptırımlardan hiçbiri, diğer mahkeme veya makam tarafından yaptırımın ağırlığını değerlendirmede dikkate alınmamakta olup; ilgili merciler arasında da başka bir etkileşim söz konusu olmamaktadır. Daha da önemlisi, Finlandiya sisteminde vergi sürşarjları, başvuranın tutumu ve ceza davasında yapılan değerlendirmelerden bağımsız olarak ilgili vergi mevzuatınca başvuranın yükümlülüğünün incelenmesinin ardından uygulanmaktadır. Bu, Mahkemenin önceki davalarından, sürücü belgesine ilişkin olan R.T. ve Nilsson kararına ters düşmektedir. Bu kararda, ehliyetin alınmasına ilişkin karar, işlenen trafik suçu nedeniyle verilmesi olası veya nihai bir mahkûmiyete doğrudan dayalıydı ve bu nedenle söz konusu suçun veya tutumun ayrı bir incelemesi söz konusu değildi. Bu nedenle, Finlandiya sistemine göre, ceza ve vergi davaları arasında esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki olduğu söylenemez."* (İHAM 4. Daire, Glantz/ Finlandiya,20/08/2014, Başvuru No:37394/11, www.hudoc.echr.coe.int (ET: 06/03/2022)).

[168] Bilici ve Başaran Yavaşlar, "Non Bis In Idem' Kuralı ve Yasallık İlkesi...", s. 72.

[169] Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.15, Yıl 2013, Sayı Özel, s. 1280.

[170] Christian Rumpf, "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği", **Anayasa Yargısı Dergisi,** C.10, Yıl 1993, s. 37.

[171] Rumpf, "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği", s. 26; Aytaç Kurt, "Avrupa Hukukunda İyi Yönetim Hakkı Çerçevesinde Ölçülülük İlkesi", **Danıştay Dergisi,** Yıl 34 (2004), Sayı 108, s. 93; Yücel Oğurlu, "İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında İdari Faaliyetin Denetlenmesinde Ölçülülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.4, Yıl 2000, Sayı 1-2, s. 62.

tarihsel süreçte hukukumuza Anayasa Mahkemesi içtihatları [172] ile girmiş [173], akabinde Anayasa'da da düzenleme ile yer bulmuştur[174].

Ölçülülük ilkesi, bir hak veya özgürlüğe getirilecek sınırlamada başvurulan aracın, gerçekleştirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli, ulaşılmak istenen amaç için gerekli ve ulaşılmak istenen amaç ile başvurulan aracın orantılı olmasıdır [175]. Ölçülülük ilkesine dair getirilen açıklamalardan, uygunluk/elverişlilik, gereklilik/zorunluluk ve orantılılık olmak üzere üç temel unsuru bulunduğu söylenebilir[176].

---

[172] *"Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açık bir kural bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapar. Vergilendirme işleminin öğesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir."* (Anayasa Mahkemesi, 07/11/1989, E:1989/6, K:1989/42, Sinerji İçtihat Programı (ET: 05/01/2022)); *"Anayasa'nın 15. maddesinin ikinci fıkrasına göre mutlak olarak korunması gereken ve olağanüstü hallerde bile dokunulamayan hak, özgürlük ve ilkeler şunlardır: a) Savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler ile ölüm cezalarının yerine getirilmesi dışında kişinin yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; b) Kimse vicdan, din, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; c) Suç ve cezalar geçmişe yürütülemez; d) Suçluluğu mahkeme kararıyla saptanana kadar kimse suçlu sayılamaz. Şu durumda olağanüstü yönetimlerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülüklere aykırı olmamak ve ölçülülük ilkesine uyulmak koşuluyla, yukarıda sayılan hak ve özgürlüklerin dışında kalan hak ve özgürlükler, sınırlandırılabilecek, hatta bu hak ve özgürlüklerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilecektir."*(Anayasa Mahkemesi, 10/01/1991, E:1990/25, K:1991/1, Sinerji İçtihat Programı (ET: 05/01/2022)).

[173] Engin Saygın, "Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 2017, Sayı 2, s. 82; Oğurlu, "İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında...", s. 162 -165.

[174] *"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."*(AY m.13); Saygın, "Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku...", s. 82.

[175] Oğurlu, "İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında...", s. 148; Saygın, "Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku...", s. 66, 67; Kurt, "Avrupa Hukukunda İyi Yönetim Hakkı Çerçevesinde Ölçülülük İlkesi", s. 94.

[176] *"Kanun koyucu ve idareler, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle de bağlıdır. Bu ilke ise, "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. "elverişlilik", başvurulan önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, "gereklilik" başvurulan önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, "orantılılık" ise başvurulan önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kurala uyulmaması nedeniyle kanun koyucu veya idareler tarafından öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında da "ölçülülük ilkesi" gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur."* (Danıştay 8.Daire, 19/10/2021, E:2019/4644, K:2021/4601, Sinerji İçtihat Programı (ET: 05/01/2022)); Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", s. 1281; Saygın, "Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku...", s. 67; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 67.

Uygunluk/Elverişlilik unsuru ile aranan, sınırlayıcı nitelikteki önlemin/aracın, sınırlama ile ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmek için uygun olması ya da katkı sağlayıcı özellik barındırmasıdır[177]. Şayet araç, amaca ulaşmak için yetersiz, etkisiz veya amaca ulaşmayı daha da güçleştirici bir özelliğe sahip ise uygun yani elverişli değil demektir[178]. Bu unsurda, amaç ile araç arasındaki ilişkinin niteliği değerlendirilmektedir[179].

Gereklilik/Zorunluluk unsuru ile aranan, sınırlayıcı nitelikteki önlemin/aracın ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmek için gerekli olmasıdır. Mümkün ve elverişli araçlar içerisinden, temel hak ve özgürlüklere ve kamuya en az zarar verecek aracın seçilmesi şeklinde ifade edilebilir[180]. Bu nedenle de birden fazla elverişli önleme aracının varlığı halinde gereklilik unsuruna ilişkin değerlendirme yapılabilir[181]. Amaç ile araç arasındaki ilişkinin niceliği bu unsur ile değerlendirilmektedir[182].

Orantılılık unsuru ile aranan, sınırlayıcı nitelikteki önlem/araç ile ulaşılmak istenen amaç arasında bir dengenin bulunması gerekliliğidir[183]. Başka bir deyişle, başvurulan önlemin kişide yarattığı kayıp ile ulaşılmak istenen toplumsal fayda arasında bir dengenin bulunmasıdır[184]. Temel hak ve özgürlüklere gerçekleştirilen

---

[177] Onur Uçar ve Ahmet Burçin Yereli, "Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak "Ölçülülük" İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirmesi", **Maliye Dergisi,** Yıl 2019, Sayı 176, s. 580; Saygın, "Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku...", s. 68.

[178] Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", s. 1281.

[179] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 67; Yıldırım Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyaı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", **Ceza Hukuku Dergisi,** C.10,Yıl 2015, Sayı 28, s. 142.

[180] Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", s. 1281.

[181] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 67; Uçar ve Yereli, "Hukuka Uygunluk Kriteri...", s. 581.

[182] Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında...", s. 143.

[183] *"Ölçülülük ilkesi gereğince, getirilen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin bulunması gerekmektedir. Orantılılık olarak da ifade edilen ölçülülüğün bu alt ilkesi, amaca ulaşmak için gerekli olan önlemin alınmasına imkân tanımakta, ancak amaca ulaşmak için gerekli olmayan önlemlere başvurulmasına ve ilgili hakkın ölçüsüz bir şekilde sınırlanmasına müsaade etmemektedir. Demokratik bir toplumda, temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın, bu sınırlamayla güdülen amacın gerektirdiğinden fazla olmaması gerekir. Orantılılık ilkesi, meşru bir amaca ulaşmak için gerekli olan sınırlayıcı araçlardan daha hafif olanı tercih edilebilecekken daha ağır olanına başvurulmasına izin vermemektedir."* (Danıştay VDDK,08/11/2017, E:2017/618, K:2017/521,Sinerji İçtihat Programı (ET: 05/01/2022)); Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", s. 1282.

[184] Uçar ve Yereli, "Hukuka Uygunluk Kriteri...", s. 582.

müdahalenin ağırlığı ile müdahaleyi gerekli kılan sebeplerin ağırlığının bu unsur ile değerlendirildiği söylenebilir[185].

Vergi kabahatleri için mevzuatımızda düzenlenen yaptırımların ölçülülük ilkesi çerçevesinde yapılan değerlendirmeler ile ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği noktasında eleştiriler bulunmaktadır.

Vergi ziyaı kabahatine uygulanan yaptırımlar açısından yapılan değerlendirmelerde, VUK m.344'te ziyaa uğratılan verginin 1 katı ve 3 katı şeklinde vergi cezaları öngörülmüş ve cezalara ilişkin bir üst sınır düzenlemesi yapılmamıştır. Kişilerin ceza mahkemelerinde 14 yıla kadar hapis cezasıyla yargılanmasının yanı sıra 3 kata kadar vergi cezası öngörülmesinin ölçülülük ilkesini ihlal etmektedir[186]. Vergi aslı ve gecikme faizi ile birlikte bu cezalarında uygulanması, doğrudan kabahati gerçekleştirenin ticari hayatının sona ermesi sonucunu doğurabilmektedir[187].

Vergi ziyaı kabahatine ilişkin mevzuatımızdaki aşırı derecede ölçülülük ilkesinin ihlali nedeniyle vergi ziyaı cezaları ya hiç ödenmemekte ya da uzlaşma neticesinde cezaların önemli bir kısmından idare tarafından vazgeçilmektedir[188]. Kanun koyucu tarafından bu açık ölçüsüzlük, belirli aralıkla çıkarılan af kanunlarıyla giderilmeye çalışılmaktadır[189]. Düzenlenen yaptırımların ölçüsüzlüğü, hem cezaların uygulanamaması sonucunu doğurmakta hem de cezalar ile amaçlanan caydırıcılık özelliğinin yitirilmesine sebebiyet vermektedir[190].

Vergi kabahatleri yönünden uygulanacak yaptırımlarda ölçülülük ilkesinin sağlanması için VUK m.353'te öngörülen yaptırımlara dair dönemler itibari ile bir üst sınır düzenlemesi yapılmıştır. Bu düzenlemenin başlangıçta olumlu olduğu değerlendirilebilirse de, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir

[185] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 67; Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında...", s. 146.
[186] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 298.
[187] Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", s. 1284.
[188] Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında...", s. 159.
[189] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 302.
[190] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** s. 301, 302; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 45; Taylar, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında...", s. 172.

takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezasının 250.000 TL (2022) olmasının ölçülülük ilkesini ihlal etmediğini söyleyebilmek mümkün değildir. Kaldı ki, bu kabahat neticesinde herhangi bir vergi kaybına sebebiyet verilmemiş de olabilir[191].

Herhangi bir vergi beyannamesinin verilmemesi VUK m.352'de 1. Derece usulsüzlük olarak nitelendirilmişken, beyannamenin elektronik ortamda gönderilmemesi mükerrer m.355'te düzenlenmiş ve daha ağır yaptırım öngörülmüştür. Beyannamenin verilmemesi daha ağır bir ihlalken, beyannamenin verilme yöntemine ilişkin ihlale daha ağır bir yaptırım düzenlenmesi hem kanun mantığına aykırı olup hem de ölçülülük ilkesini ihlal etmektedir[192].

1.2.4. Vergi Kabahat ve Cezaları

1.2.4.1.Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Kabahat ve Cezaları

VUK'ta vergi kabahatleri, vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük şeklinde düzenlenmiştir.

1.2.4.1.1. Vergi Ziyaı Kabahati ve Cezası

1.2.4.1.1.1. Genel Açıklama

Vergi ziyaı kabahati ve cezası VUK m.344'te[193] düzenlenmiştir. Madde düzenlemesinde doğrudan vergi ziyaı kabahati düzenlenmemiş, düzenlenen vergi ziyaı oluşturan kabahatlere uygulanacak ceza olmuştur[194].

---

[191] Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, s. 296.

[192] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 154.

[193] *"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."*(VUK m.344).

[194] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 177; Erdem, **Vergisel Kabahatler**, s. 216; M.Kamil Mutluer ve N.Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 218.

Madde düzenlemesinde hangi fiillerin doğrudan vergi ziyaı kabahati oluşturacağı düzenlenmemiş, VUK m.341 ve m.359'a atıf yapılmıştır. Vergi ziyaı VUK m.341'de, vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından ödevlerinin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşıldığı gibi bu kabahat yalnızca vergi mükellef[195] ve sorumluları[196] tarafından işlenebilecek bir kabahattir[197]. Mükellef veya sorumlu olmayanların ise ancak iştiraki sebebiyle sorumlulukları söz konusu olabilir[198].

Vergi kabahatleri, zarar ve tehlike kabahati olarak ikiye ayrılır. Vergi ziyaı gibi somut bir zararın doğduğu kabahatler zarar kabahati, devlet hazinesinin ileride zarara uğraması gibi tehlikeler içeren kabahatler ise tehlike kabahati olarak sınıflandırılmaktadır[199]. Vergi ziyaı kabahatinden söz edebilmek için vergi kaybının oluşması gerektiğinden bir zarar kabahatidir[200].

1.2.4.1.1.2. Maddi Unsur

Vergi ziyaı kabahatinin maddi unsuru, hareket, netice ve hareket ile netice arasındaki illiyet bağından oluşmaktadır[201]. Hareket unsuru, kanun tarafından kabahat olarak nitelendirilen bir sonuca sebebiyet veren harekettir[202].

Vergi ziyaı kabahatini düzenleyen VUK m.344'te hareket unsuru yönünden m.341ve m.359'daki düzenlemelere atıf yapılmıştır. Atıf yapılan VUK m.341'de

---

[195] *"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir."*(VUK m.8/1).

[196] *"Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi Dairene karşı muhatap olan kişidir."*(VUK m.8/2).

[197] Muâlla Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2020, s. 217; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 121; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 270; Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 2010, s. 118.

[198] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 121; Erdem, **Vergisel Kabahatler**, s. 221; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 118.

[199] Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, s. 159: Erdem, **Vergisel Kabahatler**, s. 222.

[200] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 177; Erdem, **Vergisel Kabahatler**, s. 223; Torunoğlu, "Vergi Ziyaı Kabahati", s. 489; Nergis Feride Kaplan Dönmez, "Türk Vergi Hukuku'nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi,** C.19, Yıl 2020, Sayı 74, s. 980; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 118, 119.

[201] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 178.

[202] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 92; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 218.

vergi ziyaı başlığı altında, vergi ziyaı kabahatinin hareket unsurları düzenlenmiştir. Bunlar: Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi ve bu nedenle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi; şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesidir.

Kanun koyucu tarafından sayma usulü kullanılmamış, kabahat teşkil eden hareketler tek tek sayılmamıştır. Genel ifade kullanımı tercih edilmiştir[203].

Vergi ödevlilerinin, vergilendirme ile ilgili ödevleri genel olarak VUK m.153 ila m.257 arasında düzenlenmiştir. Bunların haricinde hem VUK'ta hem de diğer kanunlarda düzenlenmiş başkaca ödevler de söz konusudur. VUK'ta sayılan vergi ödevlerini şu şekilde sıralayabiliriz: Bildirme ödevleri; defter tutma ödevleri; belge temin etme, düzenleme, verme ve alma ödevi; ekim ve sayım beyanı ödevi; vergi karnesi alma ödevi; defter ve belgeleri muhafaza ve istendiğinde yetkililere ibraz ödevi; VUK m.257'de yazılı diğer ödevler[204].

Kabahatin hareket unsurları arasında, ikinci atıf yapılan VUK m.359'da düzenlenmiş hareketler de bulunmaktadır. Bunlar: Defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak; gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek; defter, kayıt ve belgeleri gizlemek; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak; defter, kayıt ve belgeleri yok etmek; defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak; belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek; asıl veya suretleri kısmen veya tamamen sahte düzenlenen belgeyi kullanmak; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca belge basılması;

[203] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s.219; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 178.
[204] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 129.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca basılan belgeleri bilerek kullanmak şeklinde sıralanabilir.

Vergi ziyaı kabahatinin işlenmesinde genel olarak serbest hareket kuralı geçerlidir [205] . Kabahatin sadece vergi mükellef veya sorumluları tarafından işlenebilmesi nedeniyle de özgü/mahsus kabahat olduğu söylenebilir[206].

Sonuç unsuru bakımından, vergi ziyaı kabahatinde netice kabahate de adını veren vergi ziyaı yani kaybıdır [207] . Vergi ziyaı kabahati, bir sonuç/netice kabahatidir[208].

1.2.4.1.1.3. Manevi Unsur

Kabahat veya suç teşkil eden eylemi gerçekleştiren kişinin cezalandırılması için sadece suçun veya kabahatin maddi unsurunu gerçekleştirmesi yeterli değildir, suçun maddi unsurunun yanı sıra manevi unsurunun varlığı da aranır[209]. Vergi ziyaı kabahatine ilişkin madde düzenlemesinde, manevi unsur yönünden yapılmış bir düzenleme ve açıklık söz konusu değildir[210]. Bu durum beraberinde çeşitli görüş ayrılıklarını da getirmiştir[211].

Manevi unsur karşımıza, kast ve taksir olmak üzere iki şekilde çıkabilir. Kast ve taksir kavramlarına, *"Suç ve Kabahat Ayrımı"* başlığında *"kastın varlığı açısından"* konusunda değinilmiştir.

Genel kanun niteliğindeki KK m.9'da *"Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir."*denilmektedir. Vergi ziyaı kabahatine ilişkin madde gerekçesinde vergi kaybının hatadan, ihmalden, usulsüzlükten veya kasıt sebebiyle gerçekleşip gerçekleşmediğinin bir önem

---

[205] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 223; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 118, 119.
[206] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 93.
[207] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 123; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 92, 93.
[208] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 223.
[209] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 190.
[210] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 183; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 97.
[211] Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri,** s. 174-176; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 221.

taşımadığıifade edilmektedir[212]. Vergi ziyaı kabahatinin gerçekleşmesi için taksirin varlığı yeterli olup, kasten de işlenebilmektedir[213].

1.2.4.1.1.4. Uygulanan Ceza

Vergi ziyaı kabahatine ilişkin VUK m.344'te vergi miktarının ölçü kabul edildiği, nispi oranlı ve idari para cezası şeklinde tek tip bir yaptırım düzenlenmiştir[214]. Uygulanacak ceza, eylemin türü ve tespit edilme yöntemine göre farklılık göstermektedir. Uygulanacak cezalar, 1 kat olarak uygulanan vergi ziyaı cezası, 3 kat olarak uygulanan vergi ziyaı cezası ve %50 oranında uygulanan vergi ziyaı cezasıdır[215].

1 kat olarak uygulanacak vergi ziyaı cezası, VUK m.344/1'de düzenlenmiştir. Vergi ziyaına sebebiyet veren vergi ödevlisi hakkında, sebebiyet verilen vergi ziyaının1 katı tutarında vergi cezası öngörülmüştür.

3 kat olarak uygulanacak vergi ziyaı cezası ise VUK m.344/2'de düzenlenmiştir. Temel vergi ziyaı cezasının istisnası niteliğindeki bu ceza düzenlemesine göre, vergi ziyaına VUK m.359'da sayılan eylemlerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyaının 3 katı tutarında vergi cezası öngörülmüştür. Bu kabahati iştiraken gerçekleştirenler yönünden ise 1 katı tutarında vergi cezası öngörülerek, bir yönüyle 1 kat olarak uygulanacak vergi ziyaı cezası yaptırımının uygulanacağı belirtilmiştir.

%50 oranında vergi ziyaı cezası da VUK m.344/3'te düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için %50 oranında vergi ziyaı cezası öngörülmüştür. İkmalen ya da re'sen vergi tarhı yoluna

---

[212] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi: Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, Ankara 1998, s. 85.

[213] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 183, 184; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 198, 199; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 136; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 112; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 274.

[214] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 224; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 122.

[215] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 184; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 271; Cahit Şanver, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması", **Yönetim Bilimleri Dergisi,** C.15, Yıl 2017, Sayı 29, s. 94.

gidilmemesi şartı aranmamış, sadece olumsuz bir şart olarak beyanname verilmeden önce vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması aranmıştır[216].

1.2.4.1.2. Genel Usulsüzlük Kabahati

1.2.4.1.2.1. Genel Açıklama

VUK m.351'de *"Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir."* denilerek usulsüzlüğün tarifi yapılmıştır. Madde düzenlemesinden anlaşıldığı üzere, kanunla öngörülen şekle ve usule ilişkin hükümlere riayet edilmemesi kabahatin gerçekleşmesi için yeterli görülmüştür. Kabahatin neticesinde bir zararın oluşması aranmamıştır, bu nedenle usulsüzlük kabahatinin bir tehlike kabahati olduğu söylenebilir[217].

Usulsüzlük kabahatleri ile bildirim, belge alma-verme, belge bulundurma, defter tutma ve tasdiki vb. gibi şekli ödevlere aykırılıklar cezalandırılmaktadır[218]. Bu kabahatler ile amaçlanan vergi idaresinin denetimini kolaylaştırmak ve vergisel nizamı sağlayarak, vergi kaçağını asgariye indirecek bir güvenlik mekanizması oluşturmaktır[219]. Vergi mevzuatımızda öngörülen şekli ve usule ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi vergi ziyaına yol açmaya elverişli bir düzeni beraberinde getirecektir[220]. Usulsüzlük kabahati ile ortaya çıkan zarar parasal zarar değil, şekli bir zarardır[221].

Usulsüzlük kabahatleri kanunda tek tek sayılarak belirtilmiştir. Fiillerin kanunda sayılmış olması neticesinde kabahatin bir bağlı kabahat olduğu

---

[216] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 185; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 271; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 231; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 275; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 121, 122.

[217] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 188; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 235; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 100, 101; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 277; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 217; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 124.

[218] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 147; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 277; Kaplan Dönmez, "Türk Vergi Hukuku'nda...", s. 979; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 124.

[219] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 234; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 234**.**

[220] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 188; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 218.

[221] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 147; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 124.

söylenebilir[222]. Usulsüzlük kabahatlerinin hepsi mükellefiyetle ilgili olmadığından vergi ziyaı kabahati gibi özgü/mahsus kabahat değildir[223]. Kabahatin meydana gelmesi için eylemin gerçekleştirilmesi yeterli bulunduğundan ve ayrıca bir netice aranmadığından neticesi harekete bitişik kabahatlerdir[224].

1.2.4.1.2.2. Maddi Unsur

Genel usulsüzlük kabahatini meydana getiren eylemler VUK m.352'de 2 ayrı derece altında toplanmıştır. 2. derece kapsamındaki eylemler için 1. derece kapsamındaki eylemlere nazaran daha az ceza öngörülmüştür. Yaptırımların ağırlığına göre bir derecelendirme söz konusu ise de bu ağırlık ayrımının yeterli ve makul temellere dayanmadığı yönünde eleştiriler bulunmaktadır[225].

Genel usulsüzlük kabahati, usulsüzlük kabahatlerinin neticenin harekete bitişik kabahatlerden olması sebebiyle maddi unsur açısından hareket ve netice ayrımına gerek bulunmamaktadır.

1.2.4.1.2.2.1. 1. Derece Usulsüzlükler

VUK m.352'de 1. derece usulsüzlükler tek tek sayılmıştır. Bunlar: Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması; VUK'agöre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması; defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması; Çiftçiler tarafından VUK m.245 hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde uyulmaması; VUK'taki kayıt düzenine ait hükümlerine uyulmamış olması (her incelemede, inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit etilen usulsüzlükler tek fiil sayılır); işe başlamanın zamanında bildirilmemesi; tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin kanuni süreyi takip eden 1 (bir) aydan sonra yaptırılması veya hiç yaptırılmamış olması; diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinin tarh zamanı

---

[222] Şanver, "Türk Vergi Sisteminde...", s. 94, 95; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 235.
[223] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 147; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 127.
[224] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 235; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 100, 101.
[225] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 149.

geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması; veraset ve intikal vergisinin 1. ek süreden sonra verilmesidir.

1.2.4.1.2.2.2. 2. Derece Usulsüzlükler

VUK m.352'de 2. derece usulsüzlükler tek tek sayılmıştır. Bunlar: Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonundan başlayarak 15 (onbeş) gün içinde verilmiş olması; ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri içerecek doğru bir şekilde yapılmaması, vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirme hariç); vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 (onbeş) gün geçtiği halde alınmamış olması; tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, süresinin sonundan başlayarak 1 (bir) ay içinde yaptırılmış olması; vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması; hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesidir.

1.2.4.1.2.3. Manevi Unsur

Genel usulsüzlük kabahatine ilişkin kanunda manevi unsur yönünden yapılmış bir düzenleme bulunmamaktadır[226]. Genel usulsüzlük kabahati taksirle veya kastla işlenebilir. Kusurluluk aranması şart olmayıp, kusur sorumluluğundan ziyade objektif sorumluluğun benimsendiği söylenebilir[227].

1.2.4.1.2.4. Uygulanan Ceza

Genel usulsüzlük kabahatine uygulanacak ceza, VUK'a bağlı cetvelde belirtilmiş maktu para cezasıdır. Cetvelde cezalar, 1. ve 2. derece usulsüzlükler yönünden ve mükellefiyet grupları yönünden bir ayrım belirlenerek düzenlenmiştir. Uygulanacak cezalar maktu miktarda belirlenmiş olması sebebiyle VUK mükerrer

[226] Çalışmanın *"Vergi Ziyaı Kabahati"* başlığının *"Manevi Unsur"* alt başlığında yapılan genel açıklamalar, bu başlık için de geçerlidir.

[227] Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku...,** s. 191, 192; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 224, 225; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 277; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 103.

m.414/3'teki [228] düzenleme gereğince yeniden değerleme oranı nazara alınarak arttırılır.

VUK'ta cetveli takiben, uygulanmasına ilişkin ihtar [229] kısmına da yer verilmiştir. 2022 yılına ilişkin tutarlar[230] şu şekildedir:

Tablo1: 2022 Yılı 1. Derece Usulsüzlük ve 2. Derece Usulsüzlük Ceza Miktarları

Mükellef Grupları	1. DereceUsulsüzlük Cezaları(TL)	2. DereceUsulsüzlük Cezaları(TL)
Sermaye şirketleri	320	170
Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	190	95
İkinci sınıf tüccarlar	95	43

[228] *"Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları,her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir."*(VUK mükerrer m.414/3).

[229] *"1. Bu cetvelde mükellef grubu: Gelir, Kurumlar Vergilerinden başka, Gider, İstihlak, İşletme ve Dış Seyahat Harcamaları vergilerine ait usulsüzlükler hakkında da esas tutulur.*
2. Emlak Alım, Gayrimenkul Kıymet Artışı, Veraset ve İntikal Vergisi, Taşıt Alım ve Motorlu Taşıtlar Vergilerine ait usulsüzlükler ile Damga Vergisinin, beyanname verilmek suretiyle ödeneceği hallerde beyannamenin süresinde verilmemesine ilişkin usulsüzlükler bu cetvelin mükellef grupları sütununun 3 üncü sırasına göre cezalandırılır.
3. Emlak vergisine ait usulsüzlükler, bu cetvelin mükellef grupları sütununun 3 üncü sırasına göre cezalandırılır.
4. Kamu İdare ve müesseseleri ile dernek ve vakıfların yaptıkları usulsüzlükler (Bunların iktisadi işletmelerine ait usulsüzlükler hariç) bu cetvelin mükellef grupları sütununun 3 üncü sırasına göre cezalandırılır.
5. Yukarıdakiler dışında kalan diğer vergi, resim ve harçlara ait usulsüzlükler bu cetvelin mükellef grupları sütununun 4 üncü sırasına göre cezalandırılır."(İhtar).

[230] 21/12/2021 tarihli ve 31696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:534) ile 2022 yılında uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza tutarları ile Vergi Usul Kanunu'na göre uygulanacak çeşitli had ve miktarlar belirlenmiştir.

Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	43	25
Kazancı basit usulde tespit edilenler	25	12
Gelir vergisinden muaf esnaflar	12	6,80

Genel usulsüzlük eyleminin re'sen takdiri gerektirmesi durumunda bağlı cetvelde belirtilen cezalar VUK m.352/1'de belirtilen hüküm gereğince 2 kat olarak uygulanacaktır.

1.2.4.1.3. Özel Usulsüzlük Kabahati

1.2.4.1.3.1. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu'nda genel usulsüzlüklerin yanı sıra daha özel durumları ifade eden eylemlere ilişkin olarak özel usulsüzlük kabahatlerine dair düzenlemelere yer verilmiştir[231]. Özel usulsüzlük kabahatleri, VUK m.353, m.355 ve mükerrer m.355'te düzenlenmiştir[232].

Kanun koyucu tarafından özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin olarak genel usulsüzlük kabahatlerinden daha ağır yaptırımlar düzenlenmiştir. Bunun sebebi olarak da genel usulsüzlük kabahatlerine göre vergi düzenini bozmaya daha elverişli olduğu belirtilmektedir[233]. Bundan ötürü de yakın tehlike kabahati olduğu ifade edilebilir[234]. Bu değerlendirmelere rağmen, vergi ziyaı yaratma gücü konusunda

[231] Kaplan Dönmez, "Türk Vergi Hukuku'nda...", s. 980.
[232] Çalışmanın *"Genel Usulsüzlük"* başlığının *"Genel Açıklama"* alt başlığında yapılan genel açıklamalar, bu başlık için de geçerlidir.
[233] Sedat Apak, "Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezasına ait Değerlendirmeler", **Mali Çözüm Dergisi,** C.30, Yıl 2020, Sayı 157, s. 27; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 150.
[234] Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 116; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 286; Kaplan Dönmez, "Türk Vergi Hukuku'nda...", s. 980, 981; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 125.

kesin bir sonuca varabilmek de mümkün değildir [235]. Zira özel usulsüzlük kabahatlerine konu eylemlerin gerçekleştirilmesi halinde mutlak surette vergi ziyaı doğuracağı söylenemez.

1.2.4.1.3.2. Maddi Unsur

Özel usulsüzlük kabahatlerinin maddi unsuru yönünden hareket ve netice ayrımına gerek bulunmamaktadır. Genel usulsüzlük kabahatinde de olduğu gibi neticesi harekete bitişik kabahatlerden olması sebebiyle, kabahati meydana getiren eylemlerin gerçekleştirilmiş olması yeterlidir[236].

VUKm.353, m.355ve mükerrer m.355'te düzenlenen özel usulsüzlük kabahatlerini meydana getiren eylemleri tablo şeklinde ifade edecek olursak :

Tablo 2: Özel Usulsüzlük Kabahati Eylemleri[237]

<table>
<tr><td rowspan="3">Belge Düzenine İlişkin Aykırılıklar</td><td colspan="3">Belgeleri vermemek, almamak veya farklı meblağlara yer vermek</td></tr>
<tr><td colspan="3">Belgeleri kullanmamak, almamak, bulundurmamak, aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer vermek, gerçeğe aykırı düzenlemek</td></tr>
<tr><td colspan="3">Tahsilat ve ödemelerin geçerli belgeye bağlanmaması</td></tr>
<tr><td rowspan="8">Bilgi Verme ve Bildirim Zorunluluğuna Uymama</td><td rowspan="3">İstek üzerine bilgi vermeme</td><td colspan="2">Yetkililerin isteğine rağmen bilgi vermemek</td></tr>
<tr><td colspan="2">Rayiç bedel tespitinde kullanılacak bilgileri vermemek</td></tr>
<tr><td colspan="2">Zirai kazanç komisyonlarına bilgi vermemek</td></tr>
<tr><td rowspan="5">Sürekli verilmesi gereken bilgileri vermemek</td><td colspan="2">Matbaaların bastıkları belgeleri bildirmemeleri</td></tr>
<tr><td colspan="2">Vergi numaralı işlemleri bildirmemek</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Bilgi form ve cetvelleri vermeme veya gönderme yükümlülüğüne uymamak</td><td>Yazılı olarak vermemek</td></tr>
<tr><td>Elektronik ortamda göndermemek</td></tr>
<tr><td colspan="2">Ölüm ve intikalleri bildirmemek</td></tr>
<tr><td rowspan="2">İbraz Zorunluluğuna Uymamak</td><td colspan="3">Defter, belge ve diğer kayıtları ibraz etmemek</td></tr>
<tr><td colspan="3">Taşıtta bulunması gereken belgeleri ibraz etmemek</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Muhasebe Sistemine Aykırılıklar</td><td colspan="3">Hesap planının uygulanması ve mali tabloların düzenlenmesinde aykırılık</td></tr>
<tr><td colspan="3">Muhasebe standartlarına aykırı bilgisayar programları üretmek</td></tr>
</table>

[235] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 172.
[236] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 193; Apak, "Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezasına ait Değerlendirmeler", s. 28; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 173; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 127.
[237] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 174.

	veya kullanmak
Diğer Aykırılıklar	Elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğüne uymama
	Vergi incelemesine elverişli şartları sağlamamak
	Günlük tutulacak defter düzenine ilişkin aykırılık
	Levha ve vergi levhasına ilişkin aykırılıklar
	Vergi kimlik numarasını aramadan işlem yapmak
	Araçların durdurulmaması
	Damga vergisi aranmadan işlem yapmak
	Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca getirilen zorunluluklara uymamak

1.2.4.1.3.3. Manevi Unsur

Özel usulsüzlük kabahati taksirle veya kastla işlenebilir[238]. Manevi unsur açısından özel usulsüzlük kabahatlerinin, genel usulsüzlük kabahatlerinden farklı bir yanı olduğu söylenemez[239].

1.2.4.1.3.4. Uygulanan Ceza

VUK'ta özel usulsüzlük kabahatleri ve cezaları birlikte düzenlenmiştir. Maktu olarak belirlenmiş cezalar yönünden yeniden değerleme oranı nazara alınarak arttırılması durumu bu kabahat için de söz konusudur.

Özel usulsüzlük kabahatleri yönünden uygulanacak yaptırımlar incelendiğinde, genel usulsüzlük eylemleri yönünden uygulanacak yaptırımlardan daha ağır yaptırımlar düzenlendiği görülecektir. Özel usulsüzlük kabahatine konu eylemlerin, vergi sisteminin temelini oluşturan belge ve kayıt düzenine, vergi sisteminin kontrol edilebilir ve denetlenebilir bir düzen içerisinde işlemesini sağlayacak yükümlülüklere ilişkin olması sebebiyle kanun koyucu tarafından özel bir önem atfedilmiştir[240].

[238] Çalışmanın *"Vergi Ziyaı Kabahati"* başlığının *"Manevi Unsur"* alt başlığında yapılan genel açıklamalar ve *"Genel Usulsüzlük Kabahati"* başlığının *"Manevi Unsur"* alt başlığında yapılan açıklamalarbu başlık için de geçerlidir.
[239] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 173; Şanver, "Türk Vergi Sisteminde...", s. 95.
[240] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 171, 172; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 254, 255.

1.2.4.1.3.4.1. Vergi Usul Kanunu m.353'te Öngörülen Ceza

VUK m.353'te özel usulsüzlük hallerinden ilki *"fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması"* başlığı altında düzenlenmiştir.

Maddenin 1. bendine göre: *"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 Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da VUK m.227 ve m.231'e göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 500 TL'den (2022)aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 250.000 TL'yi (2022) geçemez."*

Maddenin 2. bendine göre: *"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 Hazine ve Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin VUK m.227'ye göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 500 Türk lirası (2022) özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 25.000 TL'yi (2022), bir takvim yılı içinde ise 250.000 TL'yi (2022) geçemez."*

Maddenin 3. bendine göre: *"VUK m.232/1'in 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 bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri (2022 yılı için 100TL) kadar özel usulsüzlük cezası kesilir Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Hazine ve 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."*

Maddenin 4. bendine göre: *"Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Hazine ve 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 500 TL (2022) özel usulsüzlük cezası kesilir."*

Maddenin 6. bendine göre: *"VUK'a 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 12.000 TL (2022) özel usulsüzlük cezası kesilir."*

Maddenin 7. bendine göre: *"VUK m.8 son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 600 TL (2022 özel usulsüzlük cezası kesilir."*

Maddenin 8. bendine göre: *"Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 1.900 TL (2022) özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 380.000 TL'yi (2022) aşamaz."*

Maddenin 9. bendine göre: *"4358 sayılı Kanun[241] uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Hazine Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 2.500 TL (2022) özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler."*

Maddenin 10. bendine göre: *"VUK m.127/d bendi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 1.900 TL (2022) özel usulsüzlük cezası kesilir."*

Maddenin 11. bendine göre: *"VUK mükerrer m.227 uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 68.000 Türk lirasından (2022) az ve 680.000 Türk lirasından (2022) fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibrazı şartına bağlanan tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir."*

Maddenin son fıkrasında maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yönünden Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

1.2.4.1.3.4.2. Vergi Usul Kanunu m.355'te Öngörülen Ceza

VUK m.355'te özel usulsüzlük hallerinden bir diğeri olarak damga vergisinin uygulanmasında ortaya çıkan durumlar düzenlenmiştir. Madde düzenlemesinde, 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 maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği, ancak, bu madde kapsamında

[241] 02/04/1998 tarih ve 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 4,20 TL'den (2022) az olamayacağı düzenlenmiştir.

1.2.4.1.3.4.3. Vergi Usul Kanunu Mükerrer m.355'te Öngörülen Ceza

VUK mükerrer m.355'te özel usulsüzlük hallerinden bir diğeri *"Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257'nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza"* başlığı altında düzenlenmiştir.

Maddenin 1. fıkrasına göre: *"VUK m.86, m.148, m.149,m.150, m.256 ve m.257'de yer alan zorunluluklar ile mükerrer m.257 ve Gelir Vergisi Kanunun m.98/A uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);*

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 3.400 TL (2022),

-İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 1.700 TL (2022),

-Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 880 TL (2022), özel usulsüzlük cezası kesilir. Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın 1numaralı bendinde yer alanlara 2.000 TL (2022), 2 numaralı bendinde yer alanlara 1.000 TL (2022), 3 numaralı bendinde yer alanlara 530 TL (2022) özel usulsüzlük cezası kesilir. Mükerrer 257'nci maddenin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara, 1 numaralı bentte yer alan tutarın 10 katından az ve 1.300.000TL'den (2022) fazla olmamak üzere, bir önceki hesap dönemine ait brüt satışlar toplamının ‰3'ü tutarında özel usulsüzlük cezası kesilir."

Maddenin 2. fıkrasında ise 1.fıkra hükmünün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında cezai yaptırımın yazılı olarak bildirilmesi şart

koşulmuştur. İstisna olarak da Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici işlemlerle duyurulması halinde ilgililere yazılı bildirim şartının aranmayacağı belirtilmiştir.

Maddenin 3. fıkrasında ise haklarında özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmelerinin tebliğ edileceği ve verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezalarının 1 kat artırılarak uygulanacağı düzenlenmiştir.

Maddenin 4. fıkrasına göre: *"Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 2.500.000 TL'yi (2022) geçemez."*

Maddenin 5. fıkrasına göre: *"Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 (otuz) gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 (otuz) gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır."*

Maddenin 6. fıkrasına göre: *"Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 (üç) gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 (on) gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 (onbeş) gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır."*

Maddenin 7. fıkrasına göre: *"Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, VUK m.352'nin 1.derece usulsüzlüklerle ilgili 1 numaralı bendi ile 2. derece usulsüzlüklerle ilgili 7 numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez."*

Maddenin 8. fıkrasına göre: *"Gelir Vergisi Kanunu m.98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken beyanname ile ilgili olarak bu maddeye veya VUK m.352'ye göre ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Kanun[242] uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve VUK m.352 uyarınca ayrıca ceza kesilmez."*

1.2.4.2. Diğer Kanunlarda Düzenlenen Vergi Kabahat ve Cezaları

VUK, vergi kabahatleri yönünden büyük ölçüde bir birliktelik sağlamış ise de tamamen sağladığı söylenemez[243]. VUK dışında başkaca kanunlarda da düzenlenmiş vergi kabahatleri bulunmaktadır.

VUK m.2'de, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin VUK'a tabi olmadığı düzenlenmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenen yükümlülüklerin ihlal edilmesi halinde uygulanacak yaptırımlar GK m.231 ila m.241'de, uygulanacak yaptırımlara ilişkin başvurulacak itiraz yolu m.242 ve m.243'te düzenlenmiştir. GK m.244'te ise GK kapsamında uygulanan yaptırımlar yönünden uzlaşma kurumu düzenlenmiştir. GK m.241/2'de maddenin 1. fıkrasında uygulanacak yaptırım miktarının VUK uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında arttırılacağı düzenlenemesi ile VUK'a atıf yapılmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu m.9, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu m.10, 492 sayılı Harçlar Kanunu m.63 ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu m.4 ve m.13'te VUK'un vergi ziyaı cezası düzenlemesine atıf yapılmıştır. KDVK m.9'da doğrudan vergi ziyaı cezasının uygulanacağı düzenlenmişken, HK m.63'te vergi ziyaı cezasının %25 nispetinde uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu yönüyle yapılan atıflar da farklılık arz etmektedir. 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve

[242] 31/05/2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.
[243] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 237.

İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu m.5, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu m.13 ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunu mükerrer m.8 ve m.9'da VUK'un özel usulsüzlük cezası düzenlemesine atıf yapılmıştır. 3100 sayılı kanun mükerrer m.8'de, VUK m.353/8'de düzenlenen özel usulsüzlük kabahati cezasının uygulanacağı düzenlenmişken aynı kanun m.9'da VUK m.353/8'de düzenlenen özel usulsüzlük kabahati cezasının 2 katı tutarında uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu yönüyle yapılan atıflar da farklılık arz etmektedir. Mezkur kanunlarda vergi kabahatlerine ilişkin düzenlemelerde ekseriyetle VUK'a atıf yapılmıştır[244].

1.2.5. Vergi Kabahatlerinin Özel Görünüş Şekilleri

1.2.5.1. İçtima (Birleşme)

İçtima kelimesi, Arapça kökenli, toplama, bir araya getirme gibi anlamlara gelen bir kelimedir[245]. Ceza hukukuna hakim temel ilkelerden biri de *"kaç tane eylem varsa o kadar suç veya kabahat, kaç tane suç veya kabahat varsa o kadar ceza vardır (quotcrimina, totpoenae)"* ilkesidir[246]. Ancak her zaman eylem sayısı kadar suç veya kabahat oluşmamaktadır.

Eylem ve kabahat arasında çıkabilecek dört ihtimalden söz edebiliriz[247]. Bunlar:

---

[244] Şimşek, **Anayasal İlkeler Işığında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, s. 21.

[245] Mustafa Özen, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2007, Sayı 73, s. 133.

[246] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 635; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 571; Neslihan Göktürk, "Türk Hukuku'nda Suçların İçtimaı", **Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi,** C.2, Yıl 2014, Sayı 1-2, s. 31; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 104.

[247] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 635, 636; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 572; Özen, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", s. 113, 134; Narter ve Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima" s. 77; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 238; Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Yıl 7 (2017), Sayı 30, s. 2; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 104.

-Bir eylem neticesinde bir ihlal gerçekleşebilir. Bu halde içtimadan söz edilemez[248].

- Bir eylem neticesinde birden çok ihlal gerçekleşebilir. Bu ihtimalde içtimadan söz edilir[249]. Burada bahsedilebilecek içtimaya, fikri (görünürde) içtima denilir[250]. Fikri içtima; cali içtima, kazip içtima, şekli içtima gibi çeşitli isimlerle de ifade edilmiştir[251]. Fikri içtima durumunda, eylemi gerçekleştiren sadece en ağır cezanın öngörüldüğü ihlalden cezalandırılır[252].

- Birden çok eylem neticesinde bir ihlal gerçekleşebilir. Bu durumda kabahatlerin birleşmesi söz konusudur. Bu şekilde birleşebilen kabahatler, müteselsil, muhtelit, müterakki ve mürekkep kabahat türlerini oluşturmaktadır[253].

- Birden çok eylem neticesinde birden çok ihlal gerçekleşebilir. Bu ihtimalde ise ayrı ayrı kabahatler söz konusu olup, kabahatlerin toplanması değil cezaların toplanması söz konusu olmaktadır[254].

KK m.15'te *"(1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî*

---

[248] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 636; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 572; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 238; Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)", s. 2; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 104.

[249] Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)", s. 2; Göktürk, "Türk Hukuku'nda Suçların İçtimaı**",** s. 44.

[250] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 652, 653; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 601; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli**, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 238; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 126; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 61; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 104.

[251] Kayıhan İçel, "Fikri İçtima Üzerinde Bir İnceleme", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** C.30, Yıl 1964, Sayı 1-2, s. 172; Özen, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", s. 133; Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)", s. 8.

[252] İçel, "Fikri İçtima Üzerinde Bir İnceleme", s. 196, 197; Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Suçlarında Görünürde Birleşme (Fikri İçtima)", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C.6, Yıl 1988, Sayı 1, s. 437, 438; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 61; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 104.

[253] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s. 238; Özen, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", s. 133; Narter ve Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", s. 79; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 104.

[254] Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)", s. 2; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 104, 105.

para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir. (2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır. (3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır." denilerek içtima yönünden düzenleme gerçekleştirilmiş ve farklı içtima hükümlerine yer verilmiştir.

VUK'ta da vergi kabahatlerine ilişkin hükümlerde, vergi hukukuna dair özellikler nazara alınarak çeşitli sistemlerden faydalanılmış ve farklı hükümlere yer verilmiştir[255]. Bazı durumlarda cezaların toplanması, bazı durumlarda ise fikri içtima benimsenmiştir[256]. Bunları tek bir eylemden veya ayrı eylemlerden meydana gelen kabahatler şeklinde incelemeye çalışacağız.

-Tek bir eylem ile birden fazla vergi kabahati gerçekleştirilmesi halinde:

VUK m.335'e göre, tek bir eylemile birden fazla başka neviden vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde her vergi bakımından ayrı ayrı cezai yaptırım uygulanması gerekmektedir. Kanun koyucu tarafından vergi ziyaı esas alınmış ve fikri içtima hükümlerinin uygulanması istenmemiştir[257]. Bu durum cezaların yığılmasına sebebiyet verdiği ve ölçüsüz yük oluşturduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir[258].

VUK m.336'ya göre, tek bir eylem ile hem vergi ziyaı hem de usulsüzlük kabahatlerinden biri ihlal edilmiş olursa, miktar itibariyle en ağır yaptırımı olanının

[255] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 151; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 300; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 300; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 110.
[256] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 126.
[257] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 126, 127; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 127; Bayraklı, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Suçlarında Görünürde Birleşme (Fikri İçtima)", s. 441, 442; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s. 241, 242; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 61, 62; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 301; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 223.
[258] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 127.

uygulanması gerekmektedir[259]. Daha önce usulsüzlük cezası kesilen bir eylem ile vergi ziyaına da sebebiyet verildiğinin sonradan anlaşılması, vergi ziyaı yaptırımının uygulanmasına engel teşkil etmemekle birlikte noksan kesilen cezanın tamamlanması yoluna gidilecektir[260].

VUK m.353'e göre, tek bir eylemile hem vergi ziyaı hem de m.353'te sayılı özel usulsüzlük kabahatlerinden birinin ihlali gerçekleştirilmiş ise ayrı ayrı vergi kabahati cezaları kesilecektir[261]. Hesap dönemi kapanmadan vergi ziyaı kabahatinin ihlalinden söz edilememekte, hesap dönemi kapandıktan sonra da özel usulsüzlük kabahati ihlal edildiği gerekçesiyle ceza kesilmesi Danıştay tarafından uygun bulunmaması sebebiyle fiilen uygulanmadığı söylenebilir[262].

Tek bir eylem ile hem genel usulsüzlük hem de özel usulsüzlük kabahatinin veya farklı derecelerde genel usulsüzlük kabahatinin ihlal edildiği durumlar için VUK'ta özel bir düzenleme bulunmamaktadır. İhlal edilen kabahatlerden miktar itibariyle en ağır yaptırımı olanının uygulanması gerekmektedir[263]. Danıştay da tek bir eylem nedeniyle hem özel usulsüzlük hem de genel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceğini belirtmektedir[264].

---

[259] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 152; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 127; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 62; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 300; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 124; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 301; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 223.

[260] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 301; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 223; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s. 242; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 127.

[261] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 248; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 127; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 62; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 300, 301; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 124; Bayraklı, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Suçlarında Görünürde Birleşme (Fikri İçtima)", s. 443; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 152.

[262] Danıştay VDDK, 07/05/2010, E:2009/271, K:2010/218, Akt:Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 128-130.

[263] Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 62, 63.

[264] Danıştay VDDK, 09/04/2014, E:2014/58, K:2014/277, Akt: Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 301.

- **Ayrı eylemler ile birden fazla vergi kabahati gerçekleştirilmesi halinde:**

VUK m.337'ye göre, ayrı ayrı eylemler ile hem vergi ziyaı hem de usulsüzlük kabahatleri işlenmişse ayrı ayrı ceza kesilir. Eylem ayrılığı durumunda cezalarda içtimadan söz edilemez[265].

VUK m.337'ye göre, ayrı ayrı eylemler ile birden fazla vergi ziyaı kabahatinin veya usulsüzlük kabahatinin ihlali halinde ayrı ayrı ceza kesilir. Ancak istisna olarak VUK m.352'de yazılı genel usulsüzlüklerin aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla ihlal edilmesi halinde ilk ihlalden sonrakiler için ilk ihlale uygulanacak cezanın 1/4'ünün kesileceği belirtilmiştir. Genel usulsüzlük kabahati yönünden cezalarda içtima öngörülmüştür[266].

VUK'ta müteselsil kabahat yönünden doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat Kanun'un bazı maddelerinde bu yönde düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin, VUK m.352'de sayılan 1. derece usulsüzlüklerden olan VUK'un kayıt ve nizamına ait hükümlere uyulmamış olması kabahat olarak belirtilmiş olmakla beraber, her incelemede, inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı içinde tespit edilen usulsüzlüğün tek eylem sayılacağı belirtilmiştir[267].

VUK'ta cezalarda birleşme tamamen kabul edilmiş değildir. Özel usulsüzlük kabahatlerinden bazıları yönünden kesilecek cezalara belirli dönemler itibari ile azami hadler getirilmiştir[268]. Cezalarda birleşmenin ancak bu durumlarda uygulama alanı bulduğu söylenebilir.

---

[265] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 131; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 153; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 63; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 301; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 302, 303; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 223; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 114.

[266] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 303; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 208; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 153; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 301.

[267] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, s. 244; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 132; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 128; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 63.

[268] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 127, 128; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 208, 209; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 63; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 252.

1.2.5.2. Tekerrür

Tekerrür, Arapça kökenli bir kelime olup *"bir daha olma, bir daha vuku bulma, tekrarlanma"* gibi anlamlara sahiptir[269]. Ceza hukuku bağlamında tekerrür kurumu, bir kez suçveya kabahat işleyip kesin olarak mahkumiyete uğradıktan sonra tekrar suç veya kabahat işlenmesi durumudur[270]. Tekerrür durumunda uslanmamanın bir yaptırımı olarak ya failin cezası arttırılır ya da tekerrür gerçekleştirenlere (mükerrir) özgü bir infaz rejimine tabi tutulur[271]. Tekerrür ile amaçlanan yaptırımların arttırılarak caydırıcılığının sağlanmasıdır[272].

Doktrinde koşullarının oluşması bakımından tekerrürün beş temel türünden bahsedebiliriz. Bunlar, genel-özel tekerrür, gerçek-varsayılan tekerrür, süreli-süresiz tekerrür, milli-milletlerarası tekerrür ve zorunlu-ihtiyari tekerrürdür[273].

Gerçek tekerrür- varsayılan tekerrür: Gerçek tekerrür sisteminde tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk hükmün infaz edilmiş olması şart olarak koşulurken, varsayılan tekerrürde ise önceki mahkumiyet hükmünün kesinleşmiş olması yeterlidir[274].

Genel tekerrür- özel tekerrür: Özel tekerrür sisteminde tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için mahkumiyete konu önceki kabahat ile mahkumiyete konu

---

[269] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 880; Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.19, Yıl 2015, Sayı 1, s. 193.

[270] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 880; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 663; Mert Silahşör, "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu", **Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 2013, Sayı 2, s. 280; Kerem Öncü, "Vergi Hukukunda Tekerrür ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile İlişkisi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl** 2017, Sayı 130, s. 254; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 298, 299; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 153; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 111.

[271] Silahşör, "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu", s. 280; Öncü, "Vergi Hukukunda...", s. 255; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 56; Altan Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Yıl 2017, Sayı 61, s. 62.

[272] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 254; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 56.

[273] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 885, 886; Muharrem Çakır, "Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Uygulaması", **Maliye Araştırmaları Dergisi,** C.4, Yıl 2018, Sayı 2, s. 90; Ahmet Ak, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Hükümlerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** C.10, Yıl 2015,Sayı 3, s. 258; Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 194.

[274] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 885; Ak, "Vergi Ceza Hukukunda...", s. 258; Silahşör, "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu", s. 281; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 254; Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 192.

sonraki kabahat arasında bir ayniyet aranırken, genel tekerrür sisteminde bir ayniyet aranmamaktadır[275].

Süreli tekerrür- süresiz tekerrür: Süreli tekerrür sisteminde tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki mahkumiyetin kesinleşmesinden veya infaz edilmesinden itibaren belli bir süre içerisinde ikinci kabahatin işlenmesi şart olarak koşulurken, süresiz tekerrür sisteminde ise ilk mahkumiyet kararından itibaren ne kadar süre geçerse geçsin ikinci mahkumiyet hükmünde tekerrür hükümleri uygulanır[276].

Milli tekerrür -milletlerarası tekerrür: Milli tekerrür sistemine göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi içinmahkumiyet hükümlerinin milli mahkemelerce verilmesi gerekirken, milletlerarası tekerrür sistemine göre yabancı bir ülkede verilen mahkumiyet hükümleri de tekerrüre esas alınmaktadır[277].

Zorunlu tekerrür- ihtiyari tekerrür: Zorunlu tekerrür sisteminde tekerrür hükümlerinin uygulanması için kanunda öngörülen şartların gerçekleşmesi halinde uygulanması kaçınılmazken, ihtiyari tekerrür sisteminde ise hakimin takdiri söz konusudur[278].

Vergi Kabahatlerinde tekerrüre ilişkin düzenleme VUK m.339'da yapılmıştır. Madde de*"Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır."*düzenlemesine yer verilmiştir. Vergi kabahatlerinde cezanın infazının aranmaması sebebiyle varsayılan tekerrür, kabahatler arasında

[275] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 885, 886; Ak, "Vergi Ceza Hukukunda...", s. 258; Çakır, "Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Uygulaması", s. 90; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 255; Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 192.

[276] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 886; Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 194; Çakır, "Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Uygulaması", s. 91; Ak, "Vergi Ceza Hukukunda...", s. 258; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 255.

[277] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 886; Silahşör, "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu", s. 282; Ak, "Vergi Ceza Hukukunda...", s. 258, 259; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 255.

[278] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 886; Ak, "Vergi Ceza Hukukunda...", s. 259; Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 194, 195; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 255.

aynilik aranması sebebiyle özel tekerrür, iki kabahat arasında bir süre sınırı öngörülmesi sebebiyle süreli tekerrür ve uygulayıcıya takdir yetkisi tanımamış olması sebebiyle zorunlu tekerrür sisteminin benimsendiği söylenebilir[279].

VUK'ta tekerrür hükümlerinin uygulanması belirli şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar: Kabahatin vergi ziyaı veya genel usulsüzlük kabahati olması; önceki ve sonraki kabahatin ayniliği; önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olması; sonraki kabahatin cezasının belirli sürede kesilmesi; kesilen önceki cezanın ortadan kalkmamış veya mahiyetinin değişmemiş olması ve kabahat eylemini gerçekleştiren kişinin aynı kişi olmasıdır[280]. Bu şartları sırasıyla açıklayacak olursak:

Tekerrür hükümleri sadece vergi ziyaı kabahati ve genel usulsüzlük kabahati yönünden düzenlenmiştir. Bu nedenle tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi ancak bu kabahatlere yaptırım uygulanması durumunda söz konusu olacaktır[281].

Önceki ve sonraki kabahatin ayniliğinden anlaşılması gereken vergi ziyaı kabahatlerinin vergi ziyaı kabahatleri yönünden, genel usulsüzlük kabahatlerinin ise genel usulsüzlük kabahatleri yönünden tekerrüre esas teşkil edebileceğidir[282]. Genel usulsüzlük kabahatinin veya vergi ziyaı kabahatinin hangi eylemden kaynaklandığı bir farklılık teşkil etmeyecektir[283]. Doktrinde KIZILOT ve TAŞ, vergi ziyaı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinin birbirleri yönünden tekerrüre esas teşkil edebileceği görüşündedir[284]. Kanaatimizce kanuni düzenlemede farklı süre ve farklı artırım oranları öngörülmüş olmasından bu fikre katılmak mümkün değildir[285]. Bir başka farklı görüşün bulunduğu durum ise vergi ziyaının temel hali ile nitelikli hali arasında tekerrür uygulanıp uygulanamayacağıdır. Doktrinde CANDAN, vergi

[279] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 209; Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 77; Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 196.

[280] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 112, 113; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 154; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 210; Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 77, 78; Öncü, "Vergi Hukukunda...", s. 262; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 57, 58; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 304, 305.

[281] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 153; Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 78-80; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 128; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 304.

[282] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 119, 120; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 154; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 58; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 305.

[283] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 256, 257; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 154.

[284] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 128.

[285] Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 80, 81; Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 201; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 118, 119.

ziyaıcezasının temel hali ile nitelikli hal arasında tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı[286], MUTLUER ve DAYANÇ KUZEYLİ de bu görüşü ifade etmekle birlikte genel usulsüzlük kabahatlerinin aynı eylemden kaynaklanması gerektiği görüşündedir[287]. Doktrinde ÖNER[288], ŞENYÜZ[289], KARAKOÇ[290], ve BATI[291] ise tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için kabahatinin türünün aynı olması fakat kabahatlerin aynı eylemden kaynaklanması gerekmediği görüşündedirler. Kanaatimizce de, madde düzenlemesinde açıkça bir ayrım yapılmadığından kabahatlerin aynı eylemden kaynaklanması gerekmemektedir[292]. Danıştay da tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için kabahatinin türünün aynı olmasının yeterli olduğu yönünde değerlendirmektedir[293].

Sonraki kabahate tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi, önceki kabahate uygulanan cezanın kesinleşmiş olmasına bağlıdır[294]. Cezanın itirazsız ödenmesi, cezalarda uzlaşmaya varılması, cezalarda indirimden yararlanılarak cezanın indirimli ödenmesi, cezaya karşı dava açma süresi içerisinde dava edilmemesi ve dava konusu edilmesi halinde de mahkemece (koşullarına göre yerel mahkeme, istinaf mahkemesi veya temyiz mahkemesi) kesin karar verilmesi durumlarında ceza kesinleşmiş sayılır[295]. Sonraki cezanın kesildiği sırada henüz kesinleşmiş bir önceki kabahat cezası bulunmadığı durumlarda ve sonraki cezanın, önceki cezanın kesinleşmesinden sonra işlenmediği durumlarda tekerrür uygulanamayacaktır[296].

---

[286] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 112.
[287] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 118, 119.
[288] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 155.
[289] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 257.
[290] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 120.
[291] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 305.
[292] Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 82.
[293] *"Tekerrür hükmü sebebiyle vergi ziyaı cezasının artırımlı uygulanabilmesi için, tekerrüre esas alınacak önceki vergi ziyaı cezası ile tekerrür uygulanacak sonraki vergi ziyaı cezasının aynı vergi türünden kaynaklanması gerektiğine dair bir şart 213 sayılı Kanun'un 339. maddesinde öngörülmemiştir. Bu itibarla, vergi mahkemesinin, tekerrür hükümlerince artırılan ceza ile tekerrüre esas alınan cezanın aynı vergi türünden olmaması nedeniyle tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı yolundaki yargısı hukuka uygun düşmemiştir."*(Danıştay VDDK, 27/01/2021, E:2019/905, K:2021/28,Sinerji İçtihat Programı (ET: 07/01/2022)).
[294] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 153, 154; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s.56; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 128; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 222.
[295] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 258; Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 195-201; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 116.
[296] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 258, 259.

Sonraki kabahatin, önceki kabahat için kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından başlayarak vergi ziyaı kabahatinde 5 (beş) yıl, usulsüzlük kabahatlerinde 2 (iki) yıl içinde işlenmiş ve cezanın kesilmiş olması gerekir[297]. Kanunda*"takvim yılının başından başlayarak"*denilmesi doktrin ve uygulamada çeşitli tartışmaları beraberinde getirmiştir. Doktrinde CANDAN, yasallık ilkesi gereği önceki cezanın kesildiği tarih ile takvim yılının başına kadarki süre içerisinde işlenen sonraki kabahatlerde tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı görüşündedir[298]. ŞENYÜZ[299] ile MUTLUER ve DAYANÇ KUZEYLİ[300] ise amaçsal yorum ve evleviyet kuralı gereği böyle bir çıkarımın yapılamayacağını ifade etmektedirler[301]. Kanaatimizce, cezanın kesildiği tarih ile takvim yılının başına kadarki süre içerisinde işlenen kabahatler yönünden de tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Kanun koyucunun madde düzenlemesindeki amacının tekerrür hükümlerinin uygulanacağı sürenin sonunu belirlemek olduğu anlaşılmaktadır. Danıştay da cezanın kesildiği tarih ile takvim yılının başına kadarki süre içerisinde işlenen kabahatler yönünden tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiğinibelirtmektedir[302].

Kesilen önceki cezanın genel affa uğraması halinde, genel af bütün hukuki sonuçları ortadan kaldıracağından tekerrüre esas teşkil etmeyecektir[303]. Özel afta ise koşulları oluşması halinde tekerrüre esas teşkil edecektir[304]. Önceki kabahat cezasına

---

[297] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 121; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 153, 154; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 299; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 305.

[298] Candan**, Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 114, 115.

[299] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 260, 261.

[300] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 119, 120.

[301] Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 88, 89.

[302] *"Diğer taraftan, tekerrür hükmü sebebiyle cezanın artırımlı uygulanabilmesi için, tekerrür uygulanacak cezaya ilişkin eylemin, daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yılın başından itibaren beş yıl içindeki bir tarihte gerçekleşmiş olması ve bu eylem nedeniyle aynı süre içinde ceza kesilmiş olması gerekmektedir. Olayda, 2009 yılında kesinleşen vergi ziyaı cezası, aynı yıl için kesilen vergi ziyaı cezası için tekerrüre esas alınmış ise de 213 sayılı Kanun'un 339. maddesi gereği, tekerrüre esas alınan cezanın kesinleştiği yıl içinde gerçekleştirilen eylem nedeniyle tekerrür uygulanamayacağından, vergi mahkemesi kararının, vergi ziyaı cezasının tekerrür nedeniyle artırılan kısmının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir."*(Danıştay VDDK, 27/01/2021, E:2019/905, K:2021/28, Sinerji İçtihat Programı (ET: 07/01/2022)).

[303] Küçükkaya,"Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 201; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 305.

[304] Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 86, 87.

konu eylemin, kabahat olmaktan çıkarılması durumunda da kabahat ve yaptırım sonuçları ortadan kalkacak ve bu nedenle tekerrüre esas teşkil edemeyecektir[305].

Önceki ve sonraki kabahati gerçekleştiren kişinin aynı kişi olması gerekmektedir[306]. Bu durum gerçek kişiler yönünden pek tartışmaya veya fikir ayrılığına mahal verici bir şart değildir. Tüzel kişiler yönünden tartışmaya mahal verici durumlar söz konusu olabilmektedir. Tüzel kişilerin fail olamadığı ancak idari para cezasından sorumlu tutulabileceği, bu nedenle tüzel kişiliğin el değiştirmesi durumunda artık aynı failden söz edilemeyeceği yönünde görüş bulunmaktadır[307]. Danıştay tarafından verilen bir kararda, önceki kabahatin kolektif şirket tarafından, sonraki kabahatin ise şirkete ortak adi ortaklık tarafından gerçekleştirildiği belirtilerek tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı belirtilmiştir[308].

VUK m.339'da tekerrürün şartlarının gerçekleşmesi halinde, ikinci kabahate uygulanacak vergi cezasının, vergi ziyaı cezalarında %50, genel usulsüzlük cezalarında ise %25 oranında arttırılarak uygulanacağı düzenlenmiştir[309].

Özel usulsüzlük kabahatleri yönünden tekerrür hükmünün uygulanabileceğini söylemek mümkün değildir. Fakat VUK m.353 ve mükerrer m.355'te, özel usulsüzlük kabahatlerinin tekrardan işlenmesi halinde uygulanacak cezalara ilişkin düzenleme bulunmaktadır[310].

1.2.5.3. İştirak

Ceza hukukunda iştirak, bir kişi tarafından işlenebilecek suçun veya kabahatin birden fazla kişi tarafından işbirliği içerisinde işlenmesi halinde kişilerin cezai sorumluluğunun esasını belirlemeyi sağlayan ceza hukuku kurumudur[311].

---

[305] Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 87.
[306] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 305.
[307] Rençber,"Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", s. 83.
[308] Danıştay 3. Daire, 14.04.1988, E:1987/2104, K:1998/1191, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 113.
[309] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 128; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 299; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 123; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 304.
[310] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 122; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 153; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 128; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 304.
[311] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 590; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 509; Mustafa Özen, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2007, Sayı 70, s. 239; Ömer Gören, "Vergi Ceza

İştirake dair üç sistemin varlığından bahsedebiliriz. Sistemlerden ilki suça veya kabahate ortaklıkları ne derecede olursa olsun ortakların hepsinin aynı cezaya tabi tutulması gerektiğini, ikincisi suça veya kabahate ortaklıktaki ortakların eylemi gerçekleştirmedeki faaliyet paylarının nazara alınması gerektiğini, üçüncüsü ise eylemdeki paylarının değil, kötülük derecelerinin nazara alınması gerektiğini kabul etmektedir[312].

KK m.4'te[313] iştirake ilişkin düzenleme yapılmıştır. Madde düzenlemesinde müşterek faillik, azmettirme ve yardım etme kavramlarını da içinde barındıran tek tip bir faillik öngörülmüştür [314] .VUK'ta doğrudan iştirake ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır fakat iştirak halini cezalandıran düzenlemeler bulunmaktadır[315].

VUK m.344/2'de, vergi ziyaına VUK m.359'da yazılı fiillerle sebebiyet verilen durumlarda kabahate iştirak edenler yönünden 1 kat vergi ziyaı cezası uygulanacağı düzenlenmiştir. Vergi ziyaı kabahatine sebebiyet verecek tüm fiiller yönünden düzenlenmediği gibi diğer vergi kabahatleri açısından da düzenlenmemiştir. Başka bir deyişle, sadece vergi ziyaına 3 kat ceza uygulanan fiiller yönünden iştirak öngörülmüştür[316].

Hukukunda İştirak", **Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 2013, Sayı 2, s. 359; Faruk Erem, "Suça iştirak", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.3,Yıl 1946, Sayı 1, s. 62, 63; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 116; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 128.

[312] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 594, 595; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 510; Özen, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı", s. 239; Erem, "Suça iştirak", s. 63, 64; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 108.

[313] *"(1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.*
(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir.
(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.
(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır."(KK m.4).

[314] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 266, 267; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 59; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 130, 131.

[315] Gören, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", s. 363; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 425; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 299.

[316] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 267; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 123, 124; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 299, 300.

VUK mükerrer m.227/2'de *"Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar."* denilmektedir. Bu düzenleme ile meslek mensupları yani serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlulukları düzenlenmiştir. İştirakte ayrı bir ceza söz konusu olup, müteselsil sorumlulukta böyle bir durum söz konusu değildir. Başka bir deyişle müteselsil sorumluluk ve iştirak başkaca durumlardır[317].

1.2.5.4. Teşebbüs

Teşebbüs, icrai hareketlere başlanılmış olmasına rağmen tamamlanamamış oluşu veya tamamlanmasına rağmen neticesinin gerçekleşmemiş oluşudur [318]. Teşebbüs, KKm.13'te *"Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabileceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır."* denilerek düzenlenmiştir. Kabahatlerde teşebbüsün cezalandırılmaması kural olarak benimsenmiştur [319]. VUK'ta teşebbüse ilişkin bir düzenleme gerçekleştirilmemiş olması sebebiyle vergi kabahatleri açısından teşebbüsten bahsedebilmek mümkün değildir[320].

[317] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 267, 268.
[318] Artuk, Gökcen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 552; Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** s. 457; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 270; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 114, 115.
[319] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 424; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 55.
[320] Başaran Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki...", s. 84; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 55, 56.

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ KABAHATLERİNE İLİŞKİN CEZALARIN KESİLMESİNE ENGEL OLAN HALLER

VUK'ta, vergi kabahati cezasını gerektirir eylem gerçekleştirilmiş olmasına rağmen bazı hallerde ceza kesilmesi veya kesilen cezanın tahsili engellenmiştir. Bu haller: Yanılma ve görüş değişikliği, mücbir sebep, pişmanlık ve ıslah, zamanaşımı, cezadan vazgeçme ve izaha davettir.

2.1. YANILMA VE GÖRÜŞ DEĞİŞİKLİĞİ

Ceza hukukuna hakim genel ilkelerden biri, kişilerin ceza kanunları hakkında bilgisizliği veya yanlış yorumlamasının ceza kanunlarının uygulanmasına engel olmayacağıdır[321]. Ceza kanunlarının uygulanışına ilişkin yargılama süreçlerinde failin, fiilinin ispat edilmeye çalışılmasının yanı sıra failin kanunu bildiğininin de ispat edilmeye çalışılması halinde, böyle bir ispatın da neredeyse imkansız olması sebebiyle kanunların uygulanması mümkün olmayacaktır[322]. Bu nedenle kanunların yürürlüğe konulduktan sonra herkes tarafından bilindiği kabul edilir. Bu ilke TCK m.4'te düzenlenmiş ve maddede açıkça ceza kanunlarının bilinmemesinin mazeret olmayacağı belirtilmiştir. Böylesine yalın bir katı ön kabulün beraberinde oluşturacağı haksızlıklar düşünülerek de, TCK m.30'da[323] *"Hata"* başlığı altında

[321] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 168; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 223.

[322] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 209; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 168.

[323] *"(1) Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.*
(2) Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.
(3) Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.
(4) İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz."(TCK m.30).

yapılan düzenleme ile yumuşatılmıştır. VUK'ta ise m.369'da[324] *"Yanılma ve görüş değişikliği"* başlığı altında yapılan düzenleme ile yumuşatılmıştır.

Vergi kabahatleri yönünden de katı bir şekilde kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağı şeklinde uygulama söz konusu değildir[325]. VUK m.369'da ilk haliyle *"Yanılma"* başlığı ile bir düzenleme bulunmaktaydı. 6009 Sayılı Kanun[326] m.14 ile mezkur maddenin başlığı *"Yanılma ve Görüş Değişikliği"* olmak üzere içeriğinde de değişiklik gerçekleştirilmiştir.

VUK m.369'da gerçekleştirilen düzenleme neticesinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış bilgi vermesi veya yetkili makamlarca bir hükmün uygulanmasına ilişkin görüş değişikliği veya içtihat değişikliği halinde yanılmadan söz edilebileceği ve bu durumda mükellefe vergi cezası kesilemeyeceği belirtilmiştir[327]. Vergi cezasının yanı sıra gecikme faizinin de hesaplanmayacağı madde metninde düzenlenmiştir. Vergi cezasının yanında ciddi bir mali külfet doğuran gecikme faizinin kaldırılmış olması mükellefler nezdinde olumlu bir sonuç olsa da hukuki dayanak noktası yönünden gerçekleştirilen eleştiriler bulunmaktadır[328].

---

[324] *"Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.*
Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."(VUKm.369).

[325] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 169; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 223; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 465; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 154, 155; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 447.

[326] 23/07/2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

[327] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 279; Yunus Elitaş, "Vergi Usul Kanununda Yanılma", **Vergi Raporu Dergisi,** Yıl 2006, Sayı 81, s. 97; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 169; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 466; Yaşar Ayyıldız, "Mükelleflerin İzahat Talepleri ve Hukuki Sonuçları İtibariyle "Özelge" ve "Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş" Ayrımı", **Maliye Araştırmaları Dergisi,** C.4, Yıl 2018, Sayı 3, s. 164, 165; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 303; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 122.

[328] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 343, 344.

2.1.1. Yetkili Makamların, Mükellefin Kendisine Yazı İle Yanlış İzahat Vermiş Olmaları

Vergi mevzuatının teknik ve dinamik yapısı, ekonomik hayattaki değişim ve gelişmeler, teknolojik gelişmelerin yanı sıra ekonomik hayattaki araçların da değişmesi vergi mevzuatının uygulanması noktasında hem mükellefler hem de vergi idaresi çalışanları nezdinde çeşitli belirsizlikler oluşturmaktadır[329]. Mükelleflerin hukuka uygun bir şekilde hareket edebilmesi için kanun koyucu tarafından, mükellefe idareye soru sorma hakkı, kanuni deyişle izahat talebi hakkı düzenlenmiştir[330].

VUK m.413'te mükellefin izahat talep hakkına ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenleme kapsamında mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakamından belirsiz ve tereddüt oluşturucu hususlar hakkında izahat talep edebilirler[331]. İlgili makam tarafından mükellefin sorusuna yönelik kişiye özel cevap verilebilir. Kişiye özel verilen bu cevaba mukteza (özelge) denir. Bunun yanı sıra doğrudan kişiye cevap vermek yerine aynı durumda bulunan tüm mükelleflere yönelik sirküler yayınlayarak da cevap verilebilir[332].

Mükellefe, yetkili makamlarca yanlış bilgi verilmiş olması halinde yanılma, başka bir deyişle mükellef bakımından yanıltılma, idare bakımından da yanıltma durumu söz konusu olacaktır[333]. Bu durumda mükellefe hem vergi cezası kesilemeyecek hem de vergi aslına bağlı gecikme faizi uygulanamayacaktır. Zira

---

[329] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 278; Hasan Aykın, "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 125, s. 148; Elitaş, "Vergi Usul Kanununda Yanılma", s. 98, 99; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 223.

[330] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 169, 170; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 466; Ayyıldız, "Mükelleflerin İzahat Talepleri...", s. 161; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 88, 89; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** s. 18.

[331] Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 88, 89; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 18; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 39; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 29.

[332] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 280; Öner,**Vergi Hukuku,** s. 34, 35; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 466; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 38; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 18.

[333] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 280; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 38.

idarenin görüşüne uyan yükümlünün cezalandırılması, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacaktır[334].

Yanılma halinden söz edebilmemiz için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekir. Öncelikle mükellef tarafından izahat talebi yazılı olarak istenilmiş olmalıdır. İzahat yetkili makamlardan istenilmiş olmalı ve izahat talep edilen konu belirsiz ve tereddüt oluşturucu olmalıdır[335]. İzahat yetkili makamlarca, yazılı olarak mükellefin kendisine verilmiş veya sirkülerle duyurulmuş olmalıdır[336]. Vergi cezasına konu eylem ile cevap verilen konu arasında bir ayniyet bulunmalıdır[337].

Uygulamada bu konunun beraberinde getirdiği farklı durumlar söz konusu olabilmektedir. Örneğin, bir mükellefin özelge talebine yetkili makamlar tarafından verilen cevapların diğer mükelleflerin durumuna etkisi bu durumlardan biridir. Danıştay bir kararında, aynı alanda faaliyet gösteren sınırlı sayıda kuruluşun bulunduğu durumda, mükellefin birine veya birkaçına yapılan yazılı açıklamanın diğer mükellefler yönünden de sonuç doğuracağını, ayrıca yazılı başvuru gerçekleştirmiş olması gerekmediğini ifade etmiştir[338]. VUK m.413/5'teki, özelgelerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet ortamından yayımlanacağına ilişkin düzenlemede güdülen amaç ile uyumlu olduğu ifade edilebilir.

Meslek kuruluşlarının, üyelerinin mükellefiyetlik durumlarına ilişkin olarak özelge talebinde bulunup bulunamayacağı konusunda da ihtilaf bulunmaktadır. Danıştay tarafından verilen bir kararda, Türkiye Müteahhitler Birliğine verilen izahata uygun davranan mükellefe ceza kesilemeyeceği belirtilmiştir[339]. Benzeri kararlar karşısında, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 16 Ocak 2010 tarih ve 27464 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 395 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile gerçekleştirilen düzenleme neticesinde, meslek odalarının kendi

[334] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 342.
[335] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 467; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 467.
[336] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 467, 468; Elitaş, "Vergi Usul Kanununda Yanılma", s. 97, 98; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 467; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 279, 280.
[337] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 342; Elitaş, "Vergi Usul Kanununda Yanılma", s. 98; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 467.
[338] Danıştay VDDK, 09/03/1990, E:1989/14, K:1990/26, Akt: Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 467.
[339] Danıştay 11.Daire, 04/10.2000, E:2000/1252, K:2000/3658, Akt:Aykın, "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı..", s. 158.

mükellefiyetlikleri yönünden özelge talebinde bulunabilecekleri fakat üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacakları belirtilmiştir. Düzenleme, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yargıya intikal ettirilmiş ve her ne kadar Danıştay 4. Dairesi tarafından tebliğin ilgili kısmının iptali yönünde karar verilmişse de[340], yargılama devam ederken Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 1 Ekim 2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 400 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 395 numaralı tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. 6009 sayılı Kanun'la VUK m.413'te yapılan değişiklik neticesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki kullanılarak Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik çıkarılmıştır. Yönetmelik m.9'da, iptal edilen genel tebliğ düzenlemesine benzer bir düzenlemeye yer verilerek odalar ve birlikler gibi meslek kuruluşlarının kendi mükellefiyetlikleri hariç üyelerine ilan etmek için özelge talebinde bulunamayacakları ancak özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilecekleri düzenlenmiştir[341].

Kanaatimizce, meslek kuruluşlarının, üyelerinin mükellefiyetlik durumlarına ilişkin özelge talebinde bulunabilmesine imkan tanınmalıdır. Aksi halde, aynı mesleği icra eden mükelleflerin tereddüt yaşadığı aynı soruna ayrı ayrı özelge talep etmeleri gerekmektedir. Bu durum farklı özelgelerin yayınlanması sonucunu doğurabilecek ve bu durumda uygulamada bir yeknesaklık sağlanamamış olacaktır. Kaldı ki, aynı soruna ilişkin vergi idaresinin birden fazla özelge yayınlamak durumunda kalmasında herhangi bir fayda bulunmamaktadır. Meslek kuruluşlarının, doğrudan özelge talep edebilmesi şüphesiz ki daha pratik bir çözüm olacaktır ve yeknesak bir uygulama gelişecektir.

2.1.2. Bir Hükmün Uygulama Tarzına İlişkin Bir İçtihadın Değişmiş Olması

Vergi mevzuatının dinamik yapısı sebebiyle gerek idari gerekse de yargısal içtihatlar zaman içerisinde değişmektedir. Dinamik yapı neticesinde mükellefleri

[340] Danıştay 4.Daire, 08.03.2011, E: 2010/1129 ve K:2011/982, Akt: Aykın, "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı..", s. 158; Mezkur karar Danıştay VDDK 30/04/2013, E:2011/561, K: 2013/158 sayılı ilamı ile uygun bulunmuştur, Akt: Ayyıldız, "Mükelleflerin İzahat Talepleri…", s. 165.

[341] Ayyıldız, "Mükelleflerin İzahat Talepleri...", s. 166; Aykın, "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı…", s. 159.

aydınlatmak için idare tarafından genel tebliğ adı verilen hukuk metinleri yayınlanmaktadır[342]. Genel tebliğler ile amaçlanan, hem idari personeli hem de mükellefleri bilgilendirerek uygulamada birliği sağlamaktır[343].

Yetkili makamların genel tebliğ, sirküler veya özelgelerine dayanarak işlem tesis eden mükelleflerin cezalandırılması söz konusu olamayacaktır. Yetkili makamlarca gerçekleştirilen görüş değişikliği, VUK m.369/2'de belirtildiği üzere yayımlandığı tarihten itibaren sonuç doğuracak ve geriye dönük uygulanamayacaktır[344].

Yargısal içtihat değişikliği sebebiyle de yanılma hali gerçekleşebilir. Bu durumun söz konusu olabilmesi için yargı kararlarındaki görüşün uzunca bir süre istikrarlı olarak sürdürülmüş olması, başka bir deyişle müstakar (yerleşmiş) hale gelmiş olması gerekir[345]. Danıştay bir kararında[346], Danıştay tarafından 1980-1987 yılları arasında verilen kararlarda derneklerin yabancı dil kursları iktisadi işletme sayılmadığı yönünde kararlar tesis edildiğini, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 16/06/1994 tarih, 1992/2 esas ve 1994/2 karar sayılı ilamı ile derneklerin yabancı dil kurslarının iktisadi işletme olarak kabulünün bir içtihat değişikliği olduğunu ve değişiklik öncesi içtihatlara güvenerek gerçekleştirilen eylemler neticesinde mükellefin cezalandırılamayacağını belirtmiştir.

2.2. MÜCBİR SEBEP

Mücbir kelimesi Arapça *"cebr"* kökünden gelmekte ve *"zorla iş yaptıran, icbar eden, zorlayan"* anlamlarına gelmektedir[347]. Mücbir sebep, TDK'ya göre *"Herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik*

[342] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 280; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 19; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 108; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 28; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 34.

[343] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 34; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 108; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 17, 18.

[344] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 280, 281; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 108; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 223.

[345] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 471; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 108.

[346] Danıştay 11. Daire, 03/11/1998, E:1998/881, K:1998/3608, Akt: Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 343.

[347] Esra Ekmekçi ve Diğerleri, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve Öneriler", **İstanbul Hukuk Mecmuası,** C.78, Yıl 2020, Sayı 2, s. 1076.

*olaylar"*dır[348]. Ceza hukukumuzda açıkça mücbir sebep düzenlenmemiş, ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan sebepler düzenlenmiştir[349]. Bununla birlikte TCK m.29/2'de[350] zorunluluk haline yer verilmiştir. KK'da da açıkça bir düzenleme yapılmamış ve m.12'de kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin TCK'daki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Ceza hukukunda mücbir sebebinaslolarak cezayı değil, kusurluluğu ortadan kaldırdığı ifade edilebilir[351].

Doktrinde mücbir sebep, meydana gelmesi ve önlenmesi insan iradesinden bağımsız olarak dış güç şeklinde karşılaşılan ve karşı konulamayan ve önlemeyen haldir[352]. Başka bir deyişle, sezilemeyen ve karşı konulamayan hadisedir[353]. Doktrin ve uygulamada mücbir sebebin özellikleri, dış etkenlerden kaynaklanması ya da irade dışında meydana gelmesi, öngörülemez olması, kaçınılmaz olması, sonuçlarının hemen ortadan kaldırılamaması ve illiyet bağının bulunması şeklinde sıralanmaktadır[354].

VUK'ta mücbir sebep tanımına yönelik bir düzenlemeye yer verilmemiş, m.13'te[355] doğrudan mücbir sebep sayılan haller düzenlenmiştir. Kanun koyucu

---

[348] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.sozluk.gov.tr (ET: 12.11.2021).

[349] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 357; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 177.

[350] *"Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez."*(TCK m.29/2).

[351] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255.

[352] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 302; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 84; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 123; Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı ve Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep...", s. 1071; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 75; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 213.

[353] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 357; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 177; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 90.

[354] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 302, 303; Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı ve Gümüşkaya, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep...", s. 1078-1082; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 214, 215; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 357.

[355] *"Mücbir sebepler: 1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısiyle defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir." (VUK m.13).

tarafından madde düzenlemesinde *"gibi haller"* ifadesine yer verilerek, mücbir sebep halleri tahdidi olarak belirtilmemiştir[356].

2.2.1. Mücbir Sebep Sayılan Haller

VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebep halleri sayılmıştır. Bu haller:

- Vergi ödevlerinden her hangi 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 (kaybolma hali) ,

- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Mücbir sebep halleri tahdidi olarak sayılmadığından, benzer haller de mücbir sebep olarak değerlendirilebilir. Ancak aynı tür içinde kalan farklı durumları kapsayıcı şekilde genişletilebilir, örneğin sel de bir afet olarak değerlendirilebilir fakat başkaca yeni bir tür eklenmesi şeklinde genişletilmesi,örneğin kuraklığın bir afet olarak kabulü mümkün değildir[357].

Gaybubet, yani kaybolma haline örnek olarak mükellefin kaçırılmış olması, gittiği yabancı ülkede savaş vb. durumlar gerçekleşmesi sebebiyle ülkesine dönememesi, hava muhalefeti yönünden taşıtların çalışamaması gibi haller verilebilir[358]. Mücbir sebep konusunda çok çeşitli örnekler sunulabilir ve koşullar

---

[356] Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 90; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255, 256; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 123; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 75; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 196.

[357] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 304.

[358] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 213; Ekmekçi ve Diğerleri, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep...", s. 1128; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 124.

ileri sürülebilir. Kanun koyucu tarafından sınırlı olarak belirtilmemesinden de anlaşıldığı üzere her durum kendi somut koşulları içerisinde değerlendirilmelidir[359].

Her durumun kendi somut koşulları içerisinde değerlendirilmesi gerektiğinden ötürü aynı sebebe dayanan davalarda Danıştay tarafından verilen farklı kararlar bulunmaktadır. Danıştay bir kararında, defter ve belgelerin çalındığı gerekçesini mücbir sebep olarak kabul ederken[360], başka bir kararında çalınma olayını mücbir sebep olarak kabul etme olanağı bulunmadığını, defter ve belgeleri ibraz etmeme iradesinin bir göstergesi olduğunu[361] belirtmiştir. Nitekim Yargıtay tarafından da vergi suçları yönünden, mücbir sebep iddiasının ekonomik, ticari ve genel hayatın olağan akışına uygun bir şekilde ispatlanması gerektiği belirtilmiştir[362].

VUK m.15/3'te, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar yönünden mücbir sebep hali ilan etme ve vergi ödevlerini yerine getiremeyecek olanları tespit etme yetkisi verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 24 Mart 2020 tarihli 31078 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 518 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu yetki kullanılarak

---

[359] *"Davacı, Van Depremi nedeniyle bahsi geçen ödevi yerine getiremediğini iddia etmekte ise de Van Depreminin 23/10/2011 tarihinde gerçekleştiği ve defter ve belgelerin incelemeye ibrazının aradan uzun bir süre geçtikten sonra, davacıya 18/04/2014 tarihinde tebliğ edilen yazı ile istenildiği dikkate alındığında, depremin, dava konusu tarhiyata sebebiyet veren ibraz ödevinin yerine getirilmesine engel teşkil eden bir mücbir sebep hali olduğunun kabulü mümkün değildir. Sonuç olarak, mücbir sebep ispat edilmeksizin defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle salınan üç kat vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinde hukuka aykırılık bulunmamıştır."*,Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022); Danıştay 7. Daire, 24/04/1996, E:1994/3685, K:1996/1583, *"Mahkemece, Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplerin, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili olduğu kabul edilerek, olaya uygulanma imkanının bulunmadığı gerekçesiyle bu yöne ilişkin davacı iddiası reddedilmiş ise de; anılan kanun maddesinde mücbir sebepler sayılmış, hangi hallerde sayılan bu sebeplerin uygulanacağı ise madde hükmünde belirtilmemiştir. Bu itibarla, davacı tarafından ileri sürülen mücbir sebeplerin olay tarihinde mevcut olup olmadığı hususunda yapılacak araştırma sonucu elde edilecek bilgiler, Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinin yukarıda açıklanan 3. fıkrası göz önünde bulundurulmak suretiyle değerlendirilerek, bu değerlendirme sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, davanın yazılı gerekçeyle reddi yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir."*(Danıştay VDDK, 04/11/2020, E:2019/1527, K:2020/1142, Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022)); Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 358; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 123.

[360] Danıştay 9. Daire, 08/11/2012 tarih, E:2009/7114, K:2012/6565, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 506.

[361] Danıştay 7. Daire, 10/03/2004, E:2001/2658, K:2004/655, Akt: Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 91.

[362] Yargıtay 11. Ceza Daire, 15/12.2003, E:2003/6257, K:2003/9264 ve14/12/2011, E:2008/6768,K: 2011/23388, Akt: Serkan Ağar, "Vergi Ceza Hukuku Kapsamında "Gizleme (İbraz Etmeme)" Suçunun "Kanunilik" Unsuru", **Legal Mali Hukuk Dergisi,** C.12, Yıl 2016, Sayı 134, s. 523.

Koronavirüs (COVID-19) salgını sebebiyle mücbir sebep hal ilanı yapılmıştır. Tebliğdeki düzenlemeler nazara alındığında ise genel mücbir sebep hal ilanı olmadığı, bir grup mükellef (Ör. Tebliğ m.5'te, 65 yaşve üstünde olduğu veya kronik hastalığı bulunduğu için sokağa çıkma yasağına tabii olan mükellefler ve meslek mensupları ile beyannameleri bu meslek mensuplarınca verilenler 22/3/2020 ila sokağa çıkma yasağının sona ereceği tarih arasında mücbir sebep halinde kabul edileceği düzenlenmiştir.) yönünden düzenlemeler olması sebebiyle kısmi mücbir sebep hal ilanı olduğu söylenebilir[363].

2.2.2. Ceza Uygulanmasına Engel Olması ve Süreleri Durdurması

VUK m.373'te, VUK'ta düzenlenmiş mücbir sebeplerden birinin meydana gelmesi halinde vergi cezasının kesilemeyeceği, mücbir sebebin meydana geldiği hususunun herkes tarafından malum olması, aksi halde mükellef tarafından belgelendirilmesi ve ispatlanması gerektiği düzenlenmiştir. Doğal afetler gibi herkes tarafından bilinen durumlarda mücbir sebep herkes tarafından malumken, sadece mükellef nezdinde meydana gelen hırsızlık, yangın vb. gibi mücbir sebep söz konusu ise belgelenmesi ve ispat edilmesi gerekir[364]. Belgeleme ve ispat, mahkeme kararı, yetkili ve görevli kişilerin raporları veya tutanakları vb. belgelerle gerçekleştirilebilir[365].

---

[363] Neslihan Coşkun Karadağ, "Covid-19 Pandemisi ve Alınan Önlemlerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** C.29, Yıl 2020, Sayı 3, s. 404, 405.

[364] Danıştay 9. Daire, 27/03/2001, E:2000/4946, K:2001/1109, Danıştay 7. Daire,06/11/2000, E:2000/2880, K: 2000/3091, Akt: Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 124; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 304, 305; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 198.

[365] *"Bu durumda, yukarıda anılan düzenlemeler uyarınca mükellefiyet kaydı ...'da bulunan mükelleflerin ödeme süresi uzatımından yararlanabilmeleri için depremden zarar gördüklerini Bayındırlık ve İskan Bakanlığı ekiplerince düzenlenmiş hasar tespit raporlarıyla belgelemeleri ve vergi borçlarının vade tarihin 17.8.1999 - 1.11.1999 tarihleri arasında olması ve bu iki koşulunda birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Olayda tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenen gelir (stopaj) vergisi yönünden mükellefiyet kaydı ...'da bulunan davacının, söz konusu vergi borcunun vade tarihi her ne kadar 406 ve 407 no'lu Tahsilat Genel Tebliğlerinde açıklanan 17.8.1999-1.11.1999 tarihleri arasında bulunmakta ise de, anılan ilde bulunan kanuni merkezinin depremden zarar gördüğünü hukuken geçerli belgelerle kanıtlayamaması karşısında, davacının ödeme süresi uzatımından yararlanamayacağı anlaşıldığından, aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir."*(Danıştay 4. Daire, 11/06/2002, E:2001/2314, K:2002/2436, Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022)); Danıştay 4. Daire, 20/11/1991, E;1991/2637, Akt: Coşkun Karadağ, "Covid-19 Pandemisi...", s. 406; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 305; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 84.

Mücbir sebep halinin vergi cezasının kesilmesine engel olması için mükellefin ödevlerini yerine getirmeme eylemi ile mücbir sebep arasında bir illiyet bağının bulunması gerekir[366]. Bir illiyet bağı olmaması halinde, vergi cezası kesilmesine engel teşkil etmeyecektir. Danıştay bir kararında, vergi cezasının eksik beyannameden ötürü uygulandığını, beyanname sonrası defter ve belgelerin mücbir sebeple zayi olmasından kaynaklı verilmediğini bu nedenle mücbir sebep halinden bahsedilemeyeceğini belirtmiştir[367]. Danıştay başka bir kararında, ileri sürülen hususun mücbir sebep olduğunu fakat mücbir sebep ile ihlal edilen ödev arasında bir illiyet bağının bulunmadığını ve ceza kesilebileceğini belirtmiştir[368].

Danıştay bir kararında, şirket müdürünün tutuklu bulunmasının şirket yönünden mücbir sebep hali teşkil etmeyeceğini belirtmiştir[369]. Danıştay tarafından verilen başka bir kararda, mücbir sebep hali olarak ileri sürülen durumun, vergi ödevini yerine getirmeye engel teşkil edecek derecede olup olmadığının da irdelenmesi gerektiği belirtilmiştir[370].

VUK m.15'te, mücbir sebep hallerinden herhangi birinin gerçekleşmesi halinde sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zamanaşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağı düzenlenmiştir. Süreler, mücbir sebep altında geçen süreler kadar uzayacak olup, doktrinde ŞENYÜZ bu durumdan idarenin de yararlanacağı görüşündedir[371]. Danıştay tarafından verilen bir kararda, mücbir sebep halinin idare lehine ve idareyi de kapsayacak şekilde uygulanamayacağı, bu nedenle defter ve belge muhafaza ve ibraz külfetine ilişkin 5 (beş) yıllık sürenin uzamayacağı belirtilmiştir[372].

---

[366] Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 91.
[367] Danıştay 3. Daire,01.03.2005, E: 2004/1800, K: 2005/525, Akt: Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 91,92.
[368] Danıştay3. Daire, 02/05/2007, E:2006/3541, K:2007/1377, Akt: Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 360, 361.
[369]Danıştay 4. Daire, 23/06/2004, E:2004/178, K: 2004/1479, Akt: Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 359.
[370] Danıştay 3. Daire, 30/01/1992, E: 1990/3212, K:1992/342, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 505.
[371] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 305; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 87.
[372] Danıştay 9. Daire,07/06/2007, E: 2007/507, K: 2007/2230, Akt: Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 359.

VUK m.15/3'te düzenlenen yetki çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep hali ilan edilebilecektir. Mücbir sebep hal ilanı kapsamında vergi türleri ve işyerleri itibariyle, beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğun kaldırılması şeklinde Bakanlığa tasarruf yetkisi verildiği aynı fıkrada düzenlenmiştir. Madde düzenlemesinden de anlaşıldığı üzere Bakanlık tarafından, beyanname ödevlerine ilişkin süreler ayrıca uzatılabilir ve bu uzatma mücbir sebep hal altında geçen süreden de uzun olabilir ve hatta Bakanlık tarafından beyanname ödevi kaldırılabilir.

2.3. PİŞMANLIK VE ISLAH

Pişmanlık ve ıslah, VUK m.371'de düzenlenmiştir. *"Pişmanlık ve Islah"* kurumu, vergi mevzuatımıza 1950 yılında *"Pişmanlık"* olarak girmiş, tarihsel süreç içerisinde *"Islah ve Pişmanlık"* şeklini almış ve nihayetinde güncel haliyle *"Pişmanlık ve Islah"* başlığına evrilmiş ve düzenleme içerikleri de değiştirilmiştir[373]. Pişmanlık ve ıslah kurumu, ceza hukukunun gönüllü vazgeçme, etkin pişmanlık ve ön ödeme kurumları ile benzer özellikler taşımaktaysa da niteliği itibariyle farklı ve sadece vergi ceza hukukuna özgü bir kurumdur[374].

Vergi mevzuatımızda genel olarak beyana dayalı vergilendirme (Ör. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.14, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m.83, KDVK m.40 ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu m.7) sistemi benimsenmiştir[375]. Beyana dayalı olması nazara alındığında, her hukuka aykırılığın idarece tespiti ve bütün işlemlerin denetlenmesi mümkün değildir[376]. Mükellefler

---

[373] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 347; Ahmet Ak ve Şebnem Ekeryılmaz,"Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi,** C.8, Yıl 2016, Sayı 2, s. 13; Hasan Hüseyin Bayraklı,"Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", **Türkiye AdaletAkademisi Dergisi**, Yıl 8 (2017), s. 48, 49; Fevzi Rifat Ortaç ve Elif Yılmaz Furtuna, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", **İnönüÜniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.8, Yıl 2017, Sayı 2, s. 427, 428.

[374] Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 93; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 346, 347; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku...,** Ankara 2017, s. 64, 65; Zübeyir Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** Adalet Yayınevi, Ankara 2013, s. 35-44; Ortaç ve Yılmaz Furtuna, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtla...", s. 429; Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri...", s. 51, 52.

[375] Burçin Bozdanoğlu, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri", **International Journal of Public Finance**, C.1, Yıl 2016, Sayı 2, s. 147; Ak ve Ekeryılmaz,"Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah...", s. 4.

[376] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 313.

tarafından, vergi mevzuatında öngörülen ödevler bazen kasten ihlal edildiği gibi bazen de hızlı ve yoğun ticari hayatın içerisinde istenilmeden ihlal edilmektedir. Pişmanlık ve ıslah kurumu ile henüz idarece tespit edilmeyen ihlaller yönünden mükelleflere telafi etme imkanı sunulmaktadır[377].

Pişmanlık ve ıslah kurumu ile gerçekleştirilen, hali hazırda gizli olan yani idarece bilinmeyen vergi kabahatinin mükellef tarafından idareye bildirilmesi halinde mükellefin cezalandırılmaması ve verginin tahsilinin sağlanmasıdır[378]. Kanun koyucu tarafından bu düzenleme ile mali amaç güdüldüğü gibi suç siyaseti bakımından da cezalandırmamayı daha yararlı bulup amaçladığı söylenebilir[379]. Bu kurum ile aynı zamanda mükellefe anlayışla yaklaşarak vergi idaresine yakınlaştırmak, vergiye karşı olan direnci kırmak ve vergi duygusu ve bilincinin yerleşmesini sağlamak amaçlanmaktadır[380].

Pişmanlık ve ıslah kurumu ile mükelleflerin, vergi kanunları ve vergi sistemi ile uyum sağlaması özendirilmekle birlikte idarece belki de tespit edilemeyecek bir gelir açığa çıkarılmaktadır[381].Pişmanlık ve ıslah kurumu, vergi düzenin sağlanmasına yardım etmektedir[382].

2.3.1. Kapsamı

Pişmanlık ve ıslah, kanunda öngörülen süre içerisinde yapılmamış, eksik veya hatalı yapılmış beyanların düzeltilmesine imkan sağlayan bir kurumdur[383]. Bu nedenle beyana dayalı olarak tarh veya tahakkuk ettirilmeyen vergiler için söz

---

[377] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 313; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 344, 345; Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri...", s. 51.

[378] Şerafettin Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Yıl 1990, Sayı 33, s. 43; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 344, 345; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 93, 94; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 155; Bozdanoğlu, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık…", s. 147, 148.

[379] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 37.

[380] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 313, 314; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 344, 345; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 94; Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 43.

[381] Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku…,** s. 65; Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 43.

[382] Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 94.

[383] Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku...,** s. 65; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 155.

konusu olamayacaktır[384]. Her ne kadar emlak vergisi de beyana dayalı bir vergi ise de VUK m.371/2'deki açık düzenleme sebebiyle pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulanması mümkün değildir. Bu istisna ile kötü niyetli mükellefler tarafından kamulaştırma ve satış işlemleri gibi süreçlerde kötüye kullanımın önüne geçilmek istendiği söylenebilir[385]. Bu hüküm, yargı kararlarının kanun hükmü haline gelmesi durumuna örnek teşkil etmektedir, zira Danıştay kararları sonrasında bu hususta düzenleme gerçekleştirilmiştir[386].

Gelir vergisi, kurumlar vergisi, geçici vergi, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ve beyana dayanan belediye vergileri (Ör. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu m.16 ve m.22) pişmanlık ve ıslah kurumu kapsamındadır[387]. Kanaatimizce, veraset ve intikal vergisi her ne kadar beyana dayalı olması sebebiyle pişmanlık ve ıslah kapsamında olduğu düşünülebilirse de, uygulanması mümkün değildir. Veraset ve intikal vergisi yönünden 1 (bir) ay, 4 (dört) ay, 6 (altı) ay ve 8 (sekiz) ay gibi çeşitli beyanname süreleri öngörülmüştür[388]. Öngörülen beyanname süresi dolduktan 15 (onbeş) gün sonra beyanname verilmesi halinde 2. derece genel usulsüzlük cezası kesilecek ve vergi ziyaı suçu doğmamış kabul edilecektir[389]. 1. ek süre içerisinde beyanname verilmezse şayet mükellefe beyana çağrılma yazısı tebliği ile 15 (onbeş) günlük ek süre daha verilir[390]. 2. ek süreye uyulmaması halinde idarece vergi re'sen ve vergiziyaı cezalı olarak tarh edilir[391]. 2. ek süre içerisinde verilmesi halinde ise 1. derece genel usulsüzlük cezası kesilir ve 1. ek sürenin dolması sonrasında idarece tebliğ gerçekleştirilmezse 2. ek süre işlemeye başlamamış olur ve

---

[384] Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 43; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 348; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 146; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 301; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 226; Ortaç ve Yılmaz Furtuna, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtla...", s. 429.

[385] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, s. 156; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 302, 303; Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku...,** s. 65, 66; Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri...", s. 52, 53.

[386] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, s. 155-160.

[387] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 316.

[388] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s. 369; Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** Savaş Yayınevi, Ankara 2018, s. 191; Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi,** Seçkin Yayınları, Ankara 2015, s. 315.

[389] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 192; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 316; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 370.

[390] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 369; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 315; Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 192.

[391] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 316; Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 192.

1. ek sürenin üzerinden 10 (on) yıl dahi geçse mükellefçe beyan verilmesi halinde 2. ek süre içerisinde verilmiş sayılır[392]. Beyan dışı kalan mallar bulunması halinde dahi mükellefe idarece yazı ile süre verilmeden mükellef tarafından beyan edilirse 2. ek süre içerisinde verilmiş gibi sonuç doğurur[393]. İdarece 2. ek süre tebliğ edilmeden vergi ziyaı doğmayacağından ve sadece usulsüzlük cezası uygulanacağından, idarece tebliğ durumunda da idarenin haberi olacağından ve kişinin kendiliğinden haber verme ihtimali söz konusu olmayacağından, pişmanlık ve ıslah kurumunun genel olarak uygulanabilmesinin mümkün olmadığı kanaatindeyiz[394]. Veraset ve intikal vergisinde, pişmanlık ve ıslah kurumundan ancak zamanında verilen beyannamelerde gösterilmeyen servet unsurlarının bildirilmesi durumunda yararlanılabileceği kanaatindeyiz[395].

Beyana tabi olmayan motorlu taşıtlar vergisi ve çevre temizlik vergisi gibi vergiler yönünden pişmanlık ve ıslah kurumunundan yararlanılması mümkün değildir[396]. VUK'ta açıkça, gümrük ve tekel vergilerinin VUK'a tabi olmadığı düzenlenmiş olması sebebiyle bu vergiler yönünden de pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılması mümkün değildir[397].

Pişmanlık ve ıslah kurumu, her vergi yönünden uygulanamayacağı gibi her vergi kabahat ve suçu yönünden de uygulanamayacaktır. VUK m.371/1'de, vergi ziyaı cezasını gerektiren eylemleri gerçekleştiren mükellef veya iştirak edenler yönünden uygulanabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle pişmanlık ve ıslah kapsamına sadece vergi ziyaı kabahatinin girdiği, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinin kapsam dışında tutulduğu söylenebilir[398]. Genel usulsüzlük ve özel

---

[392] Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, s. 195; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 369.

[393] Şenyüz, **Yüce ve Gerçek, Türk Vergi Sistemi,** s. 370; Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 192.

[394] Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri...", s. 53.

[395] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 242; Ortaç ve Yılmaz Furtuna, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtla...", s. 430.

[396] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 316; Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 43.

[397] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 155; Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 43; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 457.

[398] *"Bu durumda, maddede sayılmayan usulsüzlük cezasının da pişmanlık dilekçesi veren mükelleflere kesilemeyeceğini söylemek mümkün değildir. Eğer kanun koyucunun böyle bir amacı olsa idi bu saydığı cezaların yanında usulsüzlük cezasının da kesilemeyeceğini hükme bağlaması gerekirdi ki böyle bir düzenlemeye de gidilmemiştir."* (Danıştay 9. Daire, 12/01/1993, E:1992/2509, K:1993/31, Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022)); Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 317; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 348; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s.

usulsüzlük kabahatlerinin de kapsam içerisine alınması gerektiği yönünde görüş ileri sürenler de olmuştur[399]. Vergi suçları bakımından ise sadece kaçakçılık suçu bu kapsamda bulunmaktadır[400].

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanan mükellefe, vergi ziyaı cezası uygulanmayacaktır. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma ile birlikte genel usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahatleri de ortaya çıkarsa, bu cezalardan muafiyet söz konusu olmayacak ve ilgili cezalar kesilecektir[401]. Kanuni süre içerisinde beyanname verildikten sonra pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak için verilen ek beyanname yönünden genel usulsüzlük kabahati yaptırımı söz konusu olmayacaktır[402]. Mükellef tarafından bu kurumdan yararlanılmış olması vergi incelemesine alınmasına da engel değildir. Vergi incelemesi neticesinde, pişmanlık ve ıslah kurumuna başvuruda belirtilenler haricinde veya belirtilen konuya ilişkin beyan edilen miktarı aşan bir vergi ziyaı olduğu tespit edilmesi halinde cezalandırma yoluna gidilecektir[403].

2.3.2. Şartları

Pişmanlık ve ıslah kurumunu düzenleyen VUK m.371'de bu kurumdan yararlanabilmenin şartları açıkça düzenlenmiştir. Bu şartlar, kendiliğinden haber verme, beyanda bulunma ve verginin pişmanlık zammı ile ödenmesidir.

2.3.2.1. Kendiliğinden Haber Verme

Kabahat konusu eylemi gerçekleştiren mükellef veya iştirak edenin, eylemin idare tarafından öğrenilmesinden önce ve vergi dairesinin tahrik ve tazyiki neticesinde değil de kendi istek ve iradesiyle ilgili makamlara dilekçe ile haber

147; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 253; Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 47.

399 Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 47; Ortaç ve Yılmaz Furtuna, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtla...", s. 430, 431.

400 Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku...,** s. 66; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 348; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 93, 94; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 121.

401 Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 161; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 121; Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri...", s. 62.

402 Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 318.

403 Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 318.

vermesi gerekir[404]. Kendiliğinden haber verme saikinin ne olduğunun vergi dairesi tarafından tespiti mümkün olmadığı gibi pişmanlık ve ıslah kurumdan yararlanabilme noktasında bir önem taşımamaktadır[405].

Haber vermenin şekli, yazılı bir dilekçeyle olması ve bu dilekçenin resmi kayıtlara geçmesidir. VUK m.169'daki[406] düzenleme nazara alındığında, haber vermeyi gerçekleştiren kişinin okuma yazması olmaması halinde ilgili makama sözlü olarak başvurması ve bu durumun tutanak ile tespit edilmesiyle de gerçekleştirilebilir. Yazıya geçirilerek tespiti sağlanmış bütün sözlü başvuruların da geçerli bir haber verme olarak değerlendirilmesi doğru olacaktır[407].

Haber verme, resmi kayıtlara geçirildiği gün yapılmış sayılır. Haber verme dilekçesinin taahhütlü posta ile gönderilmesi halinde postaya verildiği tarih, adi posta ile gönderilmesi halinde ise dilekçenin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır[408]. Haber verme, vergiyi tarh veya tahakkuka yetkili vergi idaresine yapılabileceği gibi herhangi bir resmi kuruma da yapılabilir[409]. Bu durumda geçerli bir haber vermeden bahsedilebilir ve yanlış bir idari kuruma haber verilmiş olsa dahi bu haber verme tarihi esas alınır[410]. Haber verme dilekçesi doğrudan ilgili kişi tarafından verilebileceği gibi emrinde çalışan kişiler aracılığıyla da verilebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 13/05/2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3025-353-261/19855 sayılı özelge ile yeminli mali müşavirler tarafından mükellefleri yerine pişmanlık talebinde bulunulamayacağı belirtilmiştir. Danıştay bir kararında, pişmanlık dilekçesinin mükellef tarafından değil de onun yerine taşeronu olduğu firma yetkililerince düzenlenip imzalanmış olmasının, diğer

---

[404] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 272; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 350; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 146; Ortaç ve Yılmaz Furtuna, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtla...", s. 432; Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri...", s. 52; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 226.

[405] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 171.

[406] *"Bildirmeler yazılı olur; yalnız defter tutmaya mecbur olmıyan mükelleflerden okuma ve yazması olmıyanlar, bildirmeleri sözle yapabilirler. Sözlü bildirmeler tutanakla tesbit olunur."*(VUK m.169).

[407] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 173; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 254; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 456; Bozdanoğlu, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık…", s. 148.

[408] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 318; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 95.

[409] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 495; Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri...", s. 56, 57.

[410] Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 47.

şartların da yerine getirildiği müddetçe pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmaya engel teşkil etmeyeceğini belirtmiştir[411].

Haber verme dilekçesinde açıkça *"pişmanlık"* kelimesine yer verilmemesi veya madde düzenlemesinin zikredilmemesi pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaya engel teşkil etmemektedir[412]. Dilekçe içeriğinde, pişmanlıkla ilgili açık bir talep olmasa dahi, dilekçenin mahiyetinden pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma amaçlandığı anlaşılıyorsa yeterli görülmesi gerekir [413] . Mükellef tarafından haber verme dilekçesi dahi verilmeksizin düzenlenen beyannamenin herhangi bir yerine pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak amacıyla düzenlendiğinin belirtilmesi de yeterli görülmektedir[414]. Danıştay tarafından verilen kararlarda da, dilekçe verme şartının katı yorumlanmadığı görülmektedir. Nitekim Danıştay bir kararında, mükellef tarafından süresi geçtikten sonra beyanname verilmiş ve verginin ödenmiş olmasının nazara alınarak keyfiyetin bir dilekçe ile bildirilmemesinin, pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaya engel teşkil etmeyeceğini, bu durumda usulsüzlük cezası düzenlenmek yerine pişmanlık zammının hesaplanıp istenilmesi gerektiğini belirtmiştir[415].

Adi ortaklıklar için pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma konusunda özellik gösteren durumlar bulunmaktadır. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Gelir vergisi yönünden her ortak elde ettiği kazanç yönünden ayrı ayrı beyanda bulunurken, katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler yönünden ise ortaklık adına tek bir beyanname verilir. Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler yönünden ortaklardan birinin pişmanlık ve ıslah talebinde bulunmuş olması halinde başvuru bütün ortaklar için sonuç doğuracaktır. Gelir vergisi yönünden ise ortaklar ancak kendi adlarına pişmanlık ve ıslah kurumuna başvurabileceklerdir. Ortaklardan birinin başvurması halinde ise vergi idaresinin

---

[411] Danıştay 4. Daire, 05/07/1984, E:1984/1902, K:1984/3168, Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022).

[412] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 494; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 95; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 352, 353.

[413] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 319; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 95; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 352, 353.

[414] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 351-353.

[415] Danıştay 4. Daire,31/10/1997, E:1996/5596, K:1997/3900, Akt: Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 174.

haberi olacağından diğer ortakların pişmanlık ve ıslah kurumuna başvurmaları mümkün olmayacaktır[416].

Haber vermenin kendiliğinden olmasını önleyen haller VUK m.371'de düzenlenmiştir. Bunlar: Mükellefin durumu bildirmesinden önce haber verilen hususla ilgili olarak bir ihbarda bulunulmuş olması, mükellefin durumu bildirmesinden önce mükellef nezdinde vergi incelemesinin başlatılmış olması veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmiş olmasıdır.

Mükellefin durumu haber verdiği tarihten önce haber verdiği husus hakkında bir muhbir tarafından herhangi bir resmi kuruma dilekçe veya tutanak ile tevsik edilmek suretiyle sözlübildirimle ihbarda bulunulmamış olması gerekir[417]. İlk bildirimin mükellef tarafından gerçekleştirilmiş olması aranmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmayı engelleyecek ihbarında usulüne uygun yapılmış bir ihbar olması gerekmektedir[418]. Haber verme dilekçesi ile ihbarın aynı tarihte gerçekleştiği durumlarda, saatlerinin tespiti yapılabilmesi halinde saatleri veya evrak kayıt sıraları karşılaştırılacaktır[419]. Danıştay kararlarında, mali polis tarafından gönderilen bilgi isteme ve bilgi istemeye konu şirketin katma değer vergisi iadesi

[416] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 319, 320.

[417] *"Dosyanın incelenmesinden, gelirler kontrolörünün ... tarihinde saat ... 'da vergi Daire,müdürlüğüne telefon ederek yükümlü şirket tarafından verilecek olan katma değer vergisi düzeltme beyannamelerinin pişmanlıkla alınmamasını, bir kısım gelirlerini beyan dışı bıraktığını ve incelemeye alacağını bildirmesi üzerine bu hususların vergi Dairende aynı gün saat ...'da tutanakla tespit edildiği, yükümlü şirket tarafından yine aynı tarihte posta ile taahhütlü olarak katma değer vergisi beyannamelerinin pişmanlık talebi ekinde gönderildiği, vergi Dairence düzeltme beyannamelerinde beyan edilen miktar üzerinden kusur cezası kesildiği anlaşılmaktadır. Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde beş bent halinde sayılan şartların tamamının sağlanmış olması gerekmektedir. Olayda, gelirler kontrolörü tarafından vergi Dairene telefon edilmek suretiyle şifahi bir beyanla ihbarda bulunulduğu, bu hususun beyannamenin postaya verildiği gün saat ...'da vergi Dairence düzenlenen bir tutanakla resmi kayıtlara geçirilmiş olduğu sonucuna varıldığından, yükümlü şirketin pişmanlık hükümlerinden yararlandırılmayarak kesilen kusur cezasında yasaya aykırılık bulunmamaktadır."* (Danıştay 9.Daire, 28/04/1998, E:1996/2922, K:1998/1593, Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022)); Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 273; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 351; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 254; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 95; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 302.

[418] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 179: Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 254.

[419] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 320.

talebi olması halinde tahkikat tamamlanıncaya kadar ödeme yapılmaması yönündeki yazılarının da ihbar niteliği taşıdığı belirtilmektedir[420].

İhbarın konusu ile haber verme dilekçesinin konusunun aynı olmaması halinde, ihbar dilekçesi pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir. Örneğin, bir mükellefin birden fazla gelir unsurunun bulunması halinde bunlardan biri yönünden yapılan ihbar, diğer gelir unsurları yönünden pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir[421]. Bunun yanı sıra mükellefin sorumlu olduğu bir vergi hakkında yapılan ihbar, mükellefin ihbara konu vergiden bağımsız yükümlü bulunduğu diğer vergiler yönünden de bu kurumdan yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir. Fakat mükellef hakkında yapılan ihbarın belirli bir yıla ilişkin olarak yapılmış olması halinde, henüz zamanaşımı geçmemiş diğer yıllar içinde netice doğuracağından, diğer yıllar yönünden pişmanlık ve ıslah başvurusuna engel teşkil edecektir[422].

Haber verme dilekçesinden önceki bir tarihte mükellef hakkında herhangi bir vergi incelemesi başlatılmış olması da pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaya engel teşkil eden hallerden biridir[423]. Mükellef nezdinden incelemenin başlatılmış olması engellemeye yeterli olacaktır. İncelemenin türü ve kapsamı bu noktada bir farklılık doğurmayacaktır [424] . Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmayı engelleyen vergi incelemesinin başladığı anın tespiti önem arz etmektedir. Mükellefin işyerinde vergi incelemesi başlatılmış ise düzenlenen tutanağın tarihi, vergi dairesinde başlatılan bir inceleme ise defter ve belgelerin ibrazı için yazılan yazının tarihi veya incelemeye başlanıldığının mükellefe tebliği tarihi esas alınacaktır[425]. 1 Ağustos 2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan

---

[420] Danıştay VDDK, 13/10/2000, E:2000/160, K:2000/297, Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022); Danıştay 11. Daire, 02/03/1999, E:1997/4417, K:1999/896, Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022).

[421] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 180; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 254; Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 48.

[422] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 180.

[423] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 321; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 156; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 146; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 457.

[424] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 352; Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 48; Bayraklı, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri...", s. 58.

[425] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 185; Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 48.

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m.9 ile VUK m.140'ta değişiklik gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen değişiklik ile vergi incelemesinin başladığının bir tutanak ile tespiti ve tutanaktan bir suretin hakkında vergi incelemesi başlatılana verileceği düzenlenmiştir. İncelemeye başlama tarihi olarak tutanak tarihi esas alınacaktır. Yoklama işlemi, incelemeden farklı bir işlem olması sebebiyle işyerinde yoklama fişi ile bazı hususların tespiti pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir[426].

Bir gerçek veya tüzel kişi nezdinde başlatılan inceleme, onunla ticari ilişkide bulunanların pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir. Örneğin, hakkında incelemeye başlanılmış bir şirketinortağı, inceleme konusundan bağımsız kendi mükellefiyeti bulunan vergiler yönünden pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilir[427]. Danıştay bir kararında, şirketler grubu hakkında incelemeye başlanılmış olması halinde gruba bağlı bulunan şirketlerin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanamayacağını, incelemenin bağlı şirketler nezdinde de başlamış sayıldığını belirtmiştir[428].

İzaha davet, vergi idaresi uygulamasında pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaya engel teşkil etmemektedir[429]. Doktrinde, izaha davet edilen konular yönünden pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılamayacağı belirtilmektedir[430]. Doktrinde izaha davetin, pişmanlık ve ıslah kurumuna engel teşkil etmesi, aksi durumun pişmanlık ve ıslah kurumunun amacına aykırılık teşkil edeceği belirtilmekte ve vergi idaresinin uygulaması eleştirilmektedir[431]. Danıştay da çeşitli kararlarında, izaha davet yazısının tebliği sonrasında beyanname verilmesi halinde kendiliğinden haber vermeden söz edilemeyeceğini bu nedenle de pişmanlık ve ıslah

[426] Danıştay 4. Daire, 31/03/1986, E:1984/3090, K:1986/1337, Akt: Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 352; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 498.
[427] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, s. 187.
[428] Danıştay VDDK, 22/02/2008, E:2007/272, K:2008/166, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 495,496.
[429] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 239.
[430] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 321.
[431] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 240.

kurumundan yararlanılmasının mümkün olmadığını belirtmiştir[432]. Danıştay çeşitli kararlarında, izaha davet yazısının mükellefe tebliğinden önce mükellef tarafından pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma başvurusunun gerçekleştirilmesi halinde ise mükellefin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlandırılması gerektiğini belirtmiştir[433].

Pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanmaya engel bir diğer durum da, mükellefin haber verme dilekçesini vermesinden önce takdir komisyonuna sevk edilmiş olması durumudur[434]. Mükellefin takdir komisyonuna sevk edildiği tarih, takdire sevk fişinin komisyon kayıtlarına geçtiği tarih olarak esas alınmaktadır[435]. Vergi incelemesine başlanılmış olması halinden farklı olarak mükellef sadece takdir komisyonuna sevk edildiği konuya ilişkin olarak pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanamayacaktır. Takdir komisyonuna sevk edilen olayla, pişmanlık ve ıslah başvurusuna konu olayın farklı olması halinde engel teşkil etmeyecektir. Örneğin, beyan etmediği bir gelir unsuru ile ilgili olarak takdir komisyonuna sevk edilen kişi ancak diğer gelir unsurlarına ilişkin olarak pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilecektir[436].

2.3.2.2. Beyanname Verme

VUK m.371/1-3,4'te, pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak isteyen ilgili kişinin haber verme dilekçesi ile birlikte veya haber verme dilekçesini idareye verme tarihinden itibaren en geç 15 (onbeş) gün içerisinde beyanname vermesi gerektiği düzenlenmiştir. Beyanda bulunma durumu, hiç verilmemiş beyannamenin verilmesi, eksik beyanların tamamlanması veya yanlış verilen beyanın düzeltilmesi

---

[432] Danıştay 11. Daire,05/05/1999, E:1998/1562, K:1999/1750, Danıştay 7. Daire, 22/09/1992, E:1992/2312, K:1992/4507, Danıştay VDDK, 02/10/1992, E:1991/420, K:1992/322, Akt: Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 329.

[433] Danıştay 3.Daire, 07/03/1994, E:1992/2599, K:1994/1138,Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022); Danıştay 3.Daire, 05/06/1986, E:1986/375, K:1986/1522, Sinerji İçtihat Programı (ET: 08/01/2022).

[434] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 321; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 156.

[435] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 321; Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 191.

[436] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 322; Aksoy, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", s. 48.

şeklinde olabilir[437]. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak için ilgili kişi tarafından pişmanlık beyannamesi verilmemesine rağmen süresi içerisinde vergi aslı ve pişmanlık zammının ödenmesi hali bu kurumdan yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir[438]. Danıştay bir kararında, beyanname verme süresinden sonra 2. gün içinde kendiliğinden beyanname veren ve yalnızca vergi aslını ödeyen mükellefin, dilekçe ile başvuruda bulunmayışına ilişkin şekli eksikliğin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmasına engel teşkil etmeyeceği, hatta idarece pişmanlık zammının hesaplanarak istenilmesi gerektiği belirtilmiştir[439].

Pişmanlık beyannamesi, normal beyanlar gibi vergi dairesine doğrudan elden sunulabileceği gibi posta yoluyla da gönderilebilir. Beyanın postayla gönderilmesi durumunda postanın taahhütlü gönderilmesi halinde postaya veriliş tarihi, adi posta ile gönderilmesi durumunda ise vergi dairesi tarafından kayıt altına alındığı tarih esas alınacaktır[440].

Pişmanlık beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceği doktrin ve uygulamada tartışma konusu olmuştur[441]. Danıştay daireleri tarafından farklı şekillerde kararlar verilmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ve farklı daireler tarafından verilen çeşitli kararlarda, beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen sürelerde verilmesi koşuluna bağlı olduğu ve VUK m.378/2'deki *"Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar."* düzenleme de gerekçe gösterilerek ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkuka karşı dava açılamayacağı belirtilmiştir[442]. Karara dayanak anılan madde düzenlemesine ilişkin olarak Anayasa Mahkemesine yapılan

[437] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 323; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 156; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 254; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 354.

[438] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 323.

[439] Danıştay 4. Daire, 31/10/1997, E:1996/5596, K:1997/3900, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022).

[440] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 192; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 95; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 459.

[441] Ortaç ve Yılmaz Furtuna, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtla…", s. 439.

[442] Danıştay VDDK, 25/02/2015, E:2014/1164,K:2015/20, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022); Danıştay VDDK, 21/12/2011, E:2010/682, K:2011/738, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022); Danıştay VDDK, 21/12/2011, E: 2010/667,K:2011/745, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022); Danıştay 7. Daire, 27/11/2002, E:2002/248,K:2002/3792, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022); Danıştay 3. Daire, 17/04/2002, E:2000/2581,K:2002/1653, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022).

başvuruda mahkeme de *"herhangi bir düzenlemenin mahkemeler arasında içtihat uyuşmazlıklarına neden olması yargılama hukukunun doğası gereği her zaman mümkün olup bu durumun anayasal bir sorun oluşturması söz konusu değildir. Kaldı ki hukuk sistemi içerisinde mahkemeler arasındaki içtihat uyuşmazlıklarını çözecek hukuki yollara yer verilmiştir."*gerekçesiyle başvurunun reddine karar vermiştir[443]. Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda ise pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanmak için verilen beyannamenin ihtirazi kayıtla verilebileceği ve beyanname üzerinden yapılan tahakkuka karşı dava açılabileceği belirtilmiştir[444].

Doktrinde CANDAN [445] ve ŞENYÜZ [446] pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak için verilen beyannamenin ihtirazi kayıtla verilemeyeceği ve beyanname üzerinden yapılan tahakkuka karşı dava açılamayacağı görüşündedirler. Doktrinde YILDIRIM[447] ise aksi görüştedir. Kanaatimizce, hak arama hürriyeti ve idari işlem ve eylemlere karşı dava yolunun açık olması gerektiğine ilişkin anayasal ilkeler doğrultusunda, pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılarak verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulabilmesi ve beyanname üzerinden yapılan tahakkuka karşı dava açılabilmesi gerekmektedir. Doktrinde ve uygulamada farklı görüşlerin bulunduğu konular bulunduğu gibi mükelleflerin de tereddüt yaşadığı konular bulunabilmektedir. Böylesi bir durumda pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanarak beyanname veren mükellefin, tahakkuku dava konusu edebilmesi gerekir. Pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanabilmenin şartlarından biri de 15 (onbeş) günlük süre içerisinde hem vergi aslının hem de pişmanlık zammının ödenmesidir. Mükellef tarafından tahakkukun dava konusu edilmesi halinde idarenin yaşayacağı bir mali kayıp da bulunmayacaktır. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılarak verilen beyannamenin ihtirazi kayıtla verilemeyeceği yönünde açık bir kanuni düzenleme de bulunmamaktadır. VUK m.378/2 bu noktada gerekçe olarak gösterilmekteyse de, madde düzenlemesinde *"Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına*

---

[443] Anayasa Mahkemesi, 14/06/2017, E:2017/24, K:2017/112,Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 322.
[444] Danıştay 9. Daire, 04/10/2018, E:2014/14175,K:2018/5947, Sinerji İçtihat Programı (ET:09/01/2022); Danıştay 9. Daire, 17/11/2008, E: 2007/2863,K: 2008/5329, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022).
[445] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 499, 500.
[446] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 322.
[447] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 229, 230.

ait hükümleri mahfuzdur." denilmektedir. Madde düzenlemesinde ihtirazikayıda ilişkin bir düzenleme bulunmadığı gibi doğrudan madde düzenlemesinin esas alınması durumunda vergi hataları hariç, hiçbir beyannamenin dava konusu edilememesi gerekir. Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılarak verilen beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilemeyeceği yönündeki tutum mükelleflerin, pişmanlık ve ıslah kurumundan kaçınması sonucunu doğuracaktır.

Vergi idaresine, pişmanlık beyannamesinde zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması veya matraha ilişkin bilgilerin olmaması ya da pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun mevcut olması hallerinde pişmanlık talebinin kabul edilemeyeceği görüşünün hakim olduğu belirtilebilir [448] . Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda ise pişmanlık beyannamesinde zarar beyan edilmesinin[449], beyannamenin boş verilmesinin[450] veya kanuni indirimler sonrasında matrah veya matrah farkının kalmamasının, pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir[451].

2.3.2.3. Vergilerin Pişmanlık Zammı ile Ödenmesi

Mükellef tarafından haber verilen ödeme süresi geçmiş vergilerin, haber vermeden itibaren beyanname verme süresi olan 15 (onbeş) gün içerisinde vergi aslının ve pişmanlık zammının ödenmesi gerekir. Henüz vadesi gelmemiş vergilerin

---

[448] Bozdanoğlu, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık…", s. 151; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 460.

[449] *"Pişmanlık dilekçesi ekinde zararlı beyanname veren mükellefler hakkında resen takdir sebepleri mevcut olmadıkça beyannamenin zamanında verilmediği veya zarar beyan edildiği iddialarıyla takdire gidilmesinde kanuni yerindelik bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatın terkini gerekir."* (Danıştay 3.Daire, 02/10/1986, E:1986/1047,K:1986/1838, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022)).

[450] *"Ayrıca zamanında beyanname verdiği halde zarar beyan eden veya vergiye tabi matrah bulunmadığı yolunda beyanda bulunan yükümlüler hakkında sırf bu nedenle re'sen takdir hükümleri uygulanmadığı halde, bu durumda olmakla birlikte zamanından sonra verilmiş olmasına rağmen pişmanlık hükümleri uyarınca kanun koyucu tarafından zamanında verilmiş sayılan matrahsız beyannameler dolayısıyla re'sen takdire gitmek, kanun koyucunun sonradan pişmanlıkla verilen beyannamelerin zamanında verilmiş sayılması yolundaki amacına da ters düşer."*(Danıştay 7. Daire, 22/09/1992, E:1992,2312,K:1992/4507, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022)).

[451] Danıştay 7.Daire, 17/04/1986, E:1984/1245, K:1986/1295, Danıştay 4.Daire, 07/11/1974, E:1974/854,K:1974/3810, Akt: Bozdanoğlu, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık…", s. 151,152.

ödenmesi gerekmediği gibi pişmanlık zammı da hesaplanmayacaktır[452]. Taksitle ödenen vergilerde ise pişmanlık zammı her bir taksit tutarı için ayrı ayrı hesaplanacaktır[453]. Pişmanlık zammının, mahsup yoluyla ödenmesinde bir engel bulunmamaktadır[454]. Pişmanlık zammının tespitinde gecikme zammı esas alınmaktadır[455]. Pişmanlık zammı, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için hesaplanacaktır. Tam ay oluşturmayan artan günler de tam ay şeklinde hesaplanacak ve pişmanlık zammı uygulanacaktır[456]. Ay kavramı ise 30 (otuz) günlük süre olarak kabul edilmektedir[457].

2.3.3. Sonuçları

Pişmanlık ve ıslah kurumuna başvuru ile birlikte koşulların yerine getirilmesi halinde mükellefe vergi ziyaı cezası uygulanamayacaktır. Pişmanlık ile verilen beyanname süresinde verilmiş beyanname sayılmayacağından mükellef sadece 1 kat olarak 1. derece usulsüzlük cezası ile karşılaşacaktır[458].

Başvuru ile birlikte koşulların yerine getirilmemesi halinde, mükellef pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanamayacaktır. Bunun yanı sıra vergi dairesi tarafından haberdar olunan vergi ödevine aykırılığa ilişkin olarak re'sen takdir yöntemiyle vergi ziayı kabahatine ilişkin olarak cezalı tarhiyat yoluna gidilecek ve mükellef vergiyi cezasını ve gecikme faiziyle ödemek durumunda kalacaktır[459].

---

[452] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 324; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 147.

[453] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 324; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 147.

[454] *"Bu durumda, dava konusu uyuşmazlıkta davacı şirket adına tahakkuk ettirilen pişmanlık zammının mahsup yoluyla alınmasında hukuka aykırılık bulunmamakla birlikte, söz konusu pişmanlık zammı mahsup yoluyla ödendiğinden bu tutarın beyannamenin verildiği tarih dikkate alınarak hesaplanması gerekirken 15 günlük ödeme süresinin son günü dikkate alınarak hesaplanmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Ancak, bu hususun Mahkemece yeniden verilecek kararda değerlendirileceği ve pişmanlık zammının miktarı hakkında yeniden bir karar verileceği de tabiidir."*(Danıştay 4.Daire, 23/10/2017, E:2013/5168, K:2017/7036, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022)).

[455] 19 Ekim 2010 tarih ve 27734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 355.

[456] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 200; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 147; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 460.

[457] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 198.

[458] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 504; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 355.

[459] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 328; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 355.

Pişmanlık ve ıslah kurumunda öngörülen 15 (onbeş) günlük süre yönünden de mükelleflerin dikkatli davranması gerekmektedir. Sürenin başlangıcı ve son günün tatil gününe denk gelmesi halinde sürenin uzayıp uzamayacağı konuları tartışmalıdır. Danıştay'ın, 15 (onbeş) günlük ödeme süresinin beyannamenin verildiği tarihten başlayacağı yönünde kararları[460] bulunduğu gibi tahakkuk fişinin tebliğ edildiği tarihten veya düzenlendiği tarihten başlayacağı yönünde kararları[461] da bulunmaktadır. Doktrinde hakim görüş, 15 (onbeş) günlük ödeme süresinin beyannamenin verildiği tarihten başlayacağı yönündedir[462]. Kanaatimizce de, VUK m.371/1-5'teki *"(...)haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi."* düzenleme ile sürenin başlangıcı net bir şekilde belirtilmiştir.

Danıştay'ın, ödeme süresinin son gününün tatil gününe denk gelmesi halinde ödeme süresinin uzayacağı yönünde kararı[463] bulunduğu gibi ödeme süresinin uzamayacağı yönünde de kararları[464] bulunmaktadır. Doktrinde, ŞENYÜZ[465] ve YILDIRIM[466] sürenin uzaması gerektiği, BATI[467] ise sürenin uzamaması gerektiği yönünde görüş belirtmektedir. Sürenin uzamayacağı yönündeki görüş gerekçe olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı (yayımlandığı tarihte Maliye ve Gümrük Bakanlığı) tarafından 26 Aralık 1991 tarih ve 21093 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 378 sıra numaralı Tahsilat Genel Tebliğini göstermektedir[468]. Tebliğ'de, gecikme zammı uygulamasında oluşan bazı tereddütlerin giderilmesi amacıyla açıklama yapıldığı

---

[460] Danıştay 9. Daire, 20/01/1993, E:1991/2694, K:1993/127, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022); Danıştay 9. Daire, 12/02/1993, E:1992/3022, K:1993/509, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022).

[461] Danıştay 9. Daire, 15/10/1998, E:1997/4833, K:1998/3659, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022); Danıştay 4. Daire, 31/10/1997, E:1996/5596, K:1997/3900, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022);Danıştay 4. Daire, 22/11/1978, E:1978/820, K:1978/3519, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022).

[462] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 502; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 156; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 121; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 227; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s.274; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 323; Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 193; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 146; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 459.

[463] Danıştay 4. Diaresi, 11/06/1974, E:1973/5037, K:1974/2459, Akt: Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 238.

[464] Danıştay 11. Daire, 14/05/1997, E:1996/3591, K:1997/1633, Akt: Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 329; Danıştay 11. Diaresi, 14/05/1998, E:1997/1051, K:1998/1756, Akt: Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 238.

[465] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 329.

[466] Yıldırım, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** s. 236-238.

[467] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 461.

[468] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 461.

belirtilmiştir. Gerekçe gösterilen Tebliğ m.B/2'de, gecikme zammının ödeme süresinin son gününün tatile rastlaması halinde ve ödemenin tatil gününü takip eden iş gününde gerçekleştirilmesi halinde gecikme zammı hesabının etkilenmeyeceği, uzayan günlerinde gecikme zammı hesabına dahil edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Tebliğ'de, pişmanlık ve ıslah kurumuna ilişkin bir düzenleme olmadığı gibi yalnızca gecikme zammının hesabına ilişkin açıklama bulunmaktadır.

VUK m.18/4'te, resmi tatil günlerinin süreye dahil olduğu fakat son günün resmi tatile denk gelmesi halinde sürenin tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatine kadar uzayacağı düzenlenmiştir. Pişmanlık ve ıslah kurumuna ilişkin ise sürenin hesaplanmasına yönelik VUK'ta açıkça bir düzenleme bulunmadığı gibi VUK m.18'in uygulanmayacağı yönünde de bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanaatimizce, sürenin uzamayacağının kabulü, kanunilik ilkesinin ihlali olacağı gibi mükellef aleyhine yorum olacaktır.

2.4. ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesi neticesinde bir hak kazanma veya bir yükümlülüğün kalkması durumudur[469]. Bir hak kazanma durumunda kazandırıcı zamanaşımı, bir borç yükümlülüğünün kalkması durumunda ise kaybettirici ya da düşürücü zamanaşımı hali söz konusudur[470]. Başka bir deyişle, vakıanın hakkı yarattığı söylenebilir[471].

Zamanaşımı, vergi hukukunda sürenin geçmesi neticesinde vergi alacağının kalkması durumunu ifade etmektedir[472]. Zamanaşımı vergilerde olduğu gibi vergi

[469] Mustafa Alpaslan ve Eda Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** Seçkin Yayınları, Ankara 2016, s. 21; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 217, 218; Mehmet Arslan ve Mine Biniş, "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi,** C.11, Yıl 2015, Sayı 24, s. 23; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 110; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 64.

[470] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 110; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 218; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 177; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 361.

[471] Henri Decugis, "Zamanaşımı", Ferzan Arif Aras (Çev.), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.3, Yıl 1946, Sayı 2, s. 668.

[472] Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 19; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 417; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 137; Gülşen Gedik, "Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmaz: Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi,** C.16, Yıl 2010, Sayı 1-2, s. 322; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 132; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 64.

cezaları için de geçerli bir kurumdur. Tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı bulunmaktadır.

2.4.1. Tarh Zamanaşımı

VUK'ta farklı ceza kesme zamanaşımı süreleri öngörülmüştür. Ceza kesmede zamanaşımı, VUK m.374'te düzenlenmiştir. Düzenleme kapsamında vergi ziyaı kabahati ve VUK m.353ve mükerrer m.355 uyarınca kesilecek özel usulsüzlük kabahatleri cezalarında zamanaşımı süresi 5 (beş) yıl olarak öngörülmüştür. Genel usulsüzlük kabahatinde ise zamanaşımı süresi 2 (iki) yıl olarak öngörülmüştür.

Vergi ziyaı kabahati ile genel usulsüzlük kabahatinin birleşmesi halinde ise daha hafif kabahatin, daha ağır kabahatin içinde erimesi ve zamanaşımına ilişkin daha ağır kabahat için öngörülen zamanaşımı sürelerinin uygulanması benimsenmiştir[473]. Vergi ziyaı kabahati ile genel usulsüzlük kabahatinin birleşmesi durumunda, vergi ziyaı kabahati için öngörülen 5 (beş) yıllık zamanaşımı süresi uygulanacaktır.

Zamanaşımı sürelerinin hesaplanması bakımından ise diğer kanunlardan farklı bir yol izlenmiştir. Ceza hukukunda dava zamanaşımının hesabında suçun işlendiği tarih esas alınırken, vergi kabahatlerinde ise vergi alacağının doğduğu veya usulsüzlük eyleminin gerçekleştirildiği takvim yılını takip eden yılın 1. gününden sürenin başlaması esas alınmıştır[474].

Zamanaşımı süresi içerisinde vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi durumunda zamanaşımı süresi kesilmektedir. Zamanaşımı süresinin kesilmesinden söz edebilmek için süresi içerisinde ve usulüne uygun olarak gerçekleştirilmiş bir tebliğ işlemi olması gerekmektedir[475]. Zamanaşımı süresinin kesilmesi, o ana kadar

---

[473] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 279; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 139; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 222; Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 79, 80; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 179.

[474] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 280; Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 81, 82; Gedik, "Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması...", s. 323; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 425; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 256;

[475] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 512; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 418; Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 85; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 144.

işleyen sürenin ortadan kalkması ve sürenin yeniden işlemeye başlaması demektir[476]. Vergi cezalarında zamanaşımı süresinin kesilmesiyle sürenin yeniden işlemeye başlaması mümkün değildir, zira ceza ihbarnamesinin tebliği ile mevcut aşama tamamlanarak bir sonraki yani tahakkuk ve kesinleşme aşamasına geçilmektedir[477].

Zamanaşımının kesilmesinin yanı sıra durduran haller de bulunmaktadır. Mücbir sebep hali durumunda zamanaşımı süresinin durup durmayacağı yönünde farklı görüşler bulunmaktadır. Doktrinde ŞENYÜZ [478], mücbir sebep halinin zamanaşımı süresini durduracağı yönünde görüş belirtmektedir. ERDEM [479] ise mücbir sebep halinin zamanaşımı süresini durdurmayacağı yönünde görüş belirtmektedir. Danıştay bir kararında mücbir sebep halinin zamanaşımı süresini durdurmayacağını [480] belirtmiş ise de başka bir kararında durduracağını [481] belirtmiştir. Kanaatimizce, VUK'ta mücbir sebep halinin zamanaşımı süresini durduracağına ilişkin açık bir düzenleme olmaması, kanunilik ve kıyas yasağı [482] ilkeleri gereğince, mücbir sebep halinin ceza kesme zamanaşımı süresini durdurmayacağının kabulü gerekir.

---

[476] Gedik, "Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması...", s. 323; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 142; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s.218; Arslan ve Biniş, "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama...", s. 30; Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 63; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 134, 135.

[477] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s.280, 281; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 418; Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 62.

[478] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 398.

[479] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 363.

[480] Danıştay 3. Daire, 16/09/1987, E:1987/670, K:1987/1843, Akt: Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 85.

[481] *"Bu durumda, mücbir sebebin varlığı halinde Kanun'un 111. maddesi gereği beyan üzerine tahakkuk eden vergilerin vadelerinin uzayacağı gibi tarh zamanaşımı süresinin, mücbir sebep nedeniyle durması ve duran süre kadar uzaması, ihbarname kuralına göre tebliğ edilen vergilere ilişkin vadelerin de mücbir sebep nedeniyle uzayacağının kabulünü gerektirmektedir. İhbarname kuralına bağlı olarak tebliğ edilen diğer bir alacak vergi cezalarının vadelerinin uzayacağı Kanun'da lafzi olarak açıkça kurala bağlanmamış ise de Kanun'un mücbir sebep halleri için öngörülen özellikli durumların (tarh zamanaşımı süresinin durması, vadenin uzaması gibi) Kanun'un 13, 15 ve 111. maddelerinin konuluşundaki maksat ile bu maddelerin, 368. maddesi arasındaki bağlantı dikkate alındığında, özellikli durumların vergi cezaları için de geçerli olduğu açıktır."*(Danıştay VDDK, 13/10/2021, E:2020/123, K:2021/1255, Sinerji İçtihat Programı(ET: 09/01/2022)).

[482] *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Ceza kesmede zamanaşımı" başlıklı 374 üncü maddesinde yer alan "yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez" deyimi ile kanunda öngörülen sürelerin geçmesi halinde, idarenin cezalandırma hak ve yetkisinin düşeceği belirtilmiş olmaktadır. Maddede zamanaşımının durmasını gerektirecek herhangi bir neden gösterilmiş değildir. 374 üncü madde hükmü bir ceza kuralı niteliğinde olduğundan ve bir başka konuda sevkedilen kanun hükmü yorum ve kıyas yoluyla bu ceza kuralına uygulanamayacağından, 114 üncü maddede vergide zamanaşımını durduran bir sebep olarak gösterilen, "vergi Dairence matrah takdiri için*

Mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesi durumunun da zamanaşımının kesileceği yönünde kıyasla bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu vermiş olduğu bir kararında, vergi ceza sistemi açısından kıyas yasağının geçerli olduğunu ve takdir komisyonuna sevk edilmenin ceza kesme zamanaşımını durduracağına ilişkin açık bir hükmün bulunmadığını bu nedenle uygulamanın hukuka aykırılık içerdiğini belirtmiştir[483]. Bu aykırılığın giderilmesi için gerçekleştirilen kanuni düzenleme ile VUK m.374'te düzenlenen zamanaşımı kuralına parantez içerisinde *"114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı içinde geçerlidir."* hükmü eklenmiştir[484].

VUK m.374'te atıf yapılan VUK m.114/2'de *"Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder."* düzenlemesi bulunmaktaydı. Madde düzenlemesinde duracak zamanaşımı süresine ilişkin azami bir süre öngörülmemişti. Diyarbakır Vergi Mahkemesi tarafından, mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesi halinde zamanaşımı süresinin durduğunu fakat duran süreye ilişkin azami bir süre öngörülmemiş olmasının Anayasa'ya aykırılık taşıdığı iddiasıyla VUK m.114/2'nin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur[485]. Anayasa Mahkemesi tarafından *"Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir."* gerekçesiyle VUK m.114/2'nin, AY m.2'ye aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle iptal etmiştir[486].

---

takdir komisyonuna başvurulması" halinde ceza zamanaşımının da duracağının kabulü mümkün değildir." (Danıştay İBK, 12/06/1980, E:1977/1, K:1980/2,Sinerji İçtihat Programı(ET: 09/01/2022)).

[483] Danıştay İBK, 12/06/1980, E:1977/1, K:1980/2, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022).

[484] Erdem, **Vergisel Kabahatler**, s. 364.

[485] Gedik, "Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması...", s. 318.

[486] Anayasa Mahkemesi,15/10/2009, E:2006/124, K:2009/146, Akt: Gedik, "Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması…", s. 320.

6009 sayılı Kanun ile VUK m.114/2 değiştirilmiştir. Gerçekleştirilen bu değişiklik neticesinde, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durdurması yeniden düzenlenmiş ve komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden devam edeceği ve işlemeyen zamanaşımı süresinin hiçbir şekilde 1 (bir) yıldan fazla olamayacağı belirtilmiştir[487].

Vergi idareleri tarafından takdir komisyonuna sevk edilme durumunun zamanaşımını durdurucu etkisi farklı şekillerde kullanılmaktadır. Örneğin, zamanaşımı süresinin dolmasına 2 (iki)-3 (üç) gün gibi bir süre kalmışken mükellef takdir komisyonuna sevk edilmektedir. Sadece zamanaşımını durdurmak için gerçekleştirilen bu işlemler vergi ceza hukukuna hakim *"belirlilik"*, *"yasallık"* ve *"öngörülebilirlik"* gibi ilkelere aykırılık teşkil etmektedir[488]. Kaldı ki, VUK'ta takdir komisyonuna sevk edilmeyle zamanaşımı süresinin yanı sıra defter ve belge muhafaza ve ibraz etme yükümlülüğüne ilişkin sürenin de uzadığına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Mükellef tarafından defter ve belge sunulamayacağı gibi sunulmaması durumunda da yaptırım uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

Takdir komisyonuna sevk edilmenin zamanaşımı süresini durdurucu etkisi, zamanaşımı süresinin dolmasına birkaç gün kala hakkında inceleme başlatılmış mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. İnceleme raporunun yazılması ve mükellefe tebliğ edilmesi sürelerinin alacağı zaman ve bu süreçte zamanaşımı süresinin dolacak olması sebebiyle bu şekilde kötüye

---

[487] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 365; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 419.

[488] *"Zamanaşımı süresinin takdir komisyonuna başvurulması üzerine durması için olayda, gerçek bir re'sen takdir nedeninin saptanmış olması, diğer bir deyişle salt zamanaşımını durdurmak amacıyla olayın gerçekte var olmayan bir re'sen takdir nedenine dayandırılmamış olması şarttır. Vergi incelemesi, re'sen takdir yetkisi bulunan inceleme elemanı tarafından yürütülen bir mükellefin; sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla, gerçek bir re'sen takdir nedeni saptanmaksızın, şeklen, takdire sevk sebeplerinden biri dayanak gösterilerek matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesi, bu süre zarfında vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporu düzenlenmesi; takdir komisyonunun haiz olduğu yetki uyarınca, inceleme elemanından bağımsız yürütmesi gereken inceleme ve araştırmalar sonucu elde edeceği verileri değerlendirmek yerine, sözü edilen raporlarda belirtilen miktarın aynısını matrah olarak takdir etmesi, 213 sayılı Kanun'un zamanaşımı ile incelemeye ilişkin düzenlemelerinin öngörülen amacına aykırı düştüğü gibi takdir komisyonuna başvuru yolunun zamanaşımı hükmünü aşmak amacıyla bir yöntem olarak kullanılması, Anayasa Mahkemesi kararında da işaret edildiği üzere "yasallık" ve "hukuki güvenlik" ilkeleriyle de bağdaşmamaktadır."*(Danıştay 3. Daire, 24/05/2021, E:2018/5377, K:2021/2537,Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022)); Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 308.

kullanılmaktadır[489]. Danıştay verdiği kararlarda, bu durumun salt zamanaşımı süresini kesmek için gerçekleştirildiğini ve bu uygulamanın kanuna uygun olmadığını belirtmiştir[490]. Danıştay'ın aksi yönde de kararları bulunmaktadır[491].

Ceza kesme zamanaşımı, defi olarak ileri sürülmesine gerek olmaksızın re'sen dikkate alınması gereken bir kurumdur. Yargılama sürecinde taraflarca sürülmese dahi nazara alınması gerektiği gibi zamanaşımına uğramış bir borç kesinleşse dahi sonradan ortaya çıkması halinde hata hükümleri kapsamında düzeltilmesi gerekmektedir[492]. Zamanaşımı süresinin dolmuş olmasına rağmen mükellefin rızası ile yapacağı ödemeler kabul edilmektedir[493].

2.4.2. Tahsil Zamanaşımı

Vergi cezalarına ilişkin tahsil zamanaşımı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. AATUHK m.102'de tahsil zamanaşımı süresinin 5 (beş) yıl olduğu belirtilmiştir. Madde düzenlemesinde kabahatler yönünden herhangi bir ayrım yapılmaksızın 5 (beş) yıllık süre öngörülmüştür. Tahsil zamanaşımı süresinin başlangıcında ise vadenin bulunduğu takvim yılını takip eden yılın 1. günü esas alınmaktadır. Tahsil zamanaşımı süresinin dolmuş olması mükellefin rızaen ödeme yapmasına engel teşkil etmemektedir[494].

---

[489] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 510.

[490] Danıştay 4. Daire, 11/12/2014, E:2013/5937, K:2014/8495, Danıştay 9. Daire, 03/12/2012, E:2012/5412, K:2012/7801, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 509, 510; Danıştay 3. Daire, 24/05/2021, E:2018/5377, K:2021/2537, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022).

[491] *"Israr kararında, davacının takdir komisyonuna sevk edildiği tarih itibarıyla ortada re'sen tarh sebebinin bulunmadığı, bu şekilde yapılan ve zamanaşımını durdurmak amacını taşıyan takdire sevk işleminin işlemeye devam eden zamanaşımı süresini durdurmayacağı kabul edilmiş ve tarhiyatın hukuka uygunluğu bu yönüyle değerlendirilmiştir. Kanun'da takdir komisyonuna başvurulmasına bağlanan ve belirlilik ve öngörülebilirlik arz eden hukuki sonuç zamanaşımının durması olduğundan, takdir komisyonuna sevkle tarh zamanaşımının durduğunun kabulü gerekmektedir. Öte yandan, dava konusu edilebilir nitelikteki tarh işleminin dayanağı olan takdir komisyonu kararının alındığı tarih itibarıyla re'sen tarh nedeninin bulunmasının gerekli ve yeterli olduğu açıktır."* (Danıştay VDDK, 10/03/2021, E:2020/1398, K:2021/253, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022)); Danıştay VDDK, 10/03/2021, E:2019/470, K:2021/251, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022);Danıştay 4. Daire, 09/09/2020, 2016/18351, 2020/2839, Sinerji İçtihat Programı (ET: 09/01/2022).

[492] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 363; Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 85, 86.

[493] Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 86; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 141.

[494] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 426; Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 113; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 220; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 150;

İdare tarafından zamanaşımına uğramış vergi alacağının talep edilmesi ve mükellefin alacağın zamanaşımına uğradığını bilmemesi durumunda yapılan ödemenin rızaen olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir[495]. Rızaen ödemeden söz edebilmek için mükellefin, vergi alacağının zamanaşımına uğradığını bilmesi ve buna rağmen ödemek istemesidir[496].

AATUHK m.103'te, tahsil zamanaşımını kesen haller ayrıntılı olarak düzenlenmiştir[497]. Zamanaşımının kesilmesi halinde zamanaşımı süresi kesilmenin meydana geldiği takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak yeniden işlemeye başlamaktadır [498] . AATUHK m.104'te ise zamanaşımını durduran haller düzenlenmiştir. Borçlunun yabancı ülkede bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasının mümkün olmaması hallerinde zamanaşımı süresi işlememektedir. Zamanaşımının durması halinde,

---

Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 67; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 199.

[495] Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 150; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 67.

[496] Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 113.

[497] *"Aşağıdaki hallerde tahsil zamanaşımı kesilir:*
1. Ödeme,
2. Haciz tatbikı,
3. Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
4. Ödeme emri tebliği,
5. Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
6. Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbikı veya bunlar tarafından yapılması,
7. İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
8. Amme alacağının teminata bağlanması,
9. Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,
10. İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.
11. Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.
Kesilmenin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyle kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rasladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rasladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür."(AATUHK m.103).

[498] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 426, 427; Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 97; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 221; Arslan ve Biniş, "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama...", s. 31; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 66; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 114.

durma sebeplerinin kalktığı günden itibaren zamanaşımı süresi kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir[499].

Tahsil zamanaşımına ilişkin olarak zamanaşımını kesen ödeme kurumuna ilişkin uygulamada sorunlar bulunmaktadır. Vergi dairesi memurları tarafından tahsil zamanaşımını kesmek maksadıyla, mükellefin herhangi bir mahsup talebi olmadığı halde mahsup işlemi gerçekleştirilerek veya cüzi miktarda ödeme işlemi yapılarak tahsil zamanaşımı kesilmektedir. Danıştay verdiği bir kararında, ilgili tarafından mahsup isteminde bulunulmamış olmasına rağmen salt zamanaşımını kesmek maksadıyla re'sen gerçekleştirilen mahsup işleminin zamanaşımını kesmeyeceğini belirtmiştir[500]. Yine Danıştay tarafından verilen başka bir kararda, mükellefin kendi aleyhine sonuç doğuracak şekilde mükellef tarafından cüzi miktarda ödeme yapıldığı kabulünün ticari icaplara uygun düşmediği, bu nedenle de tahsil zamanaşımının kesilmesinden bahsetmenin mümkün olmadığı belirtilmiştir [501] . Vergi dairesi memurları tarafından mükellefin talebi olmaksızın yapılan mahsup işlemleri veya ödeme işlemleri ilgili memur yönünden adli ve idari suç teşkil etmektedir[502].

2.5. CEZADAN VAZGEÇME

Cezadan vazgeçme, cezayı kesmekten vazgeçme ve cezayı tahsilden vazgeçme şeklinde gerçekleşmektedir. Kanuni düzenlemeler ile belirli bir miktarın altında kalması halinde cezanın kesilmemesi veya tahsili yoluna gidilmemesi halleri düzenlenmiştir. Belirli bir miktarın altında kalan vergi cezalarının tahakkuku veya tahsili süresince vergi idaresi tarafından yapılacak masrafların vergi cezasından fazla olacağı nazara alınarak bu durum engellenmeye çalışılmıştır.

---

[499] Gedik, "Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması...", s. 322; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 426; Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 95, 96; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 222; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 114; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 135.

[500] Danıştay 7. Daire, 06/12/2005, E:2003/924, K:2005/3145, Akt: Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 99.

[501] "…ayrıca yapılan bu cüz'i ödemelerin zaman aşımını kestiği kabul edilse dahi hacze esas alınan vergi borcunu içerip içermediği de belli olmadığından yine zaman aşımının kesildiğinden söz edilemez." (Danıştay 4.Daire,12002/2013. E:2012/1851, K:2013/632), Akt: Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 141; Danıştay 3. Daire, 25/09/2012, E:2010/434, K:2012/3047, Akt: Arslan ve Biniş, "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama...", s. 38.

[502] Alpaslan ve Kaya, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** s. 99; Arslan ve Biniş, "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama...", s. 39: Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 427.

2.5.1. Cezayı Kesmekten Vazgeçme

VUK mükerrer m.115'te tahakkuktan vazgeçme düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 58 TL'yi (2022)[503] aşmaması ve tahakkuk için vergi idaresince yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespit edilmesi halinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tahakkukundan vazgeçilebileceği belirtilmiştir.

VUK m.343'te ise en az ceza haddi düzenlemesi yapılmıştır. Bu düzenlemede damga vergisi ve damga vergisi nedeniyle kesilecek vergi cezasının, vergi ve resme tabi her bir varaka, senet ve ilan için 25 TL'den (2022)[504] az olamayacağı, diğer vergilerde de her bir vergi için 50 TL'den (2022)[505] az olamayacağı belirtilmiştir. Bu miktarlardan az olması halinde ceza kesilmeyecektir.

VUK mükerrer m.115'te idarenin tek taraflı olarak cezadan vazgeçebilmesi, VUK m.343'te ise idarenin ceza kesemeyeceği hal düzenlenmiştir[506]. Cezadan vazgeçme, idarenin insiyatifinde olup idarenin tek taraflı irade beyanıyla gerçekleşmektedir ve karşılıklı anlaşmaya dayanan bir sulh yolu değildir[507].

2.5.2. Cezayı Tahsilden Vazgeçme

AATUHK m106'da cezanın tahsilinden vazgeçme düzenlenmiştir. Bu düzenleme neticesinde, vergi cezaları için yapılacak takip sonunda tahsili imkansız olduğu veya tahsili için yapılacak masrafların alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 10 TL'ye kadar (10 TL dahil) olan alacakların tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin tahsilinden vazgeçilerek terkin edilebilecektir.

Terkin işlemi, terkin yetkisine haiz olanlar tarafından gerçekleştirilecektir. Terkin yetkisine haiz olanlarca bu yetkinin tamamı veya bir kısmı mahalli

---

[503] 534 sıra numaralı VUK Genel Tebliği.
[504] 534 sıra numaralı VUK Genel Tebliği.
[505] 534 sıra numaralı VUK Genel Tebliği.
[506] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 283; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 99.
[507] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 310; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 155; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 197.

makamlara bırakılabilir. Cumhurbaşkanı'nın belirtilen miktarı 10 katına kadar arttırmaya yetkisi bulunmaktadır.

2.6. İZAHA DAVET

İzaha davet kurumu, VUK m.370'te düzenlenmiştir. İzaha davet kurumu, 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m.22 ile VUK m.370'in yeniden düzenlenmesi yoluyla eklenmiştir. Bu düzenlemenin izaha davet kurumuna ilişkin yapılan ilk düzenleme olduğu söylenebilir[508]. İzaha davet kurumu ile amaçlananan, kurumu düzenleyen kanun isminden de anlaşılacağı üzere yatırım ortamını iyileştirmek ve vergiye gönüllü uyumun arttırılmasını sağlamaktır[509].

Madde düzenlemesinde, izaha davet kurumunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmişti. Bakanlık tarafından bu yetki kullanılarak 25 Temmuz 2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de 482 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştı.

VUK m.370, 07/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun m.25 ile yeniden düzenlenmiştir. Gerçekleştirilen düzenleme kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından izaha davet kurumunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi kullanılarak 30/07/2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete'de 519 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmış ve 482 sıra numaralı VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

---

[508] Özgür Sarılı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması", **Gümrük Ticaret Dergisi,** C.7, Yıl 2020, Sayı 22, s. 74: Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 461; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 323; Doğan Bozdoğan ve Cuma Çataloluk, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler", **Uluslararası Yönetim Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi,** C.6, Yıl 2018, Sayı 1, s. 43; Hasan Hüseyin Bayraklı ve Mehmet Hatipoğlu, "İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.9, Yıl 2018, Sayı 2, s. 562.

[509] Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlak, "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi,** C.5, Yıl 2018, Sayı 1, s. 58; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 461; Bayraklı ve Hatipoğlu, "İzaha Davet...", s. 563; Bozdoğan ve Çataloluk, "Vergi Usul Kanununda...", s. 43.

482 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde izaha davet kurumunun amacı belirtilmiştir. Bu amaç, idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara ayırabilmesi, mükelleflere olayların gerçek mahiyetinin tespitinde etkin bir rol verilmesi ve vergiye gönüllü uyumun arttırılmasıdır[510].

İzaha davet kurumu ile vergi idaresinin, mükellefe izahat hakkı tanımasıyla mükellef haklarına saygı duyulduğu, vergiye gönüllü uyumu teşvik ettiği ve vergi idaresinin işleyişinde etkinlik ve zaman kazancı sağladığı sebebiyle faydalı bir kurum olduğu söylenebilir[511]. Bu olumlu yönlerinin yanı sıra, dürüst mükellefleri cezalandırdığı, vergi cezalarının caydırıcılığını azalttığı ve idareye geniş yetki verdiği gerekçeleriyle de eleştirilmektedir[512].

İzaha davet kurumunu, idarenin mükellefe yaptığı bir uzlaşma teklifi olarak nitelendirebilmek mümkündür fakat tam anlamıyla bir uzlaşma da değildir[513]. İzaha davet kurumunun, pişmanlık ve ıslah kurumuna benzeyen yönleri bulunsa da farklı bir kurumdur. Pişmanlık ve ıslah kurumunda aktif rol oynayan mükellefin kendisiyken, izaha davet kurumunda mükellef kadar idare de etkin bir rol oynamaktadır[514]. Pişmanlık ve ıslah neticesinde mükellefe ceza kesilmemekte, izaha davette ise ceza kesilmektedir. Her iki kurumda da vergi ziyaı kabahati kapsam dahilindedir fakat pişmanlık ve ıslah kurumunda yalnızca beyana dayalı vergilerden kaynaklı vergi ziyaı kapsam dahilindedir[515].

---

[510] *"(...)Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.(...)"*(482 sıra numaralı VUK Genel Tebliği m.1).

[511] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 461; Buyrukoğlu ve Toparlak, "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", s. 62, 63; Bozdoğan ve Çataloluk, "Vergi Usul Kanununda...", s. 43; Sarılı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması", s. 75.

[512] Buyrukoğlu ve Toparlak, "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", s. 64; Bozdoğan ve Çataloluk, "Vergi Usul Kanununda...", s. 50, 51.

[513] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 311; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 74; Sarılı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması", s. 84.

[514] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 311; Sarılı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması", s. 83.

[515] Sarılı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması", s. 83; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 311.

2.6.1. Kapsamı

İzaha davetin kapsamı ilk olarak 482 sıra numaralı VUK Genel Tebliği m.2'de ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bunlar: Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin; kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin; yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin; çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin; yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin; dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin; geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin; iştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin; KVK m.5/1-e'deki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin; örtülü sermaye yönünden mükelleflerin; ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin; ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının; gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların; gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin; gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesidir.

519 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde ise böyle detaylı bir düzenleme yapılmayarak genel ifadelerle kapsamın çerçevesi çizilmiştir. Genel Tebliğ'deki düzenlemede ilk olarak VUK vergi ziyaı başlıklı m.341/1,2'deki ifadelere yer verilmiştir. Düzenlemenin devamında, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı ilgili birimlerce verginin ziya uğradığına delalet edenemarelerin bulunduğuna ilişkin olarak yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak hakkında ön tespit yapılanların izaha davet edilebileceği belirtilmiştir. Kapsamın dar tutulduğu, yalnızca vergi ziyaı kabahati yönünden izaha davet kurumunun işletilebileceği,

usulsüzlük kabahatleri yönünden bu kurumun işletilmesinin mümkün olmadığı söylenilebilir[516].

İzaha davet kurumunun kapsamına ilişkin VUK'ta bu kurumu düzenleyen m.370/b'de de düzenleme bulunmaktadır. Mezkur düzenleme kapsamında, VUK m.359'da yer alan kaçakçılık fiilleri neticesinde verginin ziyaa uğratılması durumunda hakkında ön tespit yapılanlar bu kurumdan yararlanamayacaktır. Yalnızca kaçakçılık fiilleri arasında sayılan, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilinin işlenmiş olabileceğine ilişkin tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının bir takvim yılında 148.000 TL'yi (2022) aşmaması veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması halinde mükellef yönünden izaha davet kurumu işletilebilecektir. Bu tutar da her yıl değerleme oranında artırılarak uygulanmaktadır.

2.6.2. Koşulları

İzaha davet kurumunun işletilebilmesi için belirli şartların gerçekleşmiş olması gerekir. Aksi halde izaha davet kurumunun işletilebilmesi mümkün değildir.

2.6.2.1. Verginin Ziyaa Uğratıldığına Delalet Eden Emarelerin Bulunması

Emare, TDK'ya göre*"Belirti, iz, ipucu"*dur. Yine TDK'ya göre belirti, *"Bir olayın veya durumun anlaşılmasına yardım eden şey, alamet, nişan, nişane"*; iz, *"Bir şeyin geçtiği veya önce bulunduğu yerde bıraktığı belirti, nişan, alamet, emare"*; ipucu ise *"İnsanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz, emare"*dir[517].

Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere mükellefin vergisini ziyaa uğrattığı yönünde belirti, iz veya ipucuna rastlanılmış olması izaha davet için yeterli görülmektedir. Örneğin, mükellef tarafından zamanında beyanname verilmemiş olması vergisini ziyaa uğrattığı yönünde bir belirti taşımaktadır. Mutlak bir surette beyannamenin verilmemiş olması verginin ziyaa uğratıldığı neticesini

[516] Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 323, 324; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 463; Buyrukoğluve Toparlak, "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", s. 65; Sarılı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması", s. 84.
[517] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.sozluk.gov.tr (ET: 12.12.2021)

doğurmamaktadır[518]. Süresinde beyanname verilmiş olsa dahi verilen beyannamede vergi matrahına ilişkin bilginin bulunmaması veya mükellefin defter ve kayıtlarının usulsüz veya karışık olması hali de bir emaredir[519].

2.6.2.2. Emarelerin Ön Tespiti Yetkili Merciler Tarafından Yapılmış Olması

VUK m.370/c'de *"Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."* düzenlemesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Bu yetki kapsamında 519 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı şekilde elde edilen bilgi, bulgu veya veriler neticesinde verginin ziyaa uğratılmış olabileceği yönündeki tespit şeklinde açıklanmıştır. Yine aynı tebliğde, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda *"Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu"* kurulacağı ve bu komisyon tarafından ön tespitin yapılabileceği belirtilmiştir.

2.6.2.3. Ön Tespitin, Vergi İncelemesine Başlanılmadan veya Takdir Komisyonuna Sevk Edilmeden Önce Yapılmış Olması

İzaha davet kurumunun işletilebilmesi için verginin ziyaa uğratıldığına ilişkin ön tespit yapılmadan önce mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmamış olması veya mükellefin ilgili vergilendirme dönemine ilişkin olarak matrahının takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekir. Mükellef hakkında vergi incelemesi başlatılmış olması durumunda emaresi tespit edilen vergi ziyaı

[518] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 473.
[519] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 473.

tespit edilmiş olacak, takdir komisyonuna sevk edilmiş olması halinde ise takdir komisyonu tarafından matrah takdiri yapılacaktır[520].

Bu koşul ile amaçlanan mükellefin samimi ikrarının sağlanması ve vergi ziyaının vergi idaresince araştırma ve inceleme yapılmaksızın ortaya çıkarılmasının sağlanmasıdır[521]. Mükellef hakkında vergi incelemesi başlatılmış olması halinde araştırma ve denetim başlatılmış olacak, takdir komisyonuna sevk edilmiş olması halinde de matrah tespiti sonrası tarhiyat işleminin yapılmış olması kalacaktır[522]. Bu durumda artık izaha davet kurumu ile amaçlananın gerçekleştirilmesi mümkün değildir.

2.6.2.4. Ön Tespitten Önce İhbarda Bulunulmamış Olması

İzaha davet kurumunun işletilmesinde öngörülen şartlardan biri de mükellef hakkında ön tespit işlemi gerçekleştirilen,ziyaa uğratıldığı konusunda emareler bulunan vergi ile ilgili olarak bir ihbarın yapılmamış olmasıdır[523]. Böyle bir ihbarın varlığı halinde izaha davet kurumu işletilemeyecektir.

İzaha davet kurumunda, pişmanlık ve ıslah kurumu gibi mükellefin kendiliğinden harekete geçmesini gerektirir bir durum bulunmaması sebebiyle ihbarın bir engel olarak düzenlenmesi ve madde düzenlemesinde açıkça ihbarın şekli ve sonuçlarına ilişkin düzenlemenin yapılmamış olması eleştirilmektedir[524].

2.6.2.5. Ön Tespite Konu Vergi Ziyaının Vergi Usul Kanunum.359'da Düzenlenen Fiillerden Kaynaklı Olmaması

VUK m.359'da kaçakçılık suçu sayılacak eylemler düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçunu meydana getirecek eylemlerden biri sebebiyle vergi ziyaının ortaya çıkmış olması halinde izaha davet kurumundan yararlanılamayacaktır. Kanun

---

[520] Bayraklı ve Hatipoğlu, "İzaha Davet...", s. 565; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 463.

[521] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 481; Buyrukoğlu ve Toparlak, "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", s. 62; Bayraklı ve Hatipoğlu, "İzaha Davet...", s. 565.

[522] Bayraklı ve Hatipoğlu, "İzaha Davet...", s. 565.

[523] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 481; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s.251; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 107;Sarılı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması", s. 78; Bozdoğan ve Çataloluk, "Vergi Usul Kanununda...", s. 44.

[524] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 482.

koyucu tarafından amaçlanan, kaçakçılık eyleminin suç teşkil etmesi ve kasıt unsuru taşımasının yanı sıra neticelerinin ağırlığı sebebiyle eylemi gerçekleştirenlerin, izaha davet kurumunun sağladığı avantajlardan yararlanmasını engellemektir[525].

Bu düzenlemenin bir istisnası bulunmaktadır. Yalnızca kaçakçılık fiilleri arasında sayılan, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiilinin işlenmiş olabileceğine ilişkin tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tutarının bir takvim yılında 148.000 TL'yi (2022) aşmaması veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması halinde mükellef yönünden izaha davet kurumu işletilebilecektir. Bu tutar da her yıl değerleme oranında artırılarak uygulanmaktadır.

2.6.3. Sonuçları

İzaha davet yazısının tebliğ edildiği mükellefin izahta bulunmak veya izahta bulunmamak üzere seçebileceği iki yol bulunmaktadır. İzahta bulunmak isteyen mükellefin, izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 30 (otuz) günlük süre içerisinde izahta bulunması gerekir. Bu süre hak düşürücü süredir[526]. İzahat yazılı olması halinde, elden verilmesi durumunda verildiği tarih, taahhütlü postayla gönderilmesi halinde postaya verildiği tarih, adi postayla gönderilmesi halinde ise kurum kayıtlarına geçtiği tarih esas alınacaktır. İzah, sözlü olarak da yapılabilir, bu durumda ise komisyon tarafından düzenlenecek tutanağın tarihi esas alınacaktır.

Mükellef tarafından komisyona izahta bulunulmayabilir. Komisyon tarafından, izahta bulunulmaması halindeziyaa uğramış olabilecek vergi tutarının beyan edilmesi gerektiği yönünde karar tesis edilir. Komisyonun değerlendirme sonucunu içeren bu kararın tebliğinden itibaren 30 (otuz) gün içerisinde mükellef tarafından hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi neticesinde ödeme süresi geçmiş bulunan vergiler yönünden ödeminin geciktiği her ay ve kesri için AATUHK m.51'de düzenlenen nispette gecikme zammı oranında izah zammıyla ödenmesi

[525] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 483; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 324; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 107, 108; Bayraklı ve Hatipoğlu, "İzaha Davet...", s. 568.
[526] Bozdoğan ve Çataloluk, "Vergi Usul Kanununda...", s.49.

durumunda, vergi ziyaı cezası, ziya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir[527].

Mükellef tarafından izahta bulunulmadığı gibi değerlendirme sonucunu içeren karara da uyulmayabilir. Bu durumda genel hükümlere göre işlem yürütülerek, mükellef vergi incelemesine alınabilir veya takdir komisyonuna sevk edilebilir[528].

Mükellef tarafından izaha davet yazısına uyularak süresi içerisinde izahta bulunulabilir. Yetkili komisyon tarafından izah değerlendirilerek sonuca bağlanır. Değerlendirme süresi 45 (kırkbeş) günü geçemez. Değerlendirme neticesinde komisyon tarafından izah yeterli bulunabilir. Bu değerlendirme sonucu mükellefe tebliğ edilir ve mükellef söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk edilmez[529].

Mükellef tarafından yapılan izahat, yetkili komisyon tarafından yeterli bulunmayabilir. Yetkili komisyonca izahın yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektirir bir durumun bulunduğuna ilişkin değerlendirme yapılması halinde bu değerlendirme sonucu mükellefe bildirilir. Değerlendirme sonucunun mükellefe tebliğinden itibaren 30 (otuz) gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesiyle birlikte ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartıyla vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. İndirimli ceza uygulaması, vergi incelemesi yapılmasına ve gerektiği durumda tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmemektedir[530]. Mükellef tarafından verilen beyannamede belirtilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer

[527] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 465; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 324; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 107, 108.
[528] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 312; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 324; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 107.
[529] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 277; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s.74; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 323; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 107.
[530] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 313; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 107; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 465; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 323, 324.

verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda da vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirilecektir.

İzaha davet kurumu için gereken şartlardan birini taşımadığı anlaşılan mükellefin de vergi beyannamesi vermesine engel bir durum bulunmamaktadır. Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce beyanname verilmiş olması halinde VUK m.344/3 gereği %50 oranında vergi ziyaı cezası kesilecektir.

İzaha davet kurumu kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ve izah zammının ödenmesi için öngörülen 30 (otuz) günlük süreye uyulmaması halinde %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı üzerinden ikmal edilecek ve izah zammı gecikme faizine dönüştürülecektir.

İzaha davet kurumu neticesinde %20 oranında kesilen vergi ziyaı cezasına ilişkin olarak ihbarnamenin tebliği üzerine tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunulabilir. Yalnızca istisnai olarak uygulama alanı bulunan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerden kaynaklı olarak yürütülen izaha davet kurumu neticesinde tarhiyat sonrası uzlaşma mümkün değildir.

Tartışmalı konulardan biri de izaha davet kurumu içerisinde verilen beyannamelerin ihtirazi kayıt konulup konulamayacağıdır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı içtihadı nazara alındığında ve izaha davet kurumuna uygun düşmeyeceği gözetildiğinde, ihtirazi kayıtla beyanname verilemeyeceğini söyleyebilmek mümkündür[531]. Kanaatimizce, izaha davet kurumu içerisinde verilen beyannamelerin de ihtirazi kayıtla verilebilmesi gerekir[532].

[531] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 488; Bayraklı ve Hatipoğlu, "İzaha Davet...", s. 580, 581; Bozdoğan ve Çataloluk, "Vergi Usul Kanununda...", s. 54.

[532] Çalışmanın *"Pişmanlık ve Islah"* başlığının *"Beyanname Verme"* alt başlığında yapılan kanaatimize ilişkin açıklamalar, bu kısım için de geçerlidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ KABAHATLERİCEZALARINIKISMEN VEYA TAMAMEN SONA ERDİREN HALLER

3.1. VERGİ KABAHATLERİ CEZALARINI TAMAMEN SONA ERDİREN HALLER

VUK'ta, vergi kabahati cezasını gerektirir eylem gerçekleştirilmiş olmasına rağmen bazı hallerde kesilen ceza tamamen sona ermektedir. Bu haller; ölüm ve ödemedir.

3.1.1. Ölüm

Vergi ceza hukukuna hakim ilkelerden biri olan cezaların şahsiliği ilkesi, ölüm halinde karşımıza çıkmaktadır. VUK m.372'de, ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği düzenlenmiştir. Cezalandırmanın amacı, ıslah ve caydırıcılıktır. Ölen bir kişinin cezalandırılması ile ıslah ve caydırıcılık amaçlarının gerçekleştirilebilmesi mümkün değildir[533].

Ölümle birlikte vergi cezaları ve cezaların fer'isi niteliğindeki gecikme zamları düşer, mirasçılara geçmez[534]. Ölüm neticesinde vergi cezasının düşmesi için vergi cezasının kesinleşmesinin ölümden önce veya ölümden sonra gerçekleşmiş olması farklılık arz etmemektedir[535]. Vergi cezasının düşmesi için cezanın tahsilinden önce ölümün gerçekleşmiş olması gerekir[536]. Ölümle birlikte vergi cezasının düşmesi için aynı zamanda vergi cezasının, ölenin eylemi neticesinde ortaya çıkmış olması gerekir[537]. Mirasçı tarafından gerçekleştirilen vergi kabahati

---

[533] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 272; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 224; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255.

[534] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 273; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 34; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 304; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 224.

[535] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 215; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 157; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 111; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 356.

[536] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 273; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 157; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 224; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 451; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 111.

[537] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 273; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 224.

neticesinde doğan vergi cezalarının ölüm sebebiyle düşmesi mümkün değildir[538]. Ölüm halinde mirasçıların sorumlu olarak yerine getirme yükümlülükleri bulunduğu vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi neticesinde doğan vergi cezaları da düşmeyecektir[539]. Zira bu kabahati gerçekleştiren ölen kişi yani muris değil, henüz hayatta olan mirasçılardır[540]. Mirasçıların, mirası reddetmeleri durumunda ise mirasa ilişkin yerine getirmeleri gereken vergi yükümlülüğü bulunmayacaktır.

Gerçek kişi kanuni temsilcisinin, temsilden kaynaklı olarak hakkında kesilen vergi cezası kanuni temsilcinin ölümüyle düşer. Fakat temsil edilenin ölümü, kanuni temsilci hakkında kesilen vergi cezasını düşürmez[541]. Tüzel kişinin kanuni temsili durumunda ise vergi cezası ilk başta tüzel kişiliğe kesilir ve tüzel kişiden alınamazsa veya alınamayacağı anlaşılırsa kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilir [542]. Sorumluluğuna gidilen kanuni temsilcinin ölümü halinde temsilcinin sorumluluğunda olan vergi cezası düşecektir[543]. Fakat başka bir kanuni temsilcinin sorumluluğu sürecinde gerçekleştirilen eylemden kaynaklanan ceza, bir başka kanuni temsilcinin ölümü neticesinde ortadan kalkmayacaktır[544].

Şahıs şirketlerinde gerçek kişi ortağın ölümü neticesinde, ölen ortağın hissesine denk gelen ceza düşecek, diğer ortakların hisselleri nispetinde ceza varlığını sürdürecektir[545]. Danıştay da verdiği çeşitli kararlarında bu şekilde hüküm tesis etmiştir[546].

---

[538] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 215; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 224.

[539] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 255; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 504, 505.

[540] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 215.

[541] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 275.

[542] *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir."* (AATUHK mükerrer m.35/1).

[543] Danıştay 3. Daire, 11/02/2015, E:2013/5782, K:2015/580, Akt: Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 452.

[544] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 275.

[545] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 356.

[546] Danıştay 3. Daire, 15/11/1988, E:1988/153, K:1988/2656, Danıştay 4. Daire, 10/05/1984, E:1982/3893, K:1984/1998, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 505.

Medeni hukukumuzda, ölüm olmamakla birlikte ölümle benzer sonuçları doğuran *"ölüm karinesi"* ve *"gaiplik"* şeklinde iki kurum düzenlenmiştir[547]. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu m.31'de[548] düzenlenen ölüm karinesi, kişinin cesedi bulunamamış olsa dahi ölümüne kesin gözle bakılacak bir durum içerisinde kaybolması halidir. Kişi ölü olarak kabul edilir ve herhangi bir mahkeme kararına gerek olmaksızın, en büyük mülki amirin emriyle nüfus siciline ölüm kaydı düşülür[549]. Ölüme bağlanan bütün hukuki sonuçlar, hakkında ölüm karinesi kabul edilen kişi yönünden uygulanır[550]. Ölüm karinesi ile kişinin nüfus siciline ölüm kaydı düşülmesi halinde vergi cezaları düşecektir.

Gaiplik ise bir kişiden uzunca bir zamandan beri haber alınamaması veya ölüm tehlikesi içinde kaybolması halinde diğer koşulların da oluşması şartıyla mahkeme kararıyla hakkında gaiplik kararı verilmesi durumudur[551]. Mahkeme kararı neticesinde gaibin ölmüş olduğu adi bir karine olarak kabul edilir[552]. TMK'da, gaiplik kurumu detaylı olarak düzenlenmiştir ve bu düzenlemelerden de anlaşılan gaiplik, ölümle birlikte ortaya çıkan bütün hukuki sonuçları doğurmamaktadır. Vergi cezaları yönünden ise gaiplik kararı ile birlikte vergi cezalarının da düşeceğini söylemek mümkündür. Doktrinde ŞENYÜZ, kaldırılan vergi cezasının gaibin yeniden ortaya çıkması durumunda cezanın canlandırılması mümkün olmayacağından ceza kesme ve tahsilat zamanaşımının gaiplik kararı ile durması ve gaiplik kurumunda düzenlenen teminat süresi sonunda cezaların kaldırılması yönünde düzenleme yapılmasının uygun olacağını ifade etmektedir[553].

Tüzel kişiler canlı varlıklar olmadıkları için ölümleri mümkün değildir. Tüzel kişiliğin sona ermesi tasfiye ile gerçekleşmektedir. Tasfiye işlemi gerçekleştirildikten sonra artık tüzel kişiliğin varlığı söz konusu olmayacağından haklarında ceza

---

[547] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 273.
[548] *"Bir kimse, ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolursa, cesedi bulunamamış olsa bile gerçekten ölmüş sayılır."*(TMK m.31).
[549] Jale Akipek, Turgut Akıntürk ve Derya Ateş Karaman, **Türk Medeni Hukuku,** Cilt No.1, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s. 251.
[550] Akipek, Akıntürk ve Ateş Karaman, **Türk Medeni Hukuku,** s. 251.
[551] *"Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir."*(TMK m.32/1).
[552] Akipek, Akıntürk ve Ateş Karaman, **Türk Medeni Hukuku,** s. 259.
[553] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 274.

kesilmesi de mümkün değildir. AATUHK mükerrer m.35/3 gereğince tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlere ilişkin ceza, ilgili dönemin kanuni temsilcisi hakkında kesilecektir[554]. Tasfiye memurları tarafından, tasfiye sürecinden önce tahakkuk etmiş vergi borç ve cezaları ile tasfiye süreci içerisinde tahakkuk edecek vergi borç ve cezalarını ödenmeden, ortaklara kar payı dağıtımı veya alacaklılara ödeme gerçekleştirilmesi halinde tasfiye memurlarının sorumluluğu doğacaktır[555]. Tasfiye memurları da, tasfiye sürecinde kanuni temsilci olmaları sebebiyle ilgili dönem itibariyle sorumlulukları bulunmaktadır. Birleşme nedeniyle tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda ise külli halefiyet sebebiyle vergi borç ve cezaları birleşilen kuruma geçecektir[556].

3.1.2. Ödeme

Vergi cezalarını sona erdiren en tabii hallerden biri de ödeme, yani idare açısından tahsildir. VUK m.368'de düzenlenmiştir. Ödeme için 1 (bir) aylık süre öngörülmüş, bu sürenin başlangıcı ise vergi cezasına karşı dava açılması veya açılmaması ihtimalleri nazara alınarak düzenlenmiştir[557].

3.1.2.1. Dava Açılmaması Halinde Ödeme Zamanı

Vergi cezası, muhatap tarafından vergi mahkemesinde dava konusu edilebilir. Davaya konu edilebilmesine ilişkin mevzuatta belirli bir süre öngörülmüştür. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu m.7'de vergi mahkemesine konu edilecek davalarda, dava açma süresinin 30 (otuz) gün olduğu belirtilmiştir. Süre tebliğ veya tebliğ yerine geçen işlemi takip eden günden itibaren işlemeye başlayacaktır. Bu süreyi uzatan ve durduran haller bulunmaktadır.

---

[554] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 276.
[555] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 276.
[556] Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 157.
[557] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 158; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 250; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 224; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 104; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 397.

İYUK m.8/2'de, dava açma süresinin son gününün tatil gününe rastlaması halinde, sürenin tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzayacağı düzenlenmiştir. Tatil gününden anlaşılması gereken hafta tatili olan cumartesi ve pazar, resmi olarak tatil kabul edilen milli ve dini bayram günleri ve diğer tatil kabul edilen günlerdir.

İYUK m.61'de, çalışmaya ara verme zamanı düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde, 1eylülde başlamak üzere 20 temmuzdan 31 ağustosa kadar çalışmaya ara verileceği düzenlenmiştir. Ancak bölge idare mahkemesinin bulunduğu il merkezi dışında bulunan, sadece bir idare veya bir vergi mahkemesi bulunan yerlerdeki idari yargı mercileri çalışmaya ara vermekten yararlanamayacaklardır. İYUK m.8/3'teki düzenleme gereği dava açma süresinin son gününün, çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde dava açma süresi, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren başlamak üzere 7 (yedi) gün uzamış kabul edilecektir.

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun ile vergi mükellef ve sorumlularının, vergi ödev ve yükümlülüklerine ilişkin olarak mali tatil kurumu düzenlenmiştir. Bir yönüyle İYUK'ta düzenlenen, çalışmaya ara verme kurumuna benzemektedir[558]. Mali tatil, her yıl temmuz ayının 1'inden 20'sine kadar uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil gününe denk gelmesi halinde ise mali tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlayacaktır. MTİEHK m.1/3'te, mali tatil süresinde vergiyle ilgili işlemelere ilişkin dava açma sürelerinin işlemeyeceği, mali tatilin bitiminden itibaren yani 21 temmuzdan itibaren tekrar işlemeye başlayacağı düzenlenmiştir. Başka bir deyişle mali tatil, vergi mahkemesinde açılacak davalara ilişkin süreyi durdurmaktadır. Mali tatilden önce işlemeye başlayan dava açma süresi duracaktır. Tebligat işlemlerinin mali tatil süresi içerisinde gerçekleştirilmesi halinde ise süre doğrudan mali tatilin bitimiyle başlayacaktır.

Mali tatil süresinin bitimi ile her ne kadar dava açma süresi tekrar işlemeye başlayacak ise de 21 temmuz tarihi, çalışmaya ara verme kurumunda öngörülen süre

[558] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 459.

içerisinde kalmaktadır. Dava açma süresi, çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren başlamak üzere 7 (yedi) gün uzamış olacaktır.

İYUK m.11'de[559], idari işleme karşı dava açılmadan önce idari işlemi tesis eden birimin üst makamına başvuru ile işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem tesis edilmesi için başvuru imkanı düzenlenmiştir. Üst makam bulunmadığı takdirde, başvuru doğrudan işlemi tesis eden merciiye de yapılabilmektedir. Başvuru yapılması halinde dava açma süresi duracaktır. Başvurunun reddi halinde veya 30 (otuz) gün içerisinde bir cevap verilmemesi yani başvurunun zımni reddi halinde dava açma süresi durduğu günden yeniden işlemeye başlayacaktır.

Dava açma süresi içerisinde muhatap tarafından vergi cezasına karşı dava açılmamış olması halinde dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak 1 (bir) ay içerisinde ödeme gerçekleştirilmesi gerekir.

3.1.2.2. Dava Açılması Halinde Ödeme Zamanı

Vergi cezası, muhatap tarafından vergi mahkemesinde dava konusu edilebilir. Genel kural, idari işlemlerin dava konusu edilmesi halinde işlemin yürütülmesinin durmayacağıdır[560]. İşlemin yürütülmemesi için mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmesi gerekmektedir[561]. İYUK m.27/4'te[562] *"Vergi*

---

[559] *"İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.*
2. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.
3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır."(İYUK m.11).

[560] *"Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz."*(İYUK m.27/1).

[561] *"Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. (...)"*(İYUK m.27/2).

[562] *"Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan*

mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur." düzenlemesi ile genel kurala istisna getirilmiştir. Düzenleme gereğince, vergi cezalarının kesilmesine ilişkin işlemlerin dava konusu edilmesi halinde ayrıca yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç olmaksızın dava konusu edilen vergi cezalarının yürütülmesi duracaktır. Ceza kesme işleminin dava konusu edilmesi ve mahkemece İYUK m.26/3[563] gereğince davanın işlemden kaldırılması halinde dosya yeniden işleme konulursa işlemin yürütmesi kendiliğinden durmayacaktır[564]. Kesilen cezanın tahsiline yönelik olarak AATUHK gereğince yapılan işlemlere karşı dava açılması halinde de işlemin yürütmesi kendiliğinden durmayacaktır[565].

Süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açılmış olması halinde, mahkeme tarafından kısmen veya tamamen davanın reddine yönelik karar verilirse vergi dairesi tarafından düzenlenecek ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren ödeme süresi başlayacaktır[566]. Davanın süresi içerisinde açılmamış olması sebebiyle reddedilmesi halinde ise yeniden ihbarname tebliğine gerek olmaksızın, dava açma süresinin dolduğu tarihten itibaren ödeme süresi başlayacaktır[567].

Vergi mahkemesi tarafından tesis edilen karara karşı bölge idare mahkemesine istinaf, bölge idare mahkemesi tarafından tesis edilen karara karşı da Danıştay'a temyiz yoluna başvurulabilmesi, ilgili kanun yolunun açık olması halinde mümkündür. Fakat bölge idare mahkemesine yapılan istinaf veya Danıştay'a yapılan temyiz başvuru yolunda yürütmeyi durdurma kararının alınıp alınmaması da ödeme

---

işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar,tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemez."(İYUK m.27/4).

563 *"Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir."*(İYUK m.26/3).

564 Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 616.

565 Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 290.

566 Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 272; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 250; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 304; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 131; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 397.

567 Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 463.

süresini değiştirmektedir[568]. Yürütmeyi durdurma kararının alınmaması halinde istinaf veya temyiz yoluna başvurulmuş olması süreyi durdurmayacaktır[569]. Yürütmeyi durdurma kararının alınması halinde ise istinaf veya temyiz mercii tarafından tesis edilen kararın kesinleşmesi sonrası vergi dairesi tarafından düzenlenecek ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren ödeme süresi başlayacaktır[570].

Cezalarda indirim ve uzlaşma gibi kurumlarda, ödeme süresine ilişkin farklıca düzenlemeler söz konusudur. VUK'ta ayrıca farklı ödeme süresinin düzenlendiği durumlarda, o süreler esas alınacaktır.

3.1.2.3. Ödeme Süresi ve Gecikme Zammı Uygulaması

VUK m.368'de, vergi cezalarının ödeme süresi 1 (bir) ay olarak belirlenmiştir. Madde metninde *"dava açma süresinin bittiği tarihten"* ve *"ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden"* başlayacağı düzenlenmiş olması nedeniyle süre ihbarnamenin tebliğini takip eden günden veya dava açma süresinin son gününü takip eden günden değil, doğrudan o tarihte başlayacaktır. Ödeme süresinin hesabı VUK m.18'deki düzenleme dikkate alınarak yapılmalıdır. Mezkur madde düzenlemesi gereği ay olarak belirlenen süre, sürenin başladığı güne sonraki ayda denk gelen günün tatil saatinde bitecektir. Sürenin başladığı günün, sürenin bittiği ayda tekabül ettiği gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde bitecektir.

Sürenin ay olarak hesabını örnekle açıklamak gerekirse, sürenin başlangıcının 1 ocak olduğu durumda sürenin son günü 1 şubat olacaktır. Sürenin başlangıcının 30 ocak olduğu durumda ise şubat ayının 30. günü olmaması sebebiyle şubat ayının son günü ödeme süresi bitecektir. Sürenin son gününün tatil gününe denk gelmesi halinde ise tatil gününü izleyen ilk iş gününün tatil saatinde süre bitecektir[571].

---

[568] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 250; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 104.

[569] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 216, 217; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 250.

[570] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 216, 217; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 158; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 304; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 131; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 397.

[571] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 464.

Mücbir sebep halinin bulunduğu durumlarda VUK m.15 uyarınca mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya dek ödeme süresi işlemeyecektir[572]. MTİEHK m.2/b'deki düzenleme gereğince, ödeme süresinin son gününün mali tatile denk gelmesi halinde de, süre mali tatilin bitiminden itibaren 7 (yedi) gün uzayacaktır.

Vergi cezasının süresi içerisinde ödenmemesi halinde, vergi dairesi tarafından AATUHK hükümlerine göre cebren tahsil süreci izlenecektir. Cebren tahsil, kamu alacağının ilgili kişiden hukuken zorla alınması süreci olup, bu süreçte gerçekleştirilen ödeme emrinin tebliğine karşı dava açılması da tahsil sürecini kendiliğinden durdurmayacaktır[573]. Vergi cezasını içerir ödeme emrine karşı açılacak davalarda sürecin durması ancak yürütmenin durdurulması kararının alınmasıyla mümkün olacaktır.

Ödenmeyen vergi cezasının, vergi ziyaı cezası olması halinde gecikme zammı uygulanacaktır. Vergi ziyaı kabahati haricindeki genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinden kaynaklı vergi cezalarına gecikme zammı uygulanmaz[574].

3.2. VERGİ KABAHATLERİ CEZALARINI KISMEN SONA ERDİREN HALLER

VUK'ta, bazı hallerde vergi kabahat cezaları kısmen sona erdirmektedir. Bu haller; cezalarda indirim, hata düzeltme, uzlaşma, terkin ve aftır.

3.2.1. Cezalarda İndirim

VUK m.376'da *"Vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme"* başlığı altında, cezalarda indirim kurumu düzenlenmiştir. Cezalarda indirim kurumu, tarh edilen vergi ve kesilen cezaların dava yoluna götürülmeden kısa süre de tahsili, idareyi ve mükellefi yargılama süreci içerisine girmeden uyuşmazlığı neticeye vardırmak için öngörülmüş kurumlardan biridir[575]. Benzer

[572] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 465; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 132; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 76.
[573] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 272; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 134.
[574] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 272; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 133; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 159.
[575] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 541: Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 105; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 372; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve**

amaç taşıyan pişmanlık ve ıslah, uzlaşma ve cezalarda indirim kurumları, kayba uğratılan verginin belli bir sürede ödenmesi neticesinde, uygulanan cezaların kısmen veya tamamen ortadan kalkması neticesini doğurmaktadır[576].

Cezalarda indirim, vergi cezasının muhatabı tarafından şartlarının yerine getirilmesi halinde doğrudan yararlandığı bir kurumdur. İdarenin, muhatabın bu kurumdan yararlanıp yararlanmaması noktasında herhangi bir takdir hakkı bulunmamaktadır. İdarenin bu kuruma ilişkin yetkisinin, bağlı yetki olduğu söylenebilir[577].

3.2.1.1.Kapsamı

Cezalarda indirim kurumunda, vergi türü bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır[578]. Ceza muhatabı tarafından, VUK kapsamına giren bütün vergi, harç ve resimlere ilişkin olarak cezalarda indirim kurumundan faydalanabilmek mümkündür [579] . Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergiler, VUK kapsamında düzenlenmemiş olduklarından cezalarda indirim kurumuna başvuru mümkün değildir[580]. Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenen ve tahsili belediyeler tarafından gerçekleştirilen vergi, resim ve harçlara ilişkin de bu kurumdan faydalanabilmek mümkündür, zira bu vergiler VUK kapsamında bulunmaktadır[581].

Cezalarda indirim kurumunda uygulanan ceza türü bakımından bir sınırlama söz konusu değildir. Vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri neticesinde kesilen vergi cezaları yönünden bu kuruma başvurulabilir [582] .Vergi

---

Türk Vergi Sistemi, s. 146; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 259; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 226; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 123.

[576] Yusuf Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", **DokuzEylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,**C.16, Yıl 2014, s. 3637; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 146.

[577] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 542; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 105; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 374; Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3650.

[578] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 260; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 455; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 373; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 105.

[579] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s.219.

[580] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 260; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 455

[581] Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3657.

[582] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 219; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 373; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 105; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 307; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 215; Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3642, 3643.

kabahatleri yönünden herhangi bir ayrım yapılmamıştır. VUK m.359'da düzenlenen kaçakçılık suçu neticesinde vergi kaybının doğması durumunda 3 katı, suça iştirak edenler yönünden ise 1 katı olarak kesilen vergi ziyaı cezasının bu kurum kapsamında kalıp kalmadığı noktasında farklı görüşler bulunmaktadır. Doktrinde CANDAN[583], BİLİCİ[584], ÖNER[585], BATI[586] ve ERDEM[587] kaçakçılık suçu neticesinde kesilen vergi ziyaı cezalarının da cezalarda indirim kurumu kapsamında olduğu görüşündedirler. KARAKOÇ isebu görüşün aksine, kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde, kesilen cezanın bir vergi ziyaı cezası olmadığı, kaçakçılık suçunun neticesinde uygulanan hürriyeti bağlayıcı cezanın yanında uygulanan fer'i nitelikte bir ceza olduğu sebebiyle cezalarda indirim kurumu kapsamında olmadığı görüşündedir[588].

Cezalarda indirim kurumundan, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere ait cezalar yönünden yararlanabilmek mümkündür. Cezalarda indirim kurumunda, sadece vergi cezaları konu edilmiştir. Bu nedenle vergi asılları yönünden bu kurumdan yararlanabilmek mümkün değildir[589].

3.2.1.2.Şartları

Cezalarda indirim kurumundan yararlanabilmek, vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açılmaması, cezalarda indirim talebinde bulunulması ve vergi aslı ile indirim neticesinde ortaya çıkan vergi cezasının süresi içinde ödenmesi şartlarına bağlanmıştır.

Cezalarda indirim kurumu ile amaçlanan, vergi mükellefi veya ceza muhatabı tarafından yargısal sürece başvurulmadan uyuşmazlığın neticeye kavuşturulmasıdır. VUK m.376/2'deki *"Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz."* düzenleme ile ikmalen, re'sen veya idarece

[583] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 545.
[584] Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 583.
[585] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 215.
[586] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 455.
[587] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 373.
[588] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s.220; Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3660, 3661.
[589] Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 373; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 543.

tarh edilen vergi veya vergi farkı ile kesilen vergi cezasının dava konusu edilmemesi şartı aranmaktadır. Dava açma hakkından önceden vazgeçilmesi söz konusu değildir. Vergi cezası muhatabı tarafından, cezalarda indirim kurumundan yararlanma başvurusu gerçekleştirdikten sonra da dava açma hakkını kullanılabilir. Süresi içerisinde dava konusu edilmesi halinde, yargılama süreci gerçekleştirilir fakat cezalarda indirim kurumundan yararlanılması söz konusu olmayacaktır[590]. Dava konusu edilmiş olmasına rağmen, cezalarda indirim kurumuna başvuru için öngörülen süre dolmamışsa ve vergi mahkemesi tarafından henüz karar verilmemiş ise vergi davasından vazgeçilerek, cezalarda indirim kurumuna başvurabilmek mümkündür[591]. Tarh edilen vergilerin bir kısmına ilişkin dava yoluna gidilmesi, dava konusu edilmeyen kısma ilişkin olarak bu kurumdan yararlanamaya engel teşkil etmemektedir[592].

Cezalarda indirim kurumundan yararlanabilmek için aranan şartlardan diğeri ise ihbarnamenin tebliğinden 30 (otuz) günlük süre içerisinde ilgili vergi dairesine başvurarak vergi aslının ve indirim neticesinde kalan vergi cezasının vadesinde ödenmesi veya AATUHK'ya göre teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren 3 (üç) ay içinde ödeneceğinin bildirilmesidir[593]. Başvurunun şekline ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. İlgili vergi dairesine yazılı başvuru yapılabileceği gibi sözlü başvuru gerçekleştirebilmek de mümkündür. Başvurunun sözlü olması halinde, VUK m.169'daki düzenlemenin kıyasen uygulanarak başvuru hakkında bir tutanak düzenlenmesi doğru olacaktır[594]. Düzenlenecek tutanak, ileride doğması muhtemel bir ihtilaf için delil teşkil edecektir[595].

---

[590] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 559; Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3683, 3684; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 145; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 455; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 106; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 215.

[591] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 221; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 456; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 292.

[592] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 221.

[593] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 221; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 434; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 145; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 455; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 106; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 226; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 307.

[594] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 552; Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3675.

[595] Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3675.

Danıştay, süresi içerisinde vergi aslı ve indirim neticesinde ortaya çıkan ceza miktarının ödenmiş olması halinde cezalarda indirim kurumundan yararlandırılması için ceza muhatabının yazılı başvuru şartının zorunlu olmadığı yönünde kararlar vermiştir[596]. Bu kararlar doktrindetartışılmıştır, zira madde metninin önceki halinde cezalarda indirim kurumunda, vergi ziyaı cezasında ilk seferde %50, sonraki kesilen cezalarda ise 1/3 oranında indirim gerçekleştirileceği düzenlenmişti. Ceza muhatabı tarafından bir talep olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde sonraki vergi ziyaı cezalarında, muhatap ancak 1/3 oranında yararlanmak zorunda kalacağı belirtilmiştir[597]. Danıştay kararlarında ise *"Vergi aslı ile indirimden sonraki ceza tutarının mükellef tarafından hesaplanarak dava açma süresi içinde ödenmiş bulunması durumunda; mükellefin bu konuda yazılı başvuruda bulunmadığından bahisle, cezada indirim müessesesinden yararlandırılmaması düşünülemez"* gerekçe gösterilmiştir. Madde metninin son halinde bütün durumlarda indirim oranı %50 olarak düzenlenmiştir[598]. Kanaatimizce, VUK m.376'da başvuruya dair bir şekil şartı düzenlenmesi bulunmaması, ceza muhatabı tarafından indirim neticesinde kalan ceza miktarının hesaplanarak ödenmesi halinde iradenin ortaya çıktığı ve madde metninin son haliyle her durumda %50 oranında indirimden faydalanılacak olması sebebiyle mükellef aleyhine bir netice oluşturması da söz konusu olmayacağından yazılı başvuru olmaksızın indirim neticesinde ortaya çıkan miktarın yatırılmış olması halinde muhatabın cezalarda indirim kurumundan yararlandırılması gerekir.

Başvuru süresine ilişkin olarak özellik arz eden durumlarda bulunmaktadır. Son günün resmi tatile rastlaması halinde, ilk iş günü tatil saatine kadar da başvurabilmek mümkündür[599]. Başvuru süresinin son gününün mali tatile denk gelmesi halinde mali tatilin bitimini takip eden günden itibaren 7. (yedinci) gün, mali tatilin bitimini takip eden 5 (beş) günlük içerisine denk gelmesi halinde de başvuru süresi mali tatilin bitimini takip eden günden itibaren 5. (beşinci) günün mesai saati

[596] Danıştay 4. Daire, 29/08/1980, E:1979/5061, K;1980/2668, Danıştay 13. Daire, 16/06/1981, E:1981/194, K:1981/1612, Akt: Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3675.
[597] Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3675.
[598] Nurettin Bilici, "Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına Yönelik Önlem Arayışları", **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Yıl 2020, Sayı 1, s. 244; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 307.
[599] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 553; Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3676.

bitimine kadar uzayacaktır[600]. Ceza muhatabı tarafından, uzlaşma sürecinden vazgeçilerek cezalarda indirim kurumundan yararlanılabilir. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda da, sürenin dolmamış olması halindecezalarda indirimden yararlanmaya bir engel bulunmamaktadır[601]. Danıştay, VUK Ek m.7'de düzenlenen uzlaşmanın vaki olmaması halinde 15 (onbeş) günlük ek dava açma süresi içerisinde de cezalarda indirim başvurusu gerçekleştirilebileceği yönünde kararlar vermiştir[602].

Uzlaşma ve cezalarda indirim kurumu arasındaki ilişki de özellik arz etmektedir. Uzlaşma kurumundan yararlanan muhatap cezalarda indirim kurumundan, cezalarda indirim kurumundan yararlanan ise uzlaşma kurumundan yararlanamayacaktır. Ancak bu duruma, VUK m.376/2'de düzenleme ile getirilen bir istisna bulunmaktadır. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde, uzlaşı sağlanan vergi veya vergi farkı ve vergi ziyaı cezasının %75'inin, VUK Ek m.8'de düzenlenen ödeme süreleri içerisinde ödenmesi halinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilmektedir. Uzlaşılarak indirilen ceza miktarı üzerinden ek denilebilecek bir indirim söz konusudur[603].

Cezalarda indirim kurumundan bütün ceza muhatablarının yararlanabilmesi söz konusu değildir. Kimlerin yararlanabileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmaktadır. Madde düzenlemesinde tekrarla, vergi sorumlusu ve mükellef denilmektedir. Bu nedenle, vergi sorumlusu veya mükellef olmayan ceza muhatabı cezalarda indirim kurumundan yararlanamayacaktır[604]. Vergi tarhiyatı ile ceza muhatabının farklı olduğu hallerde de özellik arz eden durumlar bulunmaktadır. Adi ortaklıklarda, katma değer vergisi ve tevkifat yoluyla alınan gelir vergilerinde ortaklar müteselsil sorumlu olmakla birlikte tarhiyat muhatabı sadece bir ortak olur ve ceza da ortaklardan biri adına kesilir. Bu durumda ortaklardan birinin cezada

---

[600] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 292; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 106; Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3677.

[601] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 221; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 122.

[602] Danıştay 4. Daire, 13/03/1989; E:1988/1409, K;1989/1264,Danıştay 4. Daire, 21/021994, E:1992/ 2367, K:1994/904, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 553.

[603] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 296; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 456; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 307.

[604] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 292; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 549; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 307; Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3667.

indirim talebinde bulunması yeterlidir. Kollektif şirketlerde, katma değer vergisi ve gelir vergisi tevkifatı açısından şirket tüzel kişiliği muhataptır. Bu vergiler yönünden düzenlenen cezalarda, indirim talebinde şirketi temsile yetkili kişinin talep etmesi yeterlidir. Gerek adi ortaklık gerekse de kolektif şirketlerde, gelir vergisi doğrudan ortakların şahsına tarh edildiğinden, bu vergi yönünden cezalar için ortaklardan her biri kendi adına başvuru gerçekleştirebilir[605].

Cezalarda indirim kurumunda, kısmi başvurunun yapılıp yapılamayacağı tartışmalı konulardandır. VUK'ta bu hususta yapılmış bir açık düzenleme bulunmamaktadır. VUK m.34'ün 2. cümlesinde, nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarnameler kullanılacağı belirtilmiştir. Vergi idareleri tarafından ise ayrı türde birden fazla verginin veya farklı türde birden fazla vergi cezasının aynı ihbarnamede tebliğ edildiği görülmektedir[606]. Bu durumda bir kısmının dava konusu edilmesinin, bir kısmı yönünden ise cezalarda indirim kurumundan yararlanılmasının mümkün olduğu söylenebilir[607]. Vergi mükellefi hakkında hem ikmalen hem de re'sen tarh işlemi gerçekleştirildiği durumda da, ikmalen tarh işlemi dava konusu edilerek re'sen tarh işlemi yönünden cezalarda indirim kurumundan yararlanabilmek veya re'sen tarh işlemi dava konusu edilerek ikmalen tarh işlemi yönünden cezalarda indirim kurumundan yararlanabilmek mümkündür[608]. Danıştay tarafından verilen kararlarda, vergi mükellefi tarafından matrah farkının bir kısmı dava konusu edilerek, dava konusu edilmeyen kısım yönünden ise şartlarını yerine getirmek koşuluyla cezalarda indirim kurumundan yararlanabilmenin mümkün olduğu belirtilmektedir[609].

Cezalarda indirim kurumundan yararlanabilme şartlarından bir diğeri ise ödeminin zamanında gerçekleştirilmesidir. Vergi asıllarına ilişkin ödeme süresi, vadesi geçmiş olan vergiler yönünden tebliği takip eden 30. (otuzuncu) günden yani

---

[605] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 292, 293; Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3671, 3672.

[606] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 554.

[607] Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3678.

[608] Karakoç, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının...", s. 3679.

[609] Danıştay 4. Daire,13/05/1987, E:1987/28, K:1987/1772, Danıştay 13. Daire, 20/04/1981, E:1980/2197, K:1981/878, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 557.

dava açma süresinin bitiminden itibaren 1 (bir) aydır[610]. Vergi cezaları için de ceza ihbarnamesinin tebliğini takip eden 30. (otuzuncu) günden yani dava açma süresinin bitiminden itibaren 1 (bir) aydır[611]. Bu süre içerisinde vergi aslı ve indirim neticesinde kalan ceza tutarının eksiksiz olarak ödenmesi gerekir. Vergi aslının taksitle ödeneceği durumlarda ise dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren 1 (bir) aylık süre içerisinde vadesi gelmiş vergi aslının ve indirim neticesinde kalan ceza tutarının eksiksiz ödenmesi yeterlidir[612].

Ceza muhatabı tarafından, vergi aslı ve indirim neticesinde kalan vergi cezasına ilişkin olarak teminat gösterilebilmesi mümkündür. Ödeme süresi içerisinde teminat gösterilmesi halinde, vadenin sona ermesinden itibaren 3 (üç) ay içinde ödeme imkanına sahip olacaktır[613]. AATUHK m.10'da, para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hükümetçe belli edilecek millî esham ve tahvilat ve ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idarelerince haciz varakalarına dayanılarak haczedilen menkul ve gayrimenkul malların teminat olarak gösterilebileceği düzenlenmiştir.

3.2.1.3.İndirim Oranı

VUK m.376/1'de cezalarda indirim kurumu neticesinde, vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında %50 oranında indirim gerçekleştirileceği düzenlenmiştir. Cezanın türünün veya kaçınca kez işlendiğinin bir önemi bulunmamaktadır. İndirim sadece cezalar yönünden yapılmaktadır. Vergi aslına ilişkin bir indirim söz konusu değildir.

---

610 *"İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi Dairene başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı"*(VUK m.376/1).
"İkmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir."(VUK m.112/1).

611 Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 293.

612 Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 294; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 261; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 226.

613 Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 455; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 105; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 226; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 261; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 123.

Uzlaşma kurumundan yararlanılması halinde, uzlaşma neticesinde ödemelerin yasal süresi içerisinde yapılması durumunda ek bir indirim söz konusudur. Uzlaşmanın vaki olduğu durumlarda, üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkı ile vergi cezasının %75'inin ödeme süresi içerisinde ödemesi gerçekleştirilirse, vergi cezasının %25'i indirilir[614]. Örneğin, uzlaşma görüşmeleri neticesinde 10.000 TL vergi ve bu vergiye bağlı olarak 10.000 TL vergi ziyaı cezası şeklinde uzlaşmanın vaki olduğunu kabul edelim. Ödeme süresi içerisinde 10.000 TL vergi aslı ve 10.00 TL vergi ziyaı cezasının %75'ine denk gelen 7.500 TL ödenirse, 10.000 TL'nin %25'ine denk gelen 2.500 TL'lik bir ek indirim söz konusudur.

3.2.2. Hata Düzeltme

Vergilendirme süreci içerisinde vergi mükellefi veya idare tarafından, hazine lehine veya aleyhine maddi hatalar yapılabilmektedir[615]. Vergilendirme sürecine ilişkin oluşan hatalar ve hataların düzeltilmesine ilişkin usul VUK m.116 ila m.126 arasında düzenlenmiştir. Vergilendirme sürecinde oluşan hataların düzeltilmesi, kanunilik ilkesinin bir gereğidir[616].

Vergi hataları, üzerinde tartışılmaya ihtiyaç duyulmayacak derecede açık ya da basit yanlışlıklardır[617]. Vergi hataları genellikle işlemsel hesap hataları veya teknik hatalar neticesinde ortaya çıkmaktadır[618]. Vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan hukuki uyuşmazlıkların bu kapsamda değerlendirilebilmesi mümkün

---

[614] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 456; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 307.

[615] Fatih Yaşar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", **Vergi Raporu Dergisi,** Yıl 2009, Sayı 118 s. 91; Ahmet Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları", **Mali Çözüm Dergisi,** C.27, Yıl 2017, Sayı 140, s. 58; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 223; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 199; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 188; Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** Ekin Yayınevi, Bursa 2019, s. 94; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 210.

[616] Mine Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları,** Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 28; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 182.

[617] Cansın Değirmencioğlu, "İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu Yeniden Dava Açma Hakkı Kazandırır Mı?", **Mali Çözüm Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 133, s. 170; Serkan Uyaroğlu, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesine İlişkin Usuller", **Vergi Raporu Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 201, s. 47; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 93; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 183; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 107; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 159; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 436.

[618] Mine Biniş, "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C.17, Yıl 2012, Sayı 2, s. 487; Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki...", s. 59; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 106.

değildir[619]. Danıştay kararlarında da, hukuksal bir sorunun ortaya çıktığı ve kanunların yorumlanması ihtiyacı doğan uyuşmazlıklar için düzeltme kurumundan yararlanılamayacağı belirtilmektedir[620]. Yargı kararına konu olmuş hatalara ilişkin olarak hata düzeltme kurumundan yararlanabilmek mümkün değildir[621]. Yargı kararına konu olan şey hata değil ise yargı kararının kesinleşmiş olması halinde dahi hataların düzeltilmesi kurumundan yararlanılabilir[622].

VUK m.375'de, vergi cezalarına ilişkin süreçlerde gerçekleşen hataların da VUK m.116 ila m.126'da düzenlenen usul ve şartlara göre düzeltileceği düzenlenmiştir[623].

3.2.2.1.Çeşitleri

Vergilendirme sürecinde karşılaşılan hatalar, hesap hataları ve vergilendirme hataları şeklinde iki ana başlık altında incelenmektedir[624]. VUK m.117'de hesap hataları, m.118'de ise vergilendirme hataları düzenlenmiştir. Vergi cezalarında

---

[619] Danıştay 7. Daire, 16/06/1997, E: 1996/4042, K: 1997/2365, Akt: Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 436; Değirmencioğlu, "İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu...", s. 170; Uyaroğlu, "Vergi Usul Hukukunda...", s. 47; Biniş, "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları...", s. 488; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 188; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 184; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 223; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 94.

[620] Danıştay 7. Daire, 29/02/2004, E:2002/2740, K;2004/3625, Danıştay 4. Daire, 07/12/2004, E:2004/256, K:2004/2463, Akt: Değirmencioğlu, "İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu...", s. 170, 171; Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki...", s. 60.

[621] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 227; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 95; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 223; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 189: Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki...", s. 60; Yaşar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", s. 93.

[622] Uyaroğlu, "Vergi Usul Hukukunda...", s. 51; Danıştay VDDK, 27/11/1992, E:1992/40, K:1992/448, Danıştay VDDK, 27/11/1992, E; 1992/250, K:1992/449, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 521; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 191; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 211; Yaşar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", s. 93.

[623] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 513; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 188; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 181; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 106; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 434; Değirmencioğlu, "İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu...", s. 171; Uyaroğlu, "Vergi Usul Hukukunda...", s. 46, 47.

[624] Mutlu Yoruldu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi", **Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl 2020, Sayı 24, s. 251; Yaşar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", s. 91; Biniş, "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları...", s. 486; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 199; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 95; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 181; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 223; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 103; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 211.

hatalar da bu minvalde hesap hataları ve cezalandırmada hata olarak ikiyeayırabilmek mümkündür[625].

3.2.2.1.1. Hesap Hataları

Hesap hataları genellikle kolay şekilde fark edilebilen, basit aritmetik yanlışlıklar sonucu ortaya çıkan ve vergi miktarını etkileyen maddi ve hesaplama hatalarıdır[626]. Vergi cezalarında hesap hataları, cezanın matrahında veya cezanın miktarında yapılan hatalar veya mükerrer ceza kesilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır[627].

Matrah hataları, nispi olarak hesaplanan vergi cezalarında hesaplamaya esas alınan miktarın eksik veya fazla gösterilmesi ya da hesaplanmasıdır. Cezalandırma süreci içerisinde basit aritmetik hatalar neticesinde oluşabileceği gibi cezalandırmaya esas vergi miktarının kesinleşmiş bir yargı kararı ile değişmesi neticesinde de oluşabilir[628].

Cezanın miktarında hata, nispi vergi cezasına esas matrahta hata bulunmadığı halde nispi oranın veya tarifenin yanlış uygulanması neticesinde ortaya çıkan hatalardır[629]. Örneğin, vergi ziyaı cezasının 1 kat olarak kesilmesi gerekilen durumda 3 kat olarak kesilmesidir. Mükerrer ceza kesilmesi ise bir vergi kabahati neticesinde cezalandırılan eylemin ikinci bir defa yeniden cezaya konu edilmesidir. Kanunda düzenlenen haller için mükerrer cezalandırma söylenilemez[630].

---

[625] Uyaroğlu, "Vergi Usul Hukukunda...", s. 46, 47; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 513; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 107.

[626] Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları,** s. 33; Uyaroğlu, "Vergi Usul Hukukunda...", s. 47; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 95; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 185; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 211.

[627] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 513; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 96; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 188, 189; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 186, 187; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 107.

[628] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 514; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 182; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 96; Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki...", s. 60, 61.

[629] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 182; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 186; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 223.

[630] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 514; Uyaroğlu, "Vergi Usul Hukukunda...", s. 48.

3.2.2.1.2. Cezalandırma Hataları

Cezalandırma hataları, muhatabın şahsında hata, suçun nitelendirilmesinde hata, mevzuda hata ve kabahat tarihinde veya döneminde hata şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Muhatabın şahsında hata, vergi cezasını gerektirir kabahat eylemini gerçekleştiren kişiden farklı bir kişiye ceza kesilmesidir. İsim benzerliği gibi sebeplerle ceza muhatabından başka bir kişiye ceza kesilmesi veya tüzel kişi adına kesilmesi gereken vergi cezasının ortak adına kesilmesi sebebiyle ortaya çıkabilmektedir[631].

Kabahatin nitelendirilmesinde hata, açık bir şekilde vergi kabahati oluşturmayan eylem sebebiyle vergi cezası kesilmesidir. Aynı zamanda vergi cezasına konu eylemin kanunda nitelendirilenden farklı bir kabahat olarak değerlendirilerek ceza kesilmesi de nitelendirmede hatadır[632]. Genel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekilen bir eyleme ilişkin olarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi örnek gösterilebilir.

Mevzuda hata, vergi idaresi tarafından ceza kesme yetkisininkullanılacağı vergi kabahatinin bulunmaması, pişmanlık hükümlerinden yararlanılması veya zamanaşımı süresinin dolması gibi durumlarda vergi cezası kesilmesi halidir. Danıştay, beyannamesini pişmanlıkla veren kişi hakkında kaçakçılık cezası kesilmesinin vergi hatası olduğunu belirtmiştir[633]. Danıştay bazı kararlarında da, beyannamenin geç verilmiş olmasına rağmen verginin zamanında ödenmesi halinde kesilen cezanın mevzuda hata oluşturduğunu belirtmiştir[634].

Kabahat tarihinde veya döneminde hata, vergi kabahatinin gerçekleştirildiği tarih veya ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi sebebiyle,

---

631 Yoruldu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları...", s. 253; Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 515; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 183; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 211, 212; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 440.

632 Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 515.

633 Danıştay VDDK, 28/04/1985, E:1994/265, K:1995/153, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 515.

634 Danıştay 4. Daire, 13/11/1991, E:1991/554,K:1991/3581, Danıştay 4. Daire, 20/04/1993, E:1991/4613, K:1993/1722, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 515.

hatalı nispi ceza oranı veya tarifesinin uygulanması ve neticesinde eksik veya fazla ceza uygulanması durumudur[635]. Kabahatin gerçekleştirildiği tarih itibariyle 2020 yılı tarifesine ilişkin özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken, 2022 yılı tarifesindeki miktar üzerinden özel usulsüzlük cezası kesilmesi durumu örnek olarak gösterilebilir.

3.2.2.2.Usulü

VUK m.119'da vergi hatalarının ne şekilde ortaya çıkarılabileceği düzenlenmiştir. Madde düzenlemesinde, ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması, hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ve mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılması şeklinde sayılmıştır. Hatalar çoğunlukla mükellefin başvurusu üzerine ortaya çıkarılmaktadır[636].

Tespit edilen hata işlemleri, vergi idaresi tarafından re'sen veya ceza muhatabının başvurusu üzerine olmak üzere iki yolla düzeltilebilir[637]. Hataların düzeltilmesinde karar verme yetkisi ilgili vergi dairesi müdürüne aittir. Vergi dairesi başkanlıklarında ise düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına aittir. Vergi dairesi başkanı tarafından bu yetki grup müdürlerine devredilebilir[638]. Hata düzeltme işlemi, düzeltme fişi ile gerçekleştirilir[639].

---

[635] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 516; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 184.

[636] Yoruldu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları...", s. 254, 255.

[637] Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 190; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 97; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 225; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 144; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 161; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 213; Biniş, "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları...", s. 488; Değirmencioğlu, "İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme…", s. 171.

[638] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 200; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 97; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 225; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 442; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 161; Uyaroğlu, "Vergi Usul Hukukunda...", s. 51, 52.

[639] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 185; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 200; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 225; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 443; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 144; Yaşar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", s. 93; Yoruldu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları...", s. 255.

3.2.2.2.1. Re'sen Düzeltme

Hatalı işlem, vergi idaresi tarafından herhangi bir başvuru olmaksızın düzeltilebilir. Re'sen düzeltme işleminin gerçekleştirilebilmesi için hatanın tereddüde mahal vermeyecek şekilde açık ve mutlak olması gerekir[640].

Herhangi bir inceleme, araştırma veya yorum ihtiyacı duyulan durumlarda hatadan bahsedilemez. Danıştay, bir kağıdın değerli kağıt vergisine tabi olup olmadığının tespiti hukuki yoruma ihtiyaç duyduğundan hata olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir[641]. Hatalı işlemden söz edebilmek için hatanın mutlak olması da gerekir. Mahkemelerce farklı kararların verildiği ve farklı görüşlerin olduğu durumlarda mutlaklık söz konusu olmayacağından vergi hatası denilemeyecektir.

Vergi idaresi tarafından hatalı işlem mükellef lehine veya aleyhine olacak şekilde değiştirilebilir. Mükellef aleyhine düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi halinde, mükellef tarafında dava açma süresi içerisinde dava konusu edilebilir[642]. Mükellef lehine gerçekleştirilen düzeltme neticesinde mükellefin alacaklı olması halinde fazla ödenen miktarın geri alınması için düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren 1 (bir) yıl içinde ilgili idarenin saymanlığına başvurması gerekir[643]. VUK m.120'de bu süre içerisinde başvurulmadığı halde hakkın düşeceği düzenlenmiştir. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilebilecek düzeltme işlemi ancak düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılabilir[644].

---

[640] Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 190; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 184; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 144; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 443; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 213; Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki...", s. 62; Değirmencioğlu, "İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu…", s. 171.

[641] Danıştay 9. Daire, 11/01/2014, E:2014/9666, K:2014/7712, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 517.

[642] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 184; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 227; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 190; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 213; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 443; Biniş, "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları...", s. 488, 489; Değirmencioğlu, "İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu…", s. 171.

[643] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 185; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 227; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 97; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 443; Yaşar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", s. 92; Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki...", s. 62.

[644] Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 190, 191; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 199; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 98; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 185; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 212, 213; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk**

3.2.2.2.2. Talep Üzerine Düzeltme

Hatalı vergi cezası işlemine muhatap olan kişi tarafından hata düzeltme başvurusu gerçekleştirilebilir. Ceza muhatabının vergi mükellefi olup olmaması bir farklılık teşkil etmemektedir. VUK m.122'de, düzeltme talebinin yazılı olması gerektiği düzenlenmiştir. Aynı maddede talebin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesinin mümkün olduğu da belirtilmiştir[645]. Düzeltme talebi hatalı işlemi gerçekleştirilen vergi dairesine yapılmalıdır[646].

Hatalı ceza işlemi bulunan ihbarnameye ilişkin hata düzeltme başvurusu dava açma süresi içerisinde gerçekleştirilebileceği gibi dava açma süresinin sona ermesinden sonra da gerçekleştirilebilir. Dava açma süresi içerisinde yapılan hata düzeltme başvurusunun İYUK m.11 gereğince dava açma süresini durdurup durdurmayacağı uygulamada tartışmalıdır. Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda süreyi durduracağı belirtilirken [647], bazı kararlarında ise süreyi durdurmayacağı belirtilmiştir [648]. Kanaatimizce, Danıştay 7. Dairesinin sürenin

---

Vergi Sistemi, s. 144; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 449; Yaşar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", s. 93.

[645] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 520; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 184; Öztürk, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki...", s. 63; Değirmencioğlu, "İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu…", s. 171.

[646] Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları,** s. 60; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 213; Yaşar, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", s. 93; Yoruldu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları...", s. 256.

[647] *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun Düzeltme talebi başlıklı 122'nci maddesinde; mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi Dairenden yazı ile isteyebilecekleri; aynı Kanunun 124'üncü maddesinde de, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu reddolunanlarınşikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri belirtilmiş; ancak, bu maddelerde, idari makamların kaç gün içerisinde cevap vermesi gerektiği; cevap verilmemesi durumunda ne olacağı hususunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak, ilgililerin, 2577 sayılı Kanunun, idari davaya konu edilebilecek nitelikte işlem tesisi için idareye başvuru haklarını ve idarenin davranış biçimine göre doğabilecek hukuki durumlarla bu hukuki durumlar dolayısıyla idari dava açma hakkının kullanılma süresinin hesaplanmasında uygulanacak yöntemi düzenleyen 10'uncu maddesi, aynı amaca hizmet eden ve vergiyle ilgili özel bir uygulama olan, düzeltme ve şikayet başvurularında da uygulanabilecek niteliktedir. Aksi halde, düzeltme ve şikayet başvurularının, cevap verilmemek suretiyle sürüncemede bırakılması ve dolayısıyla, hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuracak uygulamaların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Bu hukuki durum karşısında; Mahkemenin, düzeltme ve şikayet başvurularında 2577 sayılı Kanunun 10 ve 11'inci maddelerinin uygulanamayacağı yolundaki gerekçesine katılmak mümkün değildir."* (Danıştay 7. Daire, 06/11/2007, E:2007/2623, K:2007/4486, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)); Danıştay 3. Daire, 12/11/1986, E:1986/1210, K:1986/2201, Akt: Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları,** s. 64.

[648] *"Düzeltme başvurusunun düzeltme merciince reddi halinde, bu durumun düzeltme isteyene yazı ile duyurulmasını öngören Vergi Usul Kanununun 123'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca*

duracağı yönündeki kararında belirttiği gerekçenin yanı sıra İYUK m.11'de düzenlemenin vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmayacağına dair bir istisna öngörülmediğinden dava açma süresi içerisinde yapılan hata düzeltme başvurusunun dava açma süresini durdurması gerekir.

Dava açma süresi geçtikten sonra hatalı işlemler için düzeltme istemi ancak zamanaşımı süresi içerisinde gerçekleştirilebilir. Vergi ziyaı kabahati ve özel usulsüzlük kabahatlerinde zamanaşımı süresi 5 (beş) yıl, genel usulsüzlük kabahatlerinde ise zamanaşımı süresi 2 (iki) yıl olarak uygulanacaktır. Vergi ziyaı kabahati ile genel usulsüzlük kabahatinin birleşmesi halinde vergi ziyaı kabahati için öngörülen 5 (beş) yıllık zamanaşımı süresi uygulanacaktır. Vergi kabahatinin meydana geldiği takvim yılını izleyen yıl başından itibaren işleyen zamanaşımı süresi dolduktan sonra hata düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi mümkün değildir [649] . Danıştay'ın, zamanaşımı süresinin hatalı tarhiyat işleminin gerçekleştirildiği tarihten itibaren başladığı yönünde kararları bulunmaktadır[650].

VUK m.126'da normal zamanaşımı süresine ek olarak 1 (bir) yıllık süre daha tanınan haller düzenlenmiştir. Madde düzenlemesinde, zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip

---

ilgililer, düzeltme merciinin bu yazı ile kurduğu olumsuz işlemi dava konusu yapabilecekleri gibi tebliğinden itibaren başlayan ve otuz gün olan dava açma süresi içinde olmak koşuluyla, düzeltilmesi istenen vergilendirmeyi de dava konusu yapabilirler. Ancak genellikle, düzeltilmesi istenen vergilendirmenin tebliğ tarihinde başlayan bu vergilendirmeye karşı dava açma süresi içinde düzeltme istendiğinde, istemi kabul etmeyen düzeltme merciinin bu konudaki olumsuz işlemi, dava açma süresi geçtikten sonra kurulabilmekte veya tebliğ edilebilmekte ve vergi yükümlülerinin hem vergilendirmeyi ve hem de düzeltme isteminin reddi yolundaki işlemi ayrı ayrı veya koşulları varsa birlikte dava konusu edebilmelerine olanak kalmamaktadır. Zira, ihbarnamenin tebliği üzerine 30 gün içinde vergilendirmeye karşı dava açılmaması, ihbarname ile duyurulan vergi ve cezaların tahakkuk etmesine yol açmaktadır. Vergi Usul Kanununda ve 2577 sayılı Yasada, vergi idaresine yapılan düzeltme başvurularının tahakkuk zamanını değiştireceğine ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Tahakkuk etmiş vergilendirmeler ise vergi davasına konu yapılamazlar. Bu nedenle düzeltme isteyenler, bu istemin reddi yolundaki işlemi dava konusu yapmak yönündeki seçeneği izlemek zorunda kaldığından, düzeltme isteminin reddi yolundaki işleme karşı açılan davaların, vergilendirmeye karşı açılmış bir dava olarak incelenmesi olanaklı değildir." (Danıştay VDDK, 22/04/2011, E:2010/530, K:2011/160, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)); Danıştay VDDK, 16/02/2007,E:2006/232, K:2007/62, Akt: Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları,** s. 64.

[649] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 524, 525; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 145.

[650] Danıştay 4. Daire, 15/10/1974, E:1973/1491, K:1974/154, Danıştay VDDK, 09/06/1995, E:1994/306, K:1994/224, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 525.

vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği ve ilan yolu ile ihbarname ve ödeme emri tebliğ edilen vergilerde AATUHK'ya göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak zamanaşımı süresinin 1 (bir) yıldan aşağı olamayacağı belirtilmiştir[651].

Vergi hatasını düzeltme yetkisi, hatalı olarak vergi cezası kesen vergi dairesi müdürü tarafından kullanılır. Vergi dairesi müdürü tarafından ilgili birimin mütalaası alındıktan sonra karar verilir. Düzeltme işlemi, düzeltme fişi ile gerçekleştirilir. Vergi dairesi başkanlıklarında ise düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına aittir. Vergi dairesi başkanı tarafından bu yetki grup müdürlerine devredilebilir.

Ceza muhatabı tarafından gerçekleştirilen hata düzeltme başvurusuna ilişkin olarak İYUK m.10'da öngörülen 30 (otuz) günlük süre içerisinde cevaplanması gerektiği söylenebilir. Düzeltme talebi yerinde görüldüğü takdirde hata düzeltme işlemleri gerçekleştirilir. Düzeltme talebinin yerinde görülmemesi halinde reddedilir. Düzeltme talebine ilişkin sonuç muhataba tebliğ edilir. Dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme talebi başvurusunun zımnen veya idarece verilen cevap ile talebin reddedilmesi halinde ret işleminin doğrudan dava konusu edilebilmesi mümkün değildir[652]. İdarece tesis edilen ret kararına ilişkin VUK m.124'te şikayet yolu öngörülmüştür. Şikayet işleminin neticesi dava konusu edilebilir.

VUK m.124'te, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin reddi halinde şikayet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru yolu öngörülmüştür. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bu yetki 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

---

[651] *"2009 yılının Ekim ayında gayrimenkulüne haciz konulduğunu öğrenen davacıya hacze ilişkin herhangi bir yazılı bildirim yapılmadığından haczin öğrenildiği tarihten itibaren davacının idari ve yasal yollara başvurmasına ilişkin süreler işlemeye başlayacaktır. Aksi durumda hacizden hiçbir şekilde haberdar olmayan davacının zamanaşımı süreleri dolduktan sonra geçmişe dönük olarak idari ve yasal yollardan hakkını araması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla davacının düzeltme ve şikayet başvurusunda, başvuruda bulunduğu tarihler itibarıyla zamanaşımı süresi dolmadığından Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır."* (Danıştay 4. Daire, 20/10/2014, E:2011/133, K:2014/5825, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)); Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 185; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 98; Danıştay 9, Daire,20/04/2015, E:2012/3761, K:2015/2921, Akt: Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 191; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 145; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 449.

[652] Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 528; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 227; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 191; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 214.

ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na bırakılmıştır. İl özel idare vergileri hakkında valilik, belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığı şikayet merciidir[653]. Kanunda, düzeltme talebinin reddi veya zımni reddi halinde hangi süre içerisinde şikayet yoluna başvurulması gerektiğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Danıştay tarafından bazı kararlarda, süre bakımından kanunda öngörülen bir kısıtlama olmadığı, zamanaşımı süresi içerisinde her zaman şikayet hakkının kullanılabileceği belirtilmiştir[654]. Kanunda açık bir düzenleme bulunmaması ve ceza muhatabı lehine yorumlama ilkesi gereği zamanaşımı süresi içerisinde şikayet başvurusunun yapılabileceği kanaatindeyiz.

İnceleme mercii tarafındanşikayet talebinin uygun görülmesi halinde, düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi için ilgili birimden düzeltmenin yapılması talep edilecektir. İnceleme neticesinde talebin reddi veya İYUK m.10'da düzenlenen 30 (otuz) günlük süre içerisinde cevap verilmemesi sonucunda zımnen reddi halinde, şikayetin reddi 30 (otuz) gün içerisinde vergi mahkemesinde dava konusu edilebilir. Davaya konu edilecek hatalı ceza kesme işlemi değil, şikayet başvurusunun reddidir[655]. Danıştay kararlarında da, düzeltme ve şikayet başvurusunda kesin ve nihai işlemin, şikayet merci tarafından verilen karar olduğu ve idari davanın bu işleme karşı açılması gerektiği belirtilmektedir[656]. İlgili tarafından açılacak davada, vergi mahkemesi tarafından yalnızca şikayete konu hatalı işlem yönünden inceleme yapılacaktır[657].

Ceza muhatabı lehine gerçekleştirilen düzeltme işlemine konu cezalara ilişkin fazla tahsil edilen miktar muhataba iade edilecektir. VUK m.112/4'te, fazla veya

---

[653] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku,** s. 191; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 227; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 446.

[654] *"İlgililerin şikayet merciine başvuruları bir süreyle kısıtlanmamakla birlikte zamanaşımı süresi içinde yapılması gereken şikayet başvurusunun, şikayet merciinin olumsuz cevabının tebliğinden ya da altmış gün içinde cevap verilmemesi halinde altmış günün sona ermesinden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava konusu yapılması idari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen genel düzenlemelerin gereğidir."* (Danıştay 3. Daire, 13/11/2012, E:2010/2951, K:2012/3620, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)); Danıştay 4. Daire, 28/04/1998, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022); Danıştay 4. Daire, 10/02/1995, E:1994/3704, K:1995/563, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 529.

[655] Danıştay 4. Daire, 07/02/1996, E:1995/663, K: 1996/389, Danıştay VDDK, 17/05/1996, E; 1995/74, K: 1996/234, Akt:Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 228.

[656] Danıştay VDDK, 11/12/1992,E:1992/248, K: 1992/466, Danıştay 7. Daire, 21/09/1998, E: 1997/3723, K: 1998/2931, Akt: Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar,** s. 529.

[657] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s.231; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 228, 229.

yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihinden itibaren, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden itibaren AATUHK'da belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte iade edileceği belirtilmiştir. Maddenin önceki halinde, mükellefin başvuru tarihinden itibaren vergi dairesi tarafından 3 (üç) ay içerisinde ödenmemesi halinde sonraki süreç için tecil faizi uygulanacağı belirtilmişti. Bu düzenleme, Anayasa Mahkemesi'nin 10/02/2011 tarih, 2008/58 esas ve 2011/37 sayılı kararı ile Anayasa'ya aykırı olduğu ve iptali yönünde oybirliği ile verdiği kararı neticesinde iptal edilmiştir[658].

3.2.3. Uzlaşma

Uzlaşma kurumu, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiştir. Uygulanmakta olan 213 sayılı VUK'un ilk halinde de bu kuruma yer verilmemiştir. VUK'a 1963 yılında eklenen uzlaşma kurumu tarihsel süreç içerisinde çeşitli değişikliklere uğramıştır[659]. Uzlaşma kurumu, VUK m.376'dan sonra Ek m.1 ila m.12 arasında düzenlenmiştir.

3.2.3.1.Genel Açıklama

Uzlaşma, TDK'ya göre *"Uzlaşmak durumu, uyuşma, uzlaşı, uzlaşım, mutabakat, konsensüs"*tür [660] . Hukuki anlamda ise *"Sulh, ortaya çıkan uyuşmazlıkların barış içinde çözümlenmesi"* şeklinde açıklanmaktadır[661]. VUK'ta düzenlenen uzlaşma kurumu Danıştay tarafından bir kararında *"vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak*

[658] Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları,** s. 69.
[659] Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** C.24, Yıl 2008, Sayı 2, s.310, 311; Celal Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,** Yıl 2015, Sayı 5, s. 491; Özcan Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Uygunluğu", **Anayasa Yargısı,** C.38, Yıl 2021, Sayı 1, s. 289, 290; Ahmet Tekin ve Gülnihal Can Avşar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi,** C.6 Yıl 2019, Sayı 5, s. 507, 508; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 178.
[660] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.sozluk.gov.tr (ET: 21.12.2021).
[661] Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** s. 846.

ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması" şeklinde açıklanmıştır[662].

Vergilendirme süreci içerisinde vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında çeşitli uyuşmazlıklar çıkmaktadır. Uzlaşma kurumu, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların yargı sürecine konu edilmeksizin çözümlenmesi için öngörülmüş idari çözüm yollarından biridir[663]. Uzlaşma kurumu ilgilisine sunulmuş bir hak olup, barışçıl bir çözüm yolu olması hasebiyle de kullanılması vergi mükellefi veya ceza muhatabı insiyatifindedir. Yargı yoluna başvuru öncesi tüketilmesi zorunlu idari bir yol şeklinde düzenlenmemiştir[664].

Uzlaşma kurumunun sağladığı kolaylıklar bulunmaktadır. Vergi idaresi, uzlaşma neticesinde vergi ve/veya cezalarının bir kısmından feragat ederek geç veya hiç tahsil edilmeyecek vergi ve/veya cezayı tahsil etme imkanına kavuşmaktadır. Muhatap tarafından ödeme gerçekleştirilmese dahi vergi ve/veya ceza kesinleşmiş olacak ve tahsil aşamasına geçilmiş olacaktır[665]. Vergi idaresi, yargılama sürecinin külfetlerinden de kurtulmuş olacaktır[666]. Yargılama süreçlerinin çoğunlukla idare aleyhine sonuçlanması da nazara alındığında uzlaştırma kurumu vergi idaresi açısından önem taşımaktadır[667]. Mükellef yönünden de hem miktarın düşürülmesi hem de uzun ve belirsiz yargılama süreci ile karşı karşıya kalma külfetinden

---

[662] Danıştay İBK, E:1986/2, K:1986/2, Şin, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları", **Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,**C.9, Yıl 2019, Sayı 1, s. 305.

[663] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 332; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 147; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 407; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 154: Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 83; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 178; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 291; Tekin ve Can Avşar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", s. 506.

[664] Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 311; Onur Eroğlu ve Ömer Özgür Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,** C.11, Yıl 2015, Sayı 2, s. 234; Şin, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları", s. 319.

[665] Burcu Demirbaş Aksüt, **Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma,** On İki Levha Yayınları, İstanbul 2021, s. 168; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 258; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 178; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 375; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 243.

[666] Mustafa Gültekin, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma",**Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 7, s. 579; Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 17, s. 274; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 258; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 374.

[667] Ayşe Necef Yereli, "Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi**", Ege Akademik Bakış Dergisi,** C.8, Yıl 2008, Sayı 2, s. 841.

kurtulma imkanı sunmaktadır[668]. Uzlaşma kurumu neticesinde yargı mercilerinin de iş yükü azalmaktadır[669].

Uzlaştırma kurumuna ilişkin veriler incelendiğinde, 2010 ila 2016 yılları arasında Merkezi Uzlaştırma Komisyonu tarafından gerçekleştirilen uzlaştırma süreçlerinde ortalama her 100 TL'lik vergi aslına ilişkin 23 TL'nin ödenmesi, 77 TL'sinin silinmesi yönünde uzlaşıldığı görülmektedir[670]. Vergi cezalarında ise ortalama her 100 TL'lik vergi cezasına ilişkin 99,30 TL'nin silinmesi yönünde uzlaşma gerçekleştiği görülmektedir[671]. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun ve illerde kurulan uzlaşma komisyonlarının uzlaştırma süreçlerine ilişkin aynı tarihlere dair verileri de benzerlik göstermektedir[672]. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından son olarak 2018 yılına ilişkin faaliyet raporu yayınlanmıştır. Mezkur raporda sadece tarhiyat öncesi uzlaşma sürecine ilişkin veriler paylaşılmıştır. Uzlaştırma süreçlerine konu edilen toplam 232.857.773 TL'lik vergi aslı uzlaştırma süreci sonucunda 225.035.135 TL olarak, toplam 419.055.049 TL'lik vergi cezası ise uzlaştırma süreci sonucunda 78.272.795 TL olarak uzlaşma sağlanmıştır[673]. Her 100 TL'lik vergi cezasının 80 TL'sinin silinmesi yönünde uzlaşma sağlandığı görülmektedir.

Uzlaştırma kurumuna yönelik eleştiriler kanunilik ve eşitlik ilkelerini ihlal ettiği ve idarenin geniş takdir yetkisine sahip olduğu noktalarında

---

[668] Gültekin, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma", s. 579; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 147; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 407; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 215; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 374; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 83, 84; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 178; Bahadır Sazak Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma", **Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi,** C.1, Yıl 2018, Sayı 1, s. 48; Engin Hepaksaz ve Gazi Sonkur, "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler)", **Gümrük ve Ticaret Dergisi,** Yıl 2018, Sayı 10, s. 50.

[669] Demirbaş Aksüt, **Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma,** s. 172; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 154; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 258; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 375; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 288; Başaran Yavaşlar,"Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 310; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 505.

[670] Hepaksaz ve Sonkur, "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma...", s. 53.

[671] Hepaksaz ve Sonkur, "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma...", s. 53.

[672] Hepaksaz ve Sonkur, "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma...", s. 53-59.

[673] Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 yılı faaliyet raporu, s. 50, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf (ET: 21.12.2021).

yoğunlaşmaktadır[674]. Kanunda öngörülen cezaların, anlaşma ile ortadan kaldırılması sebebiyle kanunilik ve uzlaşan kişilerin aynı durumda bulunan kişilerden daha az ceza ödemesi sebebiyle eşitlik ilkesini zedelediği yönündeki eleştiriler sebebiyle Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülebilir[675]. Uzlaştırma kurumu, aynı mali güce sahip muhataplardan uzlaşma neticesinde farklı oranlarda cezanın veya vergi aslının silinebildiği, bu durumun mali güce göre vergilendirme ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle de eleştirilmektedir[676]. Vergi cezalarının, uzlaştırma süreci neticesinde tamamının veya büyük bir kısmının silinmesi, vergi cezaları ile amaçlanan caydırıcılık ilkesini zedelemektedir. Caydırıcılık ilkesinin zedelenmesi neticesinde ceza sistemine ilişkin güven de sarsılmaktadır[677].

Eleştirilen yönlere ilişkin olarak çeşitli çözüm önerileri de sunulmaktadır. Bunlar genel olarak, idarenin geniş takdir yetkisinin sınırlandırılması, uzlaştırma işlemlerinin gerekçelendirilmesi, uzlaştırma süreçlerine ilişkin şeffaflığın sağlanması, indirim oranlarının belirli oranlara bağlanarak öngörülebilir hale getirilmesidir[678]. Bu konuda VUK'ta uzlaştırma kurumunun çerçevesinin belirgin hale getirilmesi ve öngörülebilir bir kurum olması için düzenleme yapılması gerektiğine dair görüşler bulunmaktadır[679]. Kanaatimizce de, idarenin takdir yetkisine ilişkin sınırların net belirlenmesi ve indirim oranlarının öngörülebilir hale gelmesi için belirli oranlara bağlanması gerekmektedir.

---

[674] Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 258; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 84; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 178, 179; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 332; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 298; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 54; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 244, 245; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 505; Taha Emre Çiftçi, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Üzerine Etkisi Hakkında Bir Değerlendirme", **Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C.4, Yıl 2020, Sayı 2, s. 102.

[675] Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 178, 179; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 308; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 377; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 84; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 178, 179; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 507, 508.

[676] Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 178, 179; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 54; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 308, 309; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 232, 233.

[677] Çiftçi, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma...", s. 104; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 509.

[678] Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 245-247; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 333; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 313.

[679] Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 313; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 298; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 333.

3.2.3.2.Çeşitleri

3.2.3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

3.2.3.2.1.1.Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat öncesi uzlaşma adından da anlaşılacağı üzere vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce gerçekleştirilen uzlaşma çeşididir. VUK Ek m.11'de düzenlenmiştir. Madde düzenlemesi ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasların çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 31 Ekim 2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği yayımlanmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı belirgin bir şekilde çizilmiştir. Öncelikle vergi incelemesi neticesinde tarh edilecek vergi veya kesilecek bir ceza söz konusu olması gerekmektedir. Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak gerçekleştirilebilir[680]. Tarhiyat öncesi uzlaşma, belediyelerin ve il özel idarelerin vergi, resim, harç ile bunlara bağlı fonlarını kapsamamaktadır[681].

Vergi incelemesine dayanmadan, doğrudan takdir komisyonu tarafından takdir edilen matrah üzerinden tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalara ilişkin olarak tarhiyat öncesi uzlaşma mümkün değildir[682]. Vergi idaresi uygulamalarında ve Danıştay tarafından, mükellefin matrah takdiri için başvurusu üzerine tarh edilecek vergi üzerinde uzlaşma gerçekleştirilebileceği kabul edilmektedir[683].

---

[680] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 335; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 408; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 157; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 233; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 85; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 282; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 494.

[681] Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 495; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 179, 180; Eroğluve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 236; Tekin ve Can Avşar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", s. 509.

[682] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 335; Eroğluve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 238; Tekin ve Can Avşar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", s. 509.

[683] Danıştay VDDK, 08/11/1999, E:1997/431, K:1999/15, Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 132; Danıştay 4. Daire,17/04/2012, E:2009/8579, K:2012/1452, Akt: Şin, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları", s. 306.

Uzlaşma sadece vergiler ve bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezası ve 6.800 TL'yi (2022) aşan genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin olarak gerçekleştirilebilir (VUK Ek m.1). Vergi ziyaı kabahatinin, kaçakçılık suçu neticesinde ortaya çıktığı durumlarda uzlaşma kurumundan yararlanılamaz[684].

3.2.3.2.1.2.Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın komisyonlar aracılığıyla yapılacağına ilişkin VUK'ta bir düzenleme bulunmamaktadır[685]. TÖUY m.5 ila m.7 arasında uzlaşmanın komisyon aracılığıyla gerçekleştirileceği ve komisyonun kimlerden teşekkül edeceği düzenlenmiştir. Uzlaştırma görevinin, uzlaştırıcı olarak bir kişiye değil bir komisyona verilmiş olması diğer hukuk dallarında uygulanan benzer uygulamalardan ayrıt edici bir özellik taşımaktadır[686].

TÖUY m.6/3'te komisyonların biri başkan olmak üzere üç üyeden oluşacağı, TÖUY m.14/1'de toplantıların üye tam sayısı ile gerçekleştirileceği ve komisyon kararının oyçokluğu ile alınacağı düzenlenmiştir. TÖUY m.6/5'te incelemeyi gerçekleştiren vergi idaresi inceleme elemanının komisyonda yer alamayacağı, ancak açıklamada bulunmak üzere toplantılara katılmasının mümkün olduğu düzenlenmiştir[687]. Rapor Değerleme Komisyonunda görev alanların ise komisyonda bulunup bulunamayacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Rapor Değerleme Komisyonu üyesinin inceleme raporunu incelediği, mevzuata uygunluk yönünden denetlediği ve incelenen mükellefle görüşme yapabildiği dikkate alındığında incelemeyi gerçekleştirenler gibi uzlaşma komisyonuna üye olamaması gerekir[688].

---

[684] Gültekin, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma", s. 595; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 148; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 157; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 217; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 233; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 383; Çiftçi, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma...", s. 98; Hepaksaz ve Sonkur, "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma...", s. 51; Yereli, "Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma...", s. 826.

[685] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 239; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 155; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 290.

[686] Şin, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları", s. 307.

[687] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 336; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 234; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 86; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 320.

[688] Demirbaş Aksüt, **Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma,** s. 247.

TÖUY m.6/1'de, vergi müfettişleri tarafından yapılan inceleme neticesinde grup başkanlığı bulunan yerlerde uzlaşma sürecinde komisyon, başkanlıkça biri başkan olmak üzere toplam üç vergi müfettişinden oluşacağı düzenlenmiştir. İncelemeye yetkili diğer memurların gerçekleştirdiği inceleme neticesinde ise komisyonun oluşumu farklılık göstermektedir. TÖUY m.6/2'de, Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde komisyon, vergi dairesi başkanı veya onun yerine temsilen grup müdürü başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden oluşacağı düzenlenmiştir[689]. Vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise komisyon, defterdar veya onun yerine temsilen defterdar yardımcısı başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ve gelir müdürlüğü görevini ifa eden müdürden oluşur.

TÖUY m.7'de, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından gerek görülmesi halinde uzlaşmaların bölgesel düzeyde de gerçekleştirilebileceği, bu durumda komisyon üyelerinin Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde grup başkanlığı tarafından da belirlenebileceği düzenlenmiştir[690].

3.2.3.2.1.3.Uzlaşma Talebi, Süresi ve Daveti

Uzlaştırma talebi, nezdinde inceleme gerçekleştirilen mükellef tarafından (TÖUY m.8) talep edilebileceği gibi incelemeyi yapan tarafından (TÖUY m.11) davet yoluyla mükellef uzlaşmaya davet edilebilir[691]. Mükellef tarafından uzlaşma kurumundan yararlanmak için herhangi bir gerekçe göstermesi şartı bulunmamaktadır. Uzlaştırma talebi, verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda, belirli bir veya birkaç vergi ve ceza yönünden gerçekleştirilebilir. Başka bir deyişle kısmi başvuru da mümkündür[692].

---

689 Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 233; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 239;

690 Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 234.

691 Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 85; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 234; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 496; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 282; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 294; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 321.

692 Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 147; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 411; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 383; Yereli, "Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma...", s. 827.

Mükellef tarafından gerçekleştirilecek uzlaştırma talebi TÖUY m.8'de düzenlenmiştir. Nezdinde inceleme gerçekleştirilen mükellef veya noterden alınmış vekaletnameye dayanılarak vekili uzlaşma talebinde bulunabilir. Talebin yazılı olması ve incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip başkanlığına yapılması gerekmektedir[693]. İnceleme tutanağında yer alan uzlaştırma talebi de başvuru olarak kabul edilir[694]. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılar, vakıf ve cemaatler ile tüzel kişiliği bulunmayan oluşumlarda başvuru kanuni temsilci aracılığıyla gerçekleştirilebilir[695].

Mükellef tarafından uzlaşma talebi, incelemenin başlangıcından ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman yapılabilir (TÖUY m.9)[696]. İncelemeyi yapantarafından, uzlaşma talebi yetkili uzlaşma komisyonu başkanına bildirilerek toplantı günü belirlenir. Toplantı gün ve saatinin uzlaşma gününden en az 15 (onbeş) gün önce mükellefe bildirilmesi gerekir. Gerçekleştirilen bildirim inceleme tutanağına yazılır. Mükellefin talebi halinde 15 (onbeş) günlük süreye bağlı kalınmaksızın da toplantı gün ve saati belirlenebilir (TÖUY m.10)[697].

Nezdinde inceleme gerçekleştirilen mükellefin bilgisi dışında inceleme sürecinin yürütüldüğü durumlarda, inceleme elemanı tarafından mükellef uzlaşmaya davet edilebilir (TÖUY m.11/1). Bu davete ilişkin olarak da toplantı gün ve saatinin uzlaşma gününden en az 15 (onbeş) gün öncele mükellefe bildirilmesi gerekir (TÖUY m.11/2). Bu davete inceleme raporunun bir örneğinin de eklenmesi gerekir (TÖUY m.11/3). İncelemenin neticelendiği tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine 3 (üç) aydan az bir süre kalması durumunda, mükellefe uzlaşma talebinde bulunup

---

[693] Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 85; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 234; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 324, 325; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 51, 52; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 496; Tekin ve Can Avşar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", s. 509.

[694] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 408; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 85; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 234; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 52; Şin, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları", s. 311.

[695] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 217; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 234; Tekin ve Can Avşar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", s. 513; Yereli, "Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma...", s. 827.

[696] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 409; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 127; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 85; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 234; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 52.

[697] Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 85; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 496; Şin, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları", s. 312.

bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşmaya davet edilmez (TÖUY m.9/3)[698]. Bu düzenleme, mükellefin uzlaşma talebinde bulunmasına ilişkin kısıtlayıcı bir düzenleme değildir[699].

TÖUY m.13'te, inceleme raporunun en az 15 (onbeş) gün önceden yetkili uzlaşma komisyonuna bildirilmesi gerektiği de düzenlenmiştir. İnceleme raporu gerek görülmesi halinde ön rapor şeklinde de düzenlenebilecektir. İnceleme raporunun ilgili mükellef ve ilgili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmeden uzlaşmanın gerçekleştirilmesi mümkün değildir.

3.2.3.2.1.4.Uzlaşma Görüşmeleri Süreci

Uzlaşma görüşmeleri komisyon üyelerinin tamamının katılımıyla gerçekleştirilir. Uzlaşma görüşmelerinde, uzlaşma komisyonu doğrudan vergi idaresini temsilen bulunur[700]. Komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması veya mükellefin mücbir bir sebeple toplantıya katılamaması durumunda, uzlaşma görüşmesi aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir tarihe ertelenebilir (TÖUY m.14/3).

Uzlaşma görüşmelerine doğrudan muhatap asil katılabileceği gibi noterden alınmış bir vekaletnameye dayanarak vekili katılabilir veya birlikte katılabilirler (TÖUY m.8/1). Vekilin avukat olması noktasında bir zorunluluk bulunmamaktadır. Vekil olarak katılacak kişinin vekaletinde uzlaşmaya yetkili olduğunun belirtilmesi yeterli olacaktır[701].

Mükellef isterse görüşmelerde, bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve bir meslek mensubu (serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir) ve/veya avukat bulundurabilir. Bu kişiler görüşme süreçlerinde ilgili

---

[698] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 409.
[699] Demirbaş Aksüt, **Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma,** s. 253.
[700] Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 282; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 235; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 294; Şin, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları", s. 307.
[701] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 338; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 412; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 497.

mesleki konularda görüşlerini açıklayabilirler. Ancak görüşmelere ilişkin tutanaklara imza atamazlar[702].

Uzlaşma görüşmeleri sürecinde de kısmi uzlaşma talebinde bulunulabilir. Bu durumda, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda hangi matrah farklarının eleştirildiği ve hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilmelidir (TÖUY m.16/6)[703]. Uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için tarhiyatların gerçekleştirilmesi için inceleme raporu vergi dairesine bildirilir. Uzlaşılamayan kısım için uzlaşmaya varılamamış sayılacaktır. Bu nedenle tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinden faydalanılması söz konusu olamayacaktır. Uzlaşılamayan kısım dava konusu edilebilir.

Uzlaşma görüşmelerinin sonucunda üç neticeyle karşılaşılabilir. Bu görüşmeler neticesinde uzlaşma sağlanabilir, uzlaşma sağlanamayabilir veya uzlaşma temin edilemeyebilir[704].

3.2.3.2.1.5.Sonuçları

3.2.3.2.1.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde tam veya kısmi uzlaşma gerçekleştirilebilir. Tarafların üzerinde anlaştıkları tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanağın yazılı olması bir geçerlilik şartıdır[705]. Tutanak komisyon üyeleri ve muhatap tarafından imza altına alınır. Düzenlenen tutanağın bir sureti aynı yerde derhal mükellefe veya vekiline tebliğ edilir ve uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer[706]. Bir nüsha da tutanağın imzalanmasından sonra 3 (üç) gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir (TÖUY m.16/1).

---

[702] Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 86; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 235; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 259; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 327; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 235.

[703] Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 86.

[704] Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 86, 87; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 235.

[705] Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 327.

[706] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 150; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 410; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 217; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 87; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 88; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 52, 53.

Uzlaşmanın sağlanması halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza kesinleşmiş olur. Dava konusu edilemeyecekleri gibi uzlaşılan konulara ilişkin herhangi bir mercie de şikayetbaşvurusu gerçekleştirilemez[707]. Daha önce belirtildiği[708] gibi uzlaşma neticesinde uzlaşılan miktar yönünden cezalarda indirim kurumundan yararlanılamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması halinde tarhiyat sonrası uzlaşma kurumundan da yararlanılamaz.

Uzlaşmanın gerçekleştiği tarihte, vergi ve cezaların ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçmiş olması halinde uzlaşma tutanağının tebliği tarihinden itibaren 1 (bir) ay içerisinde ödenir. Ödenmesi gerekilen tarihten, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacaktır[709]. Yine daha önce belirtildiği[710] gibi üzerinde uzlaşılan vergi ve vergi cezası süresinde ödenirse, vergi cezasından ek %25 oranında indirim gerçekleştirilir[711]. Ödeme zamanından önce uzlaşmanın sağlanması halinde ise kanuni ödeme zamanında ödeme gerçekleştirilir. Ödemenin gerçekleştirilmemiş olması uzlaşma hüküm ve sonuçlarını ortadan kaldırmaz. Genel hükümlere göre cebren tahsili yoluna gidilir[712].

3.2.3.2.1.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması veya Temin Edilememesi

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşma komisyonu ile mükellef veya vekili ile uzlaşmaya varılamayabilir. Uzlaşmanın sağlanamadığı tutulacak tutanak ile tespit edilir. Uzlaşmaya gelen mükellef veya vekili tutanağı imzadan imtina edilebilir veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istenebilir. Bu durumda ise uzlaşma temin edilememiş sayılır (TÖUY m.16/3)[713]. Tutanaklardan bir suret uzlaşmaya varılması

---

[707] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 150; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 411; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 217; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 158; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 86; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 235; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 329; Eroğluve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 236.

[708] Çalışmanın *"Cezalarda İndirim"* başlığının *"Şartları"* alt başlığında belirtilmiştir.

[709] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 217; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 410; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 150; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 497; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 283.

[710] Çalışmanın *"Cezalarda İndirim"* başlığının *"Şartları"* alt başlığında belirtilmiştir.

[711] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 417; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 305.

[712] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 410; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 218; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 150.

[713] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 148; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 408; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 87; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 235;

halindeki gibi mükellefe derhal tebliğ edilir. Mükellefin veya vekilinin tebliğden kaçınması halinde posta aracılığıyla tebliğ gerçekleştirilir[714]. Tutanaklardan bir sureti ise incelemeyi yapana verilir. İncelemeyi yapan tarafından uzlaşma neticesi ve inceleme raporu ilgili vergi dairesine gönderilir (TÖUY m.16/9).

Uzlaşma sağlanamaması halinde komisyon tarafından teklif edilen miktar tutanaklarda belirtilir. İnceleme raporu ve uzlaşma görüşmelerine ilişkin tutanaklarınilgili vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince gerçekleştirilen tarhiyat ve kesilen cezaya karşı dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklif ettiği miktar, mükellef tarafından kabul edilebilmektedir. Teklifin kabul edildiğinin bir dilekçe ile belirtilmesi halinde uzlaşma gerçekleştirilmiş sayılacaktır[715].

Uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi halinde mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunmamaktadır. Tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza dava konusu edilebilir. Uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi halinde mükellef cezalarda indirim kurumundan yararlanabilir[716].

Uzlaşmaya davet tebliği, muhatabın bilinen en son adresine gönderilir. Davet yazısının tebliğ edilememesi durumunda da uzlaşma temin edilememiş sayılır ve temin edilememenin hüküm ve sonuçlarına tabiidir (TÖUY m.12/1)[717]. Tebligatın yapılamamış olmasının neticesinde uzlaşmanın temin edilememesi olarak kabulüne yönelik yerinde olmadığı yönünde görüşler bulunmaktadır[718].

Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 50; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 237.

[714] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 148; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 87; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 235; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 327.

[715] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 148, 149; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 218; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 87; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 50; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 237.

[716] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 218; Bilici, **Vergi Hukuku...,** s. 157; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 238; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 51.

[717] Danıştay VDDK, 14/04/1995, E:1994/204, K:1995/126, Akt: Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 283; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 85; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 235.

[718] Demirbaş Aksüt, **Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma,** s. 256.

3.2.3.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

3.2.3.2.2.1.Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşma, mükellefe verginin tarhı ve ceza kesildikten sonra gerçekleştirilen uzlaşma çeşididir. VUK Ek m.1 ila m.9 arasında usul ve esasları düzenlenmiştir. VUK Ek m.1/2'de uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslarının çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tarafından 3 Şubat 1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de Uzlaşma Yönetmeliği yayımlanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumundan yararlanabilmek için öncelikle ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezası söz konusu olması gerekmektedir [719] . Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin cezalarda 6.800 TL'yi (2022) aşması halinde tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmektedir (VUK Ek m.11). Vergi ziyaı kabahatinin, kaçakçılık suçu neticesinde ortaya çıktığı durumlarda uzlaşma kurumundan yararlanılamaz[720].

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuna ilişkin verginin tarhı yönünden bir sınırlama getirilmiştir. Bu sınırlama neticesinde ancak ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve kesilen cezalar tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir. Danıştay, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu edilebilme özelliklerinden hareketle, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen cezaların da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebileceğini kabul etmektedir[721].

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar yönünden VUK Ek m.1'de de kısıtlama getirilmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecek

---

[719] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 411; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 149; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 218; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 108; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 88; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 236; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 284; Hepaksaz ve Sonkur, "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma...", s. 50.

[720] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 411; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 149; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 218; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 108; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 284; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 293.

[721] Danıştay 3. Daire, 09/03/2000, E:1999/1840, K:2000/1029, Akt: Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 249.

durumlar; vergi ziyaının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanması, mükellefin yanılma hali içinde bulunması, tarhiyatın vergi hatası içermesi ve yargı ile idarenin görüş farklılığı içinde bulunmasıdır[722].

Vergi ziyaının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanması şartı her mükellef bakımından sübjektif bir durumdur. Mükellef tarafından bu gerekçeye dayanılması halinde aksinin ispatı genel olarak mümkün değildir. Başvurularda, kanuni bu sebep, sebepsizlik hali olarak kullanılmaktadır[723]. Başvurularda en çok görülen başvuru sebebi olduğu[724] ve yine başvurularda sayılan nedenlerin var olup olmadığı hususunun irdelenmediği söylenebilir[725].

Mükellefin yanılma hali içinde bulunması, yanılma ve görüş değişikliği kurumuna ilişkin koşulların mevcut olduğunun mükellef tarafından sebep olarak gösterilmesidir. Tarhiyatın vergi hatası içerdiğine ilişkin sebepte ise hata düzeltme kurumunda belirtilen hatalar ve her hangi bir tür maddi hatanın bulunduğu durumunun sebep olarak gösterilmesidir. Yargı ile idarenin görüş farklılığı içinde bulunduğu, idare ve yargı organları arasında görüş birliğinin bulunmadığı durumlar da başvuru sebebi olarak gösterilebilir[726].

3.2.3.2.2.2.Uzlaşma Komisyonları

UY m.6'da, uzlaşma komisyonlarının oluşumu, üyelerinin nitelikleri, yetkileri, toplanma ve karar yeter sayısı gibi hususlar düzenlenmiştir. Uzlaşma komisyonu, tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi vergi dairesini temsil etmektedir. Komisyonların oluşumu, uzlaşma başvurusuna konu edilen verginin merkezi yönetim bütçesine veya diğer idarelere ait olmasına göre farklılık göstermektedir.

---

[722] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 219; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 108, 109; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 88, 89; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 236; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 259; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 500; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 49; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 292.

[723] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 343; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 293; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 323.

[724] Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 293; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 323; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 287.

[725] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 219; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 293; Hepaksaz ve Sonkur, "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma...", s. 63.

[726] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 343, 344; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 288; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 324.

Uzlaşma komisyonları, vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu, büyük mükellefler vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu ve merkezi uzlaşma komisyonu olarak belirlenmiştir[727].

Vergi dairesi uzlaşma komisyonu, vergi dairesi müdürlüklerinde ve vergi dairesi müdürünün başkanlığında, müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şeften oluşur. Bağlı vergi dairelerinde ise mal müdürünün başkanlığında, gelir şefi ve memurundan oluşur.

Defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulur. Komisyon, defterdar veya yetkilendireceği defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ve vergi dairesi müdüründen oluşur.

Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanı veya yetkilendireceği grup müdürünün başkanlığından oluşur. Diğer üyeler ise yine vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan ve vergi dairelerinin uzlaşma yetkilerini aşan ve Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırları altında kalan uzlaşma süreçleri için kurulur. Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Daire Başkanı veya Grup Başkanlıklarından birinin başkanlığında, grup başkanları ve/veya müdürlerden oluşur. Gerektiğinde birden fazla olarak da kurulabilir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından komisyonların kurulacağı yerler ve yetki alanları belirlenir.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu, mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim, harçlara ilişkin uzlaşma süreçlerini yürütür. Komisyon, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.

[727] Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 501; Hepaksaz ve Sonkur, "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma...", s. 52; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 236.

Mahalli uzlaşma komisyonlarının yer itibariyle uzlaşma yapabilecekleri coğrafi alanlar sınırlıdır. Yalnızca merkezi uzlaşma komisyonu yer bakımından bütün Türkiye'de yetkilidir. Komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi,resim ve harçlara ilişkin miktarı belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık ilgili yetkisini genel tebliğ ile kullanmaktadır[728]. Vergi cezaları yönünden ise Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiş bir yetki ve buna bağlı olarak getirilmiş bir kısıtlama söz konusu değildir. Fakat vergi ziyaı cezasının, vergi aslına bağlı olarak kesildiği nazara alındığında dolaylı bir kısıtlamadan söz edilebilir[729].

İl özel idarelerinin bütçesine giren vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları illerde ve ilçelerde kurulmaktadır. Belediye bütçesine girenler yönünden ise ilgili belediye başkanlıklarında kurulmaktadır.

Komisyonlar, biri başkan olmak üzere toplam üç üyeden oluşur. Görüşmeler, üyelerin tamamının katılımıyla sağlanır ve kararlar çoğunlukla verilir[730].

3.2.3.2.2.3.Uzlaşma Talebi ve İncelenmesi

UY m.7'deki düzenleme ile tarhiyat sonrası uzlaşmada, tarhiyat öncesi uzlaşma gibi mükellef veya noterden alınmış vekaletnameye dayanılarak vekili tarafından uzlaşma talebinde bulunulabilir. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılar, vakıf ve cemaatler ile tüzel kişiliği bulunmayan oluşumlarda başvuru kanuni temsilci aracılığıyla gerçekleştirilebilir[731]. Komisyonun yetkisine giren uzlaşma taleplerine ilişkin dilekçeler mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, defterdarlık veya Gelir İdaresi Başkanlığına verilebilir. Başvurunun taahhütlü postayla gerçekleştirilebilmesi de mümkündür[732].

---

[728] Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 237; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 236; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 319.

[729] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 252, 253.

[730] Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 328.

[731] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 411; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 109; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 238; Doğan, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 50; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 500.

[732] Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 88; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 500; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 284.

Başvurunun, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 (otuz) gün içerisinde yapılması gerekir (UY m.9)[733]. Başvuru süresinin son gününün mali tatile denk gelmesi halinde, süre mali tatilin son gününü izleyen tarihten başlayarak 7 (yedi) gün uzamış sayılmaktadır. Danıştay, VUK m.13'te düzenlenen mücbir sebep hükümlerinin uzlaşma kurumuna uygulanmasının mümkün olmadığını fakat doğal afet, savaş hali ve benzeri durumlarla, kişinin uzlaşma kurumundan yararlanma hakkını imkansız kılacak derecede ağır hastalık gibi durumlarda uzlaşmaya başvuru süresinin işlemeyeceğini belirtmektedir[734].

Talep komisyona intikal ettirilmeden önce talebin usulüne uygun ve süresi içerisinde yapılıp yapılmadığı ve uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı yönünden inceleme gerçekleştirilir. İnceleme sürecinde iki hususta birinin yanlışlığı veya eksikliği durumunda talep reddedilir (UY m.10/2). Ret kararı, kesin ve yürütülebilir bir karar olması sebebiyle davaya konu edilebilir[735]. Danıştay tarafından da dava konusu edilebileceği kabul edilmektedir[736]. Uzlaşma talebinin reddi durumunda, cezalarda indirim kurumundan yararlanma süresi geçirilmemişse

---

[733] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 412; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 219; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 149; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 88; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 259; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 284.

[734] *"Vergi Usul Kanununa 205 sayılı Kanunla ayrı bir bölüm halinde eklenen uzlaşma müessesesi, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi suretiyle beyan dışı bıraktıkları kazanç veya vergiye tabi işlemlerle ilgili olarak bilahare vergi idaresince ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin cezaların miktarları üzerinde ihtilaf yaratmaksızın mükelleflerle idarenin karşılıklı olarak uyuşmalarına imkan veren bir müessesedir. Dolayısıyla söz konusu müessese ile tanınan imkandan yararlanmak veya yararlanmamak, vergi vergi ve ceza muhatabına tanınan bir hakkın kullanılması ile ilgili olup, bir vergi ödevinin yerine getirilip getirilmemesi ile ilgisinin bulunmadığı açıktır. Bu bakımdan uzlaşma ile ilgili sürelerde Vergi Usul Kanununun 13. maddesinin dikkate alınması mümkün değildir. Bununla beraber Kanunla öngörülmemiş olsa da, mücbir sebep hallerinde dava açma için öngörülen sürelerin işlemeyeceği genel hukuk kuralı olarak kabul edilmektedir. Uzlaşmaya başvurunun hukuki niteliği ve sonuçları gözönünde bulundurulduğunda, uzlaşmaya başvurma süresinin işlememesine neden olacak haller, ancak kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri durumlarla, kişinin bu tür haklarını kullanmasını imkansız kılan çok ağır hastalık gibi durumlar olabilir."*(Danıştay 7. Daire, 17/11/1993, E:1992/34, K:1993/4809, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)); Danıştay 9. Daire, 02/10/2002, E:2000/1835, K:2002/2812,Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022); Danıştay 4. Daire, 14/10/1991, E:1988/5421, K:1991/3107; Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022); Danıştay 3. Daire, 19/06/1986, E:1986/2302, K:1986/1547.

[735] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 347; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 319.

[736] Danıştay 3. Daire, E:1986/1079, K:1986/1373, Danıştay 4.Daire, E:1987/3627, K:1990/660, Danıştay 9.Daire, E:1985/1674,K:1985/795; Akt: Gültekin, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma", s. 589.

cezalarda indirim kurumundan yararlanılabilir[737]. Ret kararında belirtilen eksiklikler giderilebilen türden eksiklikler olması halinde ve uzlaşma talebinde bulunma süresinin geçmediği durumlarda eksiklik giderilerek yeniden başvuru yapılabilmesi mümkündür[738].

Uzlaşma talebi reddedildiği zaman, ihbarnameyi dava konusu etmeye ilişkin süre dolmuş olabilir. Uzlaşma talebinin reddi halinde mükellefin, VUK Ek m.7'de uzlaşmanın vaki olmaması durumu için öngörülen 15 (onbeş) günlük ek dava açma süresinden yararlanıp yararlanamayacağı tartışmalıdır. Danıştay, verilen kararın bir ret kararı olduğunu ve öngörülen ek sürenin uzlaşmanın vaki olamadığı durumlara dair düzenlendiğini, bu nedenle uzlaşma talebinin reddi halinde ek dava açma süresi söz konusu olmayacağını belirtmiştir [739] . Danıştay'ın, kesilen cezanın uzlaşmakapsamı dışında kaldığı halde ceza ihbarnamesinde uzlaşma merciinin gösterilmesi durumunda gerçekleştirilen uzlaşma talebinin reddi halinde ek dava açma süresinden yararlanılacağı yönünde kararları[740] bulunduğu gibi aksi yönde de

---

[737] Gültekin, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma", s. 590.

[738] Demirbaş Aksüt, **Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma,** s. 317.

[739] *"Uzlaşmanın vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi hallerinden biri sebebiyle Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen Ek 7'nci maddesinden yararlanılarak ek onbeş günlük süre içerisinde tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı dava açılabilmesi için, her şeyden önce usulüne uygun yapılmış bir uzlaşma başvurusunun bulunması gereklidir. Oysa; olayda, davacı Şirket tarafından, salınan kurumlar vergisi, hesaplanan fon payı ve kesilen vergi ziyaı cezasına karşı yapılan uzlaşma talebi, esasa geçilmeden reddedildiğinden, uzlaşmanın vaki olmadığından veya uzlaşmanın temin edilemediğinden söz etmek mümkün değildir. Yasal olarak uzlaşmanın konusuna girmeyen söz konusu ihtilafta, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7 nci maddesinde yer alan onbeş günlük ek sürenin uygulanma olanağı bulunmadığından, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edildiği 15.7.2004 tarihine göre davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerekirken, işin esasının incelenmesi suretiyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir."* (Danıştay VDDK, 25/01/2008, E:2007/199, K:2008/7, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)); Danıştay 4. Daire, 15/09/2009, E:2009/2739, K:2009/4339, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022); Danıştay 3. Daire, 22/11/2006, E:2005/1796, K:2006/3042, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022); Danıştay 3. Daire, 13/04/2006, E:2006/498, K:2006/1049, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022);Danıştay VDDK, 20/11/2009, E:2008/862, K:2009/575, Danıştay 7. Daire, 21/05/2001,E:2000/8853,K:2002/1988, Akt: Demirbaş Aksüt, **Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma,** s. 319.

[740] *"Uzlaşmaya konu edilebilen vergi ve cezalar için yapılan uzlaşma başvuruları nedeniyle Vergi Usul Kanununun Ek 7'nci maddesinde öngörülen ve uzlaşmaya varılamayan hallerde dava açma süresinin onbeş gün uzayacağını düzenleyen kuralın, uzlaşma isteminin, uzlaşma kapsamı dışında kalan bir ceza için yapılması nedeniyle komisyona gönderilemeyeceği bildirilen davacıya ek süre kazandırması söz konusu olmamakla birlikte, vergi idaresinin yanıltması nedeniyle uzlaşmaya başvurduğu anlaşılan davacıya, isteminin kapsam dışında kaldığını bildiren yazının tebliğinden itibaren 2577 sayılı Yasanın 7'nci maddesinde öngörülen sürede açılan davanın esası incelenerek verilen vergi mahkemesi kararında ısrar hükmü yönünden sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir."*(DanıştayVDDK, 28/09/2011, E:2011/444, K:2011/523, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)); DanıştayVDDK, 28/09/2011, E:2011/473, K:2011/524, Sinerji İçtihat

kararı[741] bulunmaktadır. Danıştay'ın,uzlaşma talebinin, uzlaşma kapsamında bulunup bulunmadığının öncelikle incelenmesi gerektiği, tarhiyata karşı dava açma süresi geçtikten sonra uzlaşma talebinin reddi durumunda ek sürenin uygulanması gerektiği yönünde de kararları bulunmaktadır[742].

Tarhiyat sonrası uzlaşma kurumunda mükellef, vergi idaresi tarafından uzlaşmaya davet edilmez. Talebin mükellef tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Uzlaşma talebi, matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda kısmi olarak da yapılabilir. İhbarnamede hem vergi aslı hem de vergi cezası bulunduğu durumlarda sadece birisi yönünden de uzlaşma talebinde bulunulabilir[743].

Programı (ET: 10/01/2022); Danıştay 4. Daire, 12/02/2009, E:2007/4177, K:2009/751, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022).

[741] *"Öte yandan, iddia edildiği üzere ihbarnamede uzlaşma merciinin gösterilmesinin de yasadan dolayı kapalı olan uzlaşma yoluna başvurulmasını olanaklı kılmayacağı açıktır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinden dolayı uzlaşma konusuna girmediği tartışmasız olan ihtilafta, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. maddesinde yer alan on beş günlük ek sürenin uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Davacıya 25.09.2006 tarihinde tebliğ edilen ihbarnamelerde yer alan vergilendirmeye karşı 30 gün olan dava açma süresi geçirildikten sonra 01.11.2006 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle incelenmesine olanak bulunmamasına dayanılarak verilen ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir."*(DanıştayVDDK, 20/11/2009, E:2008/862, K:2009/575,Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)).

[742] *"Olayda kaçakçılık cezalı gelir vergisi ve özel usulsüzlük cezası için süresi içinde uzlaşma komisyonuna başvurulduğu anlaşılmış olup, uzlaşma komisyonunca yükümlünün talebinin uzlaşma kapsamında bulunup bulunmadığının öncelikle incelenerek bu konuda bir karar verilmesi gerekirken bu zorunluluğa uyulmaksızın, tarhiyata karşı dava açma süresi geçtikten sonra; ikmalen ve resen tarh edilen vergilere kaçakçılık suçu cezası kesilmesi halinde vergi ve cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağından bahisle uzlaşma istemi reddedilmiştir. Uzlaşma müessesesinin, uzlaşma için başvurdukları halde uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde ilgililerin yargıya başvurma haklarını kısıtlamak veya ortadan kaldırmak gibi bir amacı olduğu düşünülemeyeceğinden, uzlaşma talebinin reddi üzerine Ek 7 inci maddede öngörülen 15 günlük süre içinde açılan davanın esası incelenerek sonuca varılması gerekirken davanın süre aşımından reddi yolunda verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır."*(DanıştayVDDK, 09/02/2001, E:2000/290, K:2001/67, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022));*"Olayda, 1996 takvim yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda salınan kaçakçılık cezalı Katma Değer Vergisi ile usulsüzlük cezasına karşı uzlaşma talebinde bulunan davacı bu talebinin uzlaşma komisyonun 17.2.1997 sayılı kararıyla, kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağı gerekçesiyle uzlaşma talebinin reddine karar verilmesi üzerine 28.2.1997 tarihinde dava yoluna başvurulmuş bulunduğundan ve olayda ek 5. maddede sayılan uzlaşmanın temin edilememesi hallerinin bulunmaması karşısında uzlaşma komisyonu kararının uzlaşmanın vaki olmaması hali olarak kabulü gerekir. Öte yandan; komisyonca, mükellefin uzlaşma talebinin usulüne uygun ve ihtilafın komisyonun yetkisi içinde olduğu görülüp uzlaşma günü verilmesinden sonra işin esasının incelenerek ihbarnameye karşı dava açma müddeti dolduktan sonra ihtilafın komisyonun yetkisi dışında bulunduğundan bahisle istemin reddi halinde mükelleflerin ek 15 günlük dava açma hakkından yararlandırılmamaları uzlaşmanın amacına ve hak ve nesafet ilkelerine de aykırıdır."* (Danıştay 11. Daire, 11/10/1999, E:1998/1511, K:1999/3528, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)).

[743] Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 284; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 88.

İhbarnameye ilişkin olarak hem uzlaşma talebinde bulunulup hem de dava konusu edilebilmesi mümkündür. VUK Ek m.7'de, uzlaşma talebinden önce dava açılması halinde, uzlaşma işlemi sonuca bağlanmadan vergi mahkemelerince incelenip karar verilemeyeceği, karar verilmesi halinde de hükümsüz sayılacağı düzenlenmiştir[744]. Danıştay'ın, uzlaşma görüşmelerinin neticesinin beklenmeksizin mahkeme tarafından esastan inceleme yapılabileceği yönünde kararı[745] bulunuduğu gibi açılan davanın reddine karar verilmesi gerektiği yönünde de kararı [746] bulunmaktadır. Danıştay başka bir kararında ise uzlaşma işlemi sonuca bağlanmadan mahkemece davanın esastan incelenerek karar verilmemesi gerektiğini belirtmektedir[747].

3.2.3.2.2.4.Uzlaşma Toplantısına Davet ve Uzlaşma Görüşmeleri Süreci

Uzlaşma toplantısına davet ve uzlaşma görüşmeleri süreci UY m.10 ile m.11'de düzenlenmiştir. Uzlaşma talebinin usulüne uygun olarak ve süresinde yapıldığının ve komisyon yetkisi içerisinde bulunduğunun anlaşılması halinde, görüşmelere bizzat katılması veya noter tarafından düzenlenmiş özel yetkiyi barındıran vekaletname ile yetkilendirilen vekilinin bulundurulması hususu, görüşme günü, saati ve yeri komisyon sekretaryası tarafından mükellefe bildirilir.

---

[744] Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 284; Altay, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın...", s. 294.

[745] *"Dosya da mevcut belgelerin incelenmesinden, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın 7.4.2004 tarihinde düzenlendiği anlaşılmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması davacının vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğiyle kazandığı hukuki durumunda bir değişiklik yaratmadığı gibi bu tutanağın tebliğinden itibaren 15 günlük ek süre içinde dava açılması da mümkün olduğundan, uzlaşma istemi karara bağlanmadan dava açılmış olması uyuşmazlığın esasının incelenmesine engel bir durum olarak değerlendirilemez. Aksi yönde yapılacak yorum ilgilinin dava açma hakkını kullanamaması sonucunu doğuracağından, vergi mahkemesince uyuşmazlığın esası incelenerek karar verilmesi gerekmektedir."*(Danıştay VDDK, 24/02/2006, E:2005/331, K:2006/37,Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)).

[746] *"08/01/2013 tarihinde uzlaşmaya başvurulmasından sonra, uzlaşma talebinin sonucu beklenmeksizin aynı vergi ve cezaların iptali istemiyle açılan ve incelenmeksizin reddi gereken işbu davada, bu husus gözetilmeksizin uyuşmazlığın esası incelenerek verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir."*(Danıştay7. Daire, 16/03/2020, E:2016/2682, K:2020/2489, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)).

[747] *"Bu durumda yükümlü tarafından dava açıldıktan sonra aynı vergi ve cezalar için uzlaşma başvurusunda bulunulması nedeniyle anılan yasal düzenleme uyarınca uzlaşma işleminin sonuçlanmasından önce mahkemece davanın esastan incelenerek karara bağlanmasına olanak bulunmamaktadır. Buna göre vergi mahkemesince, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. maddesindeki düzenleme ve davacının uzlaşma başvurusu ve dava açma tarihi dikkate alınmak suretiyle yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir."*(Danıştay9. Daire, 17/03/2009, E:2008/586, K:2009/1378, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)).

Bildirim yazılı olarak yapılır ve görüşmeden en az 15 (onbeş) gün önce mükellefe bildirilir. Mükellefin talebi halinde 15 (onbeş) günlük süreyle de bağlı kalınamayabilir. Davetiye muhataba VUK hükümleri çerçevesinde tebliğ edilir ve tebliğ tarihini ve imzayı içeren alındı uzlaşma dosyasına konulur[748].

Vergi idaresini temsilen görüşmelere komisyon katılır. Görüşmelere mükellef veya vekili tarafından katılım sağlanabilir. Mükellefin istemesi halinde görüşmelerde, bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ve bir meslek mensubu (serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir) ve/veya avukat bulunabilir. Bu kişiler, görüşme süreçlerinde ilgili mesleki konularda görüşlerini açıklayabilirler. Görüşmelere ilişkin tutanaklara imza atamazlar[749].

Komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması veya mükellefin mücbir bir sebeple toplantıya katılamaması durumunda uzlaşma görüşmesi, aynı gün ya da sonradan belirlenecek bir tarihe ertelenebilir.

Usulüne uygun çağrıya rağmen mükellef tarafından görüşmeye katılım gerçekleştirilmemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma görüşmelerinin sonucunda üç neticeyle karşılaşılabilir. Bu görüşmeler neticesinde uzlaşma sağlanabilir, uzlaşma sağlanamayabilir veya uzlaşma temin edilemeyebilir.

Görüşmelerde vergi ve cezaya ilişkin verimli ve ayrıntılı bir değerlendirme yapılabilir. Fakat uygulamada ekseriyetle komisyonun teklifinin kabul edilip edilmemesi veya miktar üzerinden pazarlık şeklinde gerçekleşmektedir[750].

3.2.3.2.2.5.Sonuçları

3.2.3.2.2.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşma görüşmelerinde komisyon ve mükellef arasında anlaşma gerçekleştirilebilir. Kısmi başvuru gibi uzlaşma neticesinde kısmi anlaşma da

[748] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 412; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 238.

[749] Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 238; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 89; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 259; Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 327; Eroğlu ve Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", s. 235.

[750] Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 326; Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının...", s. 281; Hocaoğlu, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 509.

gerçekleştirilebilir. Uzlaşma gerçekleştiği takdirdeanlaşmadan geri dönebilmek mümkün değildir (VUK Ek m.7, UY m.12). Uzlaşılan konular dava konusu edilemeyeceği gibi hiçbir mercie şikayet konusu da edilemez[751]. Hem verginin tarh edildiği hem de cezanın kesildiği durumlarda sadece birisi yönünden uzlaşma gerçekleştirilmesi halinde her ikisine karşı da dava yoluna gidilemez. Danıştay tarafından da uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi uyarınca bu yönde kararlar verilmektedir[752]. Danıştay'ın aksi yönde de kararı bulunmaktadır[753]. Kısmi uzlaşma talebi halinde, talep konusu edilmeyen vergi veya ceza dava konusu yapılabilecektir. Uzlaşma, tüm dönem matrahına ilişkin vergi ve cezayı kapsamaktadır. Fakat ikmalen tarh edilen vergi ve cezası hakkında uzlaşmanın sağlanması, re'sen takdire gidilmesine engel teşkil etmemektedir[754].

Vergi idaresi tarafından uzlaşmadan sonra uzlaşma tutanağının iptali veya değiştirilmesi talep edilemez. Uzlaşma, mükellef kadar vergi idaresini de kesin bir şekilde bağlamaktadır. Danıştay, uzlaşma kapsamına girmeyen konularda yapılan

---

[751] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 219; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 414; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 150; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 109.

[752] *"Uzlaşma müessesesinin amacı uyuşmazlıkları kısa sürede ve yargıya intikal ettirmeden sonuçlandırmaktır. Bu nedenle kanunun Ek 7 nci maddesinde; yükümlü veya ceza muhatabının ancak uzlaşma gerçekleşmediği takdirde dava açabileceği, vergi veya cezadan birisi üzerinde uzlaşma sağlanmışsa, verginin veya cezanın dava konusu yapılamayacağı açıklanmıştır. Yükümlü tarafından 1988 yılında tamamlanan inşaat için 2 nolu harç beyannamesinin süresinden sonra 16.4.1990 tarihinde verildiği çekişmesizdir. Bu durum, Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesine göre re'sen tarh nedenidir. Ancak, yükümlü tarafından süresinden sonra beyan edilen matraha ilişkin bir uyuşmazlık bulunmadığından, bu miktar üzerinden Vergi Usul Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre ikmalen tarhiyat yapılmıştır. İhtilaflı tapu harcı ve gecikme faizi için ihbarname yerine tahakkuk fişi düzenlenmesi, tarhiyata beyana dayalı tarhiyat niteliği kazandırmamaktadır. Bu durumda, yükümlü adına ikmalen yapılan tarhiyatın ağır kusur cezasına ilişkin kısmı için uzlaşma yoluna gidilmiş ve uzlaşılmış olduğundan, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7 nci maddesine göre tapu harcı ve gecikme faizi için dava açılması mümkün değildir."*(Danıştay VDDK, 19/02/1993, E:1992/118, K:1993/30,Sinerji İçtihat Programı (ET: 13/01/2022)); Danıştay 4. Daire, 17/04/2012, E:2009/8579, K:2012/1452,Sinerji İçtihat Programı (ET: 13/01/2022); Danıştay 9. Daire, 23/09/1987, E:1985/2266, K:1987/2578, Akt: Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s.261.

[753] *"Bu durumda, davacının sadece dava konusu ettiği cezalar için uzlaşma talebinde bulunduğu, dolayısıyla cezalar için uzlaşmaya varıldığı dikkate alındığında uzlaşma talebi dışında kalan gelir (ücret stopaj) vergileri ve fon payları için açılan davanın esastan incelenmesinde yukarıda açıklanan yasa hükmüne aykırılık bulunmamaktadır. Bu itibarla dava konusu yapılmadan önce uzlaşma talebinde bulunulduğu ve tarhiyatın cezaya ilişkin kısmında uzlaşmaya varıldığından bahisle tarhiyatın terkini istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir."* (Danıştay 3. Daire, 24/02/2000, E:1999/2191, K:2000/736, Sinerji İçtihat Programı (ET: 13/01/2022)).

[754] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s.260.

uzlaşmaların da vergi idaresini bağladığını kabul etmektedir[755]. Vergi dairesi uzlaşma tutanağının içeriğini değiştiremez, tekrar düzenlenmesi için komisyona geri gönderemez, takdir komisyonu tarafından takdir edilen vergi ve cezalara ilişkin uzlaşma sonrası takdir edilen matrahın arttırılması için yargı yoluna da başvuramaz[756].

Uzlaşmanın sağlanması tutanak ile tespit edilir. Tutanak komisyon üyeleri ve mükellef veya vekili tarafından imzalanır. Tutanaktan bir suret derhal mükellefe tebliğ edilir ve tutanak tahakkuk fişi niteliği taşır[757]. Uzlaşma tutanağından bir suret vergi dairesine gönderilir ve uzlaşma tutanağı dikkate alınarak tarh edilen vergi ve ceza düzeltilir.

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar kanuni ödeme sürelerinden önce tebliğ edilmiş olması halinde ödeme kanuni sürelerde gerçekleştirilir. Vadesi kısmen veya tamamen geçmiş olması halinde ise tutanağın tebliğinden itibaren 1 (bir) ay

---

[755] *"Dosyanın incelenmesinden, davacı adına re'sen salınan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulduğu, uzlaşmaya varıldığı ve 10.4.1997 gün ve 1997/59 sayılı uzlaşma tutanağının düzenlendiği, uzlaşılan vergi ve cezaların 17.4.1997 gün ve 42 sayılı tahakkuk fişi uyarınca ödendiği, böylece uzlaşmanın sonuçlarını da doğurmasından sonra 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 205 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle eklenen ek 1. maddenin 4008 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle değişen fıkrası ile 1.1.1995 tarihinden itibaren kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezaların uzlaşma mevzuu dışında bırakılmış olması nedeniyle 10.4.1997 gün ve 1997/59 sayılı olup tarafların uzlaştığına ilişkin tutanağın, yine aynı uzlaşma komisyonu tarafından 14.10.1997 gün ve 1997/59 sayılı kararla ve komisyonun yetkisizliği gerekçesiyle iptal edildiği anlaşılmıştır. Kanunun uzlaşma müessesesini düzenleyen hükümleri topluca incelendiğinde, uzlaşmanın sağlandığına ilişkin olarak düzenlenecek olan tutanağın, niteliği itibariyle idarenin tek taraflı olarak oluşturduğu idari işlemlerden olmadığı, idare ile verginin muhatabı arasında yapılmış bir sözleşme niteliği taşıdığı ve bu nedenle de idarenin tek taraflı olarak oluşturduğu idari işlemleri gibi geri alınamayacağı sonucuna varılmaktadır. Öte yandan açık kanun hükmü gereği olarak kesin ve vergi Dairence gereği derhal yerine getirilmek zorunluluğu bulunan uzlaşma tutanağı; uygulanmak, tüm sonuçlarını doğurmak ve aradan altı aylık bir süre geçmiş olmakla davacı yönünden kazanılmış hak doğurmuş bulunduğu gibi idarede istikrar kuralı gereği olarak da artık geri alınamaz. Bütün bu nedenler karşısında dava konusu olan ve uzlaşmaya varıldığına ilişkin olarak düzenlenen tutanağın iptali yolundaki 14.10.1997 gün ve 1997/59 sayılı Uzlaşma Komisyonu kararı ağır biçimde hukuka aykırılık oluşturduğundan yok hükmünde sayılacağı, yok hükmünde bulunan işlemlerin ise dava açma süresinin geçmesi ile sağlıklı işlemler haline dönüşemeyeceği ve hukuki sonuçlar doğuramayacağı idare hukukunun temel ilkeleri arasındadır."*(Danıştay 3. Daire, 27/05/1999, E:1998/3766, K:1999/2187,Sinerji İçtihat Programı (ET: 13/01/2022));Danıştay 11. Daire, 20/04/2000, E:1999/758, K:2000/1665, Akt: Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 329.

[756] Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 329.

[757] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 150; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 89.

içinde ödenir (VUK Ek m.8/1, UY m.15)[758]. Tarhiyat öncesi uzlaşma gibi vade tarihinden ödenme tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır. Kanuni ödeme süresinde ödemenin gerçekleştirilmesi halinde vergi ziyaı cezasında ek %25 indirim gerçekleştirilir[759].

3.2.3.2.2.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması veya Temin Edilememesi

Mükellef tarafından uzlaşma görüşmelerine katılım sağlanmakla birlikte uzlaşma sağlanamayabilir. Komisyon tarafından teklif edilen son miktar tutanağa geçirilir ve mükellefle birlikte imza altına alınır. Mükellef tarafından tutanakta belirtilen teklif, dava açma süresinin son günü mesai bitimine kadar kabul edilebilir (VUK Ek m.1/1, UY m.10/11)[760]. Bu durumda da uzlaşma sağlanmış olur. Mükellef teklifi kabul ettiğini, vergi dairesine dilekçeyle başvurarak bildirmesi yeterlidir.

Görüşmenin sonlandığı tarihte dava açma süresi bitmiş veya 15 (onbeş) günden az kalmış olabilir. Bu durumda uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın mükellefe tebliğinden itibaren ek 15 (onbeş) günlük dava açma süresi tanınır (VUK Ek m.7/4, UY m.13/4). Bu ek süre içerisinde de komisyon teklifi kabul edilebilir[761].

Mükellef veya vekili tarafından haklı bir gerekçe olmaksızın uzlaşma görüşmelerine katılım sağlanmaması veya katılım sağlamakla birlikte uzlaşma tutanağının imzalanmaması veya ihtirazi kayıtla imzalanmak istenmesi halinde uzlaşma temin edilememiş olacaktır[762]. Mükellef tarafından yeniden uzlaşma talebinde bulunmak da mümkün olmayacaktır (UY m.10). Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın mükellefe tebliği tarihi dava açma süresi için başlangıç tarihi sayılmaktadır. Ek dava açma süresi, uzlaşmanın temin edilemediği durumlarda da uygulanmaktadır[763].

---

[758] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 413; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 109; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 89; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 239.
[759] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 417; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 239.
[760] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 149, 150; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 220; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 90; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 238, 239.
[761] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 220.
[762] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 413; Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 90; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 238.
[763] Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku,** s. 90.

Uzlaşmanın temin edilemediği veya uzlaşmanın sağlanmadığı durumlarda yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın sağlanamadığı veya temin edilemediği durumlarda, cezalarda indirim kurumundan yararlanma süresi geçirilmemiş ise bu kurumdan yararlanılabilir. Fakat sürenin dolmuş olduğu hallerde dahi uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar mükellef uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla cezalarda indirim kurumundan yararlanabilir (VUK Ek m.9/2, UY m.14)[764].

3.2.4. Terkin

Terkin, TDK'ya göre *"Yazılmış bir şeyi çizerek silme"*dir[765]. Hukuki anlamda ise *"Resmi kütük ve defterlerde yazılı bulunan bir konunun çizilmesi; çizme; silme; silim"* şeklinde açıklanmaktadır[766]. Vergi hukuku bağlamında ise terkin kurumu VUK m.115'te düzenlenmiştir. Mezkur madde ile belirli sebeplerle ödeme gücü tamamen kalmayan veya azalan mükellefin, kanunda öngörülen şartların oluşması halinde vergi idaresi tarafından, vergi ve cezaların kısmen veya tamamen silinmesi hususu düzenlenmiştir[767]. Terkin, vergi affına benzetilmektedir, tahakkuk etmiş vergi ve cezalara uygulandığından genel aftan çok özel affa benzemektedir[768].

Terkin kurumundan yararlanabilmek için belirli koşulların gerçekleşmiş olması gerekir. Terkin kurumundan yararlanabilmek için ilk şart doğal afete maruz kalınmış olmasıdır. Gerçekleşen doğal afet neticesinde mükellefin ödeme gücünün tamamen kalmaması veya düşmüş olması gerekir[769].

Terkin kurumundan yararlanmak için aranan ilk şart mükellefin doğal afete maruz kalmasıdır. VUK m.115'te doğal afetler, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası denilerek sayılmıştır. Fakat madde düzenlemesinde tahdidi olarak bir sayım gerçekleştirilmemiştir. Madde

---

[764] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 220; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 239.
[765] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük,www.sozluk.gov.tr (ET: 27.12.2021).
[766] Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** s. 813.
[767] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 297; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 67; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 429; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 111; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 195; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 195; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 154.
[768] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 265; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 155.
[769] Osman Kağan Ergür, "Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,**C.11, Yıl 2021, Sayı 1, s. 199; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 298; Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 67; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 429; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 195.

metninde sayılan doğal afetler ve bunlara benzer afetler denilerek yalnızca doğal afet olması özelliğine dikkat çekilmiş ve doğal afet olması aranmıştır[770].

Terkin kurumundan yararlanmak için aranan ikinci şart ise gerçekleşen doğal afet neticesinde mükellefin mal varlığında veya mahsullerinde belirli ölçüde bir azalma meydana getirmesidir. Doğal afet neticesinde, varlıklarının en az 1/3'ünü kaybeden mükellefin afetten zarar gören gelir kaynakları ile ilgili vergi borcu ve cezası terkin edilebilir[771]. Doğal afet neticesinde mükellefin mahsullerinin zarar görmesi durumunda ise mahsullerin de 1/3'ünün kaybedilmesi halinde afete maruz kalan arazi yönünden zararın gerçekleştiği zamana denk gelen yıla ilişkin olarak arazi vergisi ve cezası terkin edilebilir[772]. Varlık kavramı geniş anlamda kullanılmış olup, hem özel hem de ticari varlıkları kapsamaktadır. Mahsul kavramı ise zirai faaliyet ve kazanca ilişkin bir kavram olup, zirai faaliyet neticesinde medyana gelecek olan hasılayı ifade etmektedir[773].

Terkin kurumundan yararlanmak için aranan üçüncü şart ise vergi ve cezaların düzenleme kapsamındaki vergi ve cezalarla ilgili olmasıdır. VUK m.115'te, gelir kaynaklarıyla ilgili vergi ve cezalar ile arazi vergisine ilişkin vergi ve cezaların terkininin düzenlendiği görülmektedir. Gelir kaynaklarıyla ilgili vergiler ise vergi sistemimizde gelir vergisi ve kurumlar vergisidir[774]. Başka bir deyişle, özel tüketim vergisi veya katma değer vergisi ve bunlara ilişkin vergi cezaları terkine konu edilemez. Gelir kaynaklarıyla ilgili vergi ve cezalarına ilişkin terkin kurumundan yararlanabilmek için doğal afetin ticari faaliyetin yürütüldüğü malvarlığında meydana gelmiş olması gerekir[775]. Danıştay bir kararında, doğal afet neticesinde

---

[770] Ergür, "Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi", s. 199, 200; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 298; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 429; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 393.

[771] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 67; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 429; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 195; Taşkan, **Vergi Hukuku,** s. 231; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 156.

[772] Kızılot ve Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 67; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 429; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 195; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 156.

[773] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 299; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 431.

[774] Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 111; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 196.

[775] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 299; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 430; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 197.

zarar gören demirbaşların zarar görenin defterinde kayıtlı olmasa dahi zarar hesabında göz önüne alınması gerektiğini belirtmiştir[776].

Gelir ve kurumlar vergisi yönünden terkin, mükellefin doğal afet neticesinde varlıklarının en az 1/3'ünü kaybetmesi şartına bağlanmıştır. Zarar, ticari malvarlığında meydana gelmiş olması gerekir. Zarardan anlaşılması gereken faaliyet zararı değil, doğal afet neticesinde malvarlığında oluşan eksilmedir. Toplam malvarlığından ise mükellefin ticari ve özel malvarlıkları anlaşılması gerekir[777].

Örneğin, 150.000 TL ticari malvarlığı ile 50.000 TL özel malvarlığı olmak üzere toplam malvarlığı 200.000 TL olan bir mükellef bulunmaktadır. Ticari faaliyetini yürüttüğü yerde gerçekleşen sel neticesinde ticari malvarlığında olan restaurantta 80.000 TL'lik bir zarar oluşmuştur. Oluşan zarar, toplam malvarlığının 1/3'ünden büyük olduğu için mükellef terkin kurumundan yararlanabilecektir. Oluşan zararla orantılı olarak terkin işlemi gerçekleştirilecektir[778]. Oluşan zararın toplam malvarlığı içerisindeki oranı %40'tır. Terkin kurumundan yararlanılması halinde vergi ceza ve borçlarında %40 oranında terkin yapılacaktır.

Arazi vergisi yönünden terkinde ise kaybedilen varlık değil, mahsul şartına bağlanmıştır. Mükellefin, doğal afet neticesinde mahsullerinin 1/3'ünü kaybetmiş olması gerekir. Bu şartların oluşması halinde zararın meydana geldiği hasat veya devşirme zamanına denk gelen yıla ilişkin tahakkuk ettirilen arazi vergisi ve cezaları terkin edilebilir. Terkin edilecek miktar yine kayıp ile orantılı olarak belirlenecektir[779].

---

[776] *"Olayda, yalnızca mesleki bilgiye dayanmayan avukatlık mesleğinin icrasında kullanılan demirbaşların 1/3"ünün 9.2.1996 gününde işyerinde kundaklama sonucu çıkan yangında yandığının asliye hukuk mahkemesi tarafından yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarla ve vergi Daire,müdürlüğünce 10.2.1996 gününde yapılan yoklama sonucu düzenlenen yoklama fişi ile tesbit edildiği anlaşıldığından, salt davacının demirbaşlarının defterlerinde kayıtlı olmaması sebebiyle zarar görmediği kabul edilemeyeceğinden ilçe idare kurulunca vergi borçlarının terkini isteminin reddine karar verilmesinde ve bu karara dayanılarak işlem tesisinde kanuni isabet bulunmadığından, mahkemece davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir."* (Danıştay 3. Daire, 21/05/2000, E:1998/3239, K:2000/2096, Sinerji İçtihat Programı (ET: 10/01/2022)).

[777] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 430; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 196, 197.

[778] Ergür, "Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi", s. 201; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 195.

[779] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 301.

Terkin yetkisi, VUK m.115/2'deki düzenleme ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlıkça bu yetki mahalli vergi idaresine devredilebilir. Zararın derecesi ve ilgili bulunduğu gelir kaynağına ilişkin tespit, mahalli idare heyeti tarafından gerçekleştirilir. Doğal afetin yaygın bir şekilde meydana gelmesi halinde ayrıca bireysel olarak ispat edilmeye gerek yok ise de mükellef nezdinde meydana gelmiş bir afet olması halinde mükellef tarafından ispat edilmesi gerekir[780]. Danıştay bir kararında, yangın sebebiyle malvarlığının 1/3'ünü kaybettiğini belirterek terkin talebinde bulunan mükellefin durumu kanıtlayamadığı sebebiyle terkin kurumundan yararlanamayacağını belirtmiştir[781].

Terkin kurumundan, doğal afetin meydana geldiği tarihten önce tahsil edilmiş edilmiş vergi cezası ve borcu yönünden yararlanılamaz[782]. Terkin kurumundan doğal afetten sonra henüz tahsil edilmemiş vergi cezası ve borcu yönünden yararlanılabilir[783]. Doktrinde KARAKOÇ[784], ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN ve GÖKER[785] doğal afetten sonra ödenen vergi cezası ve borcu için de terkin kurumundan yararlanılabileceği görüşündedir[786]. Madde düzenlemesinde bu hususta bir açıklık bulunmamaktadır. Kanaatimizce, terkin kurumu ile kanun koyucunun amaçladığı hususlar nazara alındığında ve kanunda açık bir düzenleme bulunmaması sebebiyle ve mükellef lehine yorum ilkesi gereğince tahsil edilmiş olması halinde dahi terkin işleminin gerçekleştirilebileceğinin kabul edilmesi gerekir.

3.2.5. Af

Af, TDK'ya göre *"Bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama"*dır[787]. Hukuki anlamda ise *"Bağışlama; suç işleyen bir kimsenin, takip edilerek ve cezalandırılarak toplumsal gücün kullanılmasından, adalet ve genel yarar*

[780] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 301.
[781] Danıştay 4. Daire, 15/10/1982, E:1982/16865, K:1982/3883, Akt: Ergür, "Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi", s. 203, 204.
[782] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 196; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 301
[783] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 266; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 116; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 196.
[784] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 266.
[785] Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 116.
[786] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 302; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 431; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 196; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 116.
[787] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, www.sozluk.gov.tr (ET: 28.12.2021).

düşüncesiyle tamamen veya kısmen vazgeçilmesidir" şeklinde açıklanmaktadır[788]. Vergi hukuku bağlamında ise VUK'ta af kurumu ile ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır[789].

Vergilerin ve cezaların kanunla konulduğu gibi bunlara ilişkin afların da kanuni düzenleme ile yapılması gerekmektedir[790]. AY m.87'de, kanun koyma, genel af ve özel af ilanı Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkisi olarak düzenlenmiştir[791].

Affın kapsamı çıkarılan kanunlar ile ortaya çıkmaktadır. Kanun düzenlenmesi ile affın şartları, süresi, hangi cezaların kapsam içerisinde olduğu, af neticesinde vergi cezalarının, vergi aslının veya fer'ilerinin ne kadarının ortadan kalkacağı belirlenmektedir[792]. Vergi afları bazen geniş bazen de dar kapsamlı olarak yapılmaktadır. Vergi afları, vergi barışı, tahsilatın hızlandırılması, kaynakların ekonomiye kazandırılması, varlık barışı, kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması şeklinde çeşitli isimlerle gerçekleştirilmektedir[793].

Vergi aflarına, ekonomik, sosyal, siyasi vb. çeşitli sebeplerle başvurulmaktadır. Vergi afları faydalı ve zararlı yönleri sebebiyle vergi hukukunda devamlı olarak tartışılan kurumlardan biridir. Vergi aflarının, vergi gelirinde ani bir yükseliş yaratma, vergi idaresi ve vergi mahkemelerindeki iş yükünü azaltma, kayıt

---

[788] Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü,** s. 31.

[789] Harun Yeniçeri ve Orçun Avcı, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı",**Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi,** C.12, Yıl 2021, Sayı 29, s. 322; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 405; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 159; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 226; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 262; Ali Volkan Özgüven, "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,** C.17, Yıl 2018, Sayı Özel, s. 35; Veli Kargı ve Cihan Yüksel, "Türkiye"de Vergi Aflarının Vergi Adaletive Mükellefler Üzerine Etkileri", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Yıl 2010, Sayı 54, s. 25.

[790] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 276; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 405; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 159; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 262; Yeniçeri ve Avcı, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı", s. 322.

[791] Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 112; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 405; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 226; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 262; Yeniçeri ve Avcı, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı", s. 322; Özgüven, "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", s. 35.

[792] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 267.

[793] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 277; Yeniçeri ve Avcı, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı", s. 322; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 407; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 396; Ahmet Tekin, Güner Tuncer ve Ersin Nail Sağdıç, "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", Sakarya İktisat Dergisi, C.2, Yıl 2013, Sayı 2, s. 7.

dışılığı azaltma ve vergiye uyumu sağlama şeklinde çeşitli faydaları olduğu düşünülmektedir [794] . Siyasi, ekonomik ve mali bunalımlar sonrası, vergi denetimlerinin yetersiz kalması ve vergi mevzuatının teknik yapısı sebebiyle gerçekleşen mağduriyetlerin giderilmesi yönündeki ihtiyaç sebebiyle vergi affının gerekli olduğu belirtilmektedir[795].

Vergi afları çeşitli gerekçelerle de eleştirilmektedir. Af neticesinde infazı gerçekleştirilmeyen vergi cezaları caydırıcılığını yitirmektedir [796] . Sıklıkla af düzenlemesinin yapılması, mükelleflerde devamlı olarak bir af beklentisini yaratarak vergiye uyumu azaltması, siyasi propaganda malzemesi haline gelmesi, vergi ödevini zamanında yerine getirmeyen mükellef lehine rekabet avantajı sağlaması şeklinde çeşitli olumsuzlukları doğurduğu yönünde eleştiriler yapılmaktadır[797].

Türkiye'de vergi afları devamlı olarak gündemde yer bulmakta ve gerçekleştirilmektedir. 1924'ten 2000'e kadar geçen sürede toplam 26 adet [798], 2000'den 2022 yılına dek ise toplam 9 adet vergi affı yürürlüğe girmiştir[799]. Yaklaşık olarak her 3 yılda bir vergi affı çıktığını söyleyebilmek mümkündür. Bu sıklıkta vergi aflarının gerçekleştirilmesi hem vergi ödevlerine uyumu azaltmakta hem de vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler yaptırımsız bırakılmakta, vergi cezaları ile amaçlanan caydırıcılık sağlanamamaktadır.

---

[794] Kargı ve Yüksel, "Türkiye"de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", s. 31, 32; Erdem, **Vergisel Kabahatler,** s. 399; Tekin,Tuncer ve Sağdıç, "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", s. 9, 10; Yeniçeri ve Avcı, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affi", s. 326.

[795] Tekin, Tuncer ve Sağdıç, "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", s. 4; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 404; Özgüven, "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", s. 40, 41.

[796] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku...,** s. 277; Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** s. 112; Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, s. 226; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** s. 263; Doğan Şenyüz, "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", **Tesam Akademi Dergisi,** C.1, Yıl 2014, Sayı 2, s. 92; Kargı ve Yüksel, "Türkiye"de Vergi Aflarının Vergi Adaletive Mükellefler Üzerine Etkileri", s. 32.

[797] Kargı ve Yüksel, "Türkiye"de Vergi Aflarının Vergi Adaletive Mükellefler Üzerine Etkileri", s. 33; Özgüven, "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", s. 43; Tekin, Tuncer ve Sağdıç, "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", s. 5, 6; Yeniçeri ve Avcı, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affi", s. 327; Şenyüz, "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", s. 94.

[798] Özgüven, "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", s. 38; Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 406.

[799] Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 406.

Sıklıkla çıkarılan vergi afları, vergi ödevlerini zamanında gerçekleştiren mükellefleri cezalandırmaktadır. Ödevlerini yerine getiren mükellefler ile ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler arasında oluşan eşitsizliğin giderilmesi için telafi edici çözümler de üretilmesi gerekmektedir. Böylelikle aftan yararlanmayan ve ödevlerini yerine getiren mükelleflere de aynı oranda ekonomik avantaj sağlanmış olacaktır[800]. Kanaatimizce de, ödevlerini yerine getiren mükelleflere yönelik, tabi olunan vergilere ilişkin oranların lehlerine olacak şekilde yükseltilmesi veya düşürülmesi şeklinde teşvik edici düzenlemelerin gerçekleştirilmesi ve var olan düzenlemelerin teşvik ediciliğini arttıracak şekilde değiştirilmesi gerekmektedir.

[800] Şenyüz, "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", s. 96; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** s. 195.

SONUÇ

Vergi kabahatleri, yerine getirilmeyen vergi ödevlerinin neticesinde yaptırım olarak para cezası öngörülen eylemlerdir. Bir eylemin, kabahat veya suç olarak düzenlenmesinde kanun koyucunun izlediği suç politikası belirleyici olmaktadır. Vergi mevzuatımızda, vergi suç ve kabahatleri arasındaki ayrım nicelik farkına dayanmaktadır. Vergi kabahat cezalarının hukuki niteliğinin *"vergi zammı"*, *"tazminat"*, *"para cezası"* ve *"idari para cezası"* olduğu yönünde farklı görüşler bulunmaktadır. Bugün hakim olan görüş, ceza uygulayıcısının, iddia ve karar merciinin, tasarrufta bulunabilenin idare olması sebebiyle *"idari para cezası"* görüşüdür.

Vergi idaresinin, vergi kabahat cezalarına ilişkin hem iddia hem de karar mercii olması idarenin keyfiyetine imkantanımamalıdır. Vergi idaresi tasarruflarını gerçekleştirirken, vergi kabahatlerine hakim olan *"kanunilik"*, *"cezaların şahsiliği"*, *"masumiyet"*, *"non bis in idem"* ve *"ölçülülük"* ilkeleri kapsamında hareket etmesi gerekmektedir. Bu ilkeler, hukuk devleti olmanın gereğidir. Vergi idaresi tarafından, bu ilkelerin ihlali ile gerçekleştirilen tasarruflar, yargılama konusu yapıldığı takdirde yargılama mercilerince bu durum irdelenecektir.

Vergi mevzuatımızda, *"vergi ziyaı"*, *"genel usulsüzlük"* ve *"özel usulsüzlük"* olmak üzere üç tip vergi kabahati düzenlenmiştir. Vergi ziyaı kabahati, yalnızca vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından işlenebilmesi nedeniyle özgü/mahsus kabahattir. Vergi mükellefi veya sorumlusu olmayanların iştirak halinde sorumlulukları söz konusudur. Vergi ziyaı kabahatinden söz edebilmek için vergi ziyaı aranmaktadır. Bu yönüyle de sonuç/netice kabahatidir. Usulsüzlük kabahatlerinde ise şekle ve usule ilişkin ödevlerin yetireni getirilmemesi yeterli görülmüştür. Usulsüzlük kabahatleri neticesinde bir zararın oluşması aranmadığı için tehlike kabati, hareketin gerçekleştirilmesi kabahatin meydana gelmesi için yeterli olduğundan neticesi harekete bitişik kabahatlerdir. Usulsüzlük kabahatlerine konu ödevler yalnızca mükellefiyetle ilgili ödevler olmadığından özgü kabahatler değildir.

Vergi ziyaı kabahati neticesinde, 1 kat, 3 kat ve %50 oranında şeklinde cezalar, genel usulsüzlük kabahati neticesinde ise maktu cezalar düzenlenmiştir. Özel

usulsüzlük kabahatinde ise alt ve/veya üst sınırın öngörüldüğü nispi veya maktu cezalar düzenlenmiştir.

Tek bir eylem ile hem vergi ziyaı hem de genel usulsüzlük kabahati,hem genel usulsüzlük hem de özel usulsüzlük kabahati veya farklı derecelerde genel usulsüzlük kabahati ihlal edildiği durumlaryalnızca miktar itibariyle en ağır kabahat cezası uygulanmaktadır. Fakat tek bir eylem ile birden fazla başka neviden vergi ziyaı kabahati ihlal edildiği durumda ise ayrı ayrı vergi ziyaıcezasıuygulanacaktır.

Ayrı ayrı eylemler ile vergi ziyaı veya usulsüzlük kabahati ihlal edildiği durumlarda ayrı ayrı cezalandırma gerçekleştirilecektir. Genel usulsüzlük kabahatleri yönünden aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla ihlal durumunda ilk ihlal sonrası ihlaller için uygulanacak cezalar 1/4 oranında uygulanır. Özel usulsüzlük kabahati yönünden ise bazı özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin uygulanacak cezalara belirli dönemler itibari ile azami hadler öngörülmüştür.

Vergi mevzuatımızda, özel usulsüzlük kabahati yönünden tekerrür kurumu düzenlenmemiştir. Vergi ziyaı kabahati ve genel usulsüzlük kabahati yönünden ise tekerrür kurumu düzenlenmiştir. Genel usulsüzlük kabahatinde, ilk kabahat cezasının kesinleşmesi sonrası 2 (iki) yıl içerisinde yeniden genel usulsüzlük kabahatinin ihlali halinde ceza %25 oranında arttırılmaktadır. Vergi ziyaı kabahatinde ise ilk kabahat cezasının kesinleşmesi sonrası 5 (beş) yıl içerisinde yeniden vergi ziyaı kabahatinin ihlali halinde ceza %50 oranında arttırılmaktadır.

Tek bir eylem ile birden fazla başka neviden veya ayrı ayrı eylemler ile vergi ziyaı kabahati ihlali durumlarında ayrı ayrı vergi ziyaıcezası uygulanmaktadır. Vergi ziyaı kabahatine uygulanacak cezalara ilişkin herhangi bir azami had öngörülmesi şeklinde bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi ziyaı kabahatinde tekerrür kurumu için genel usulsüzlük kabahatinde öngörülenden daha uzun bir süre ve daha yüksek oranda bir artırım öngörülmüştür. Bu durumlar, vergi ziyaı kabahatinde cezaların yığılmasını ve ölçüsüz yük oluşturmayı beraberinde getirmekte ve mükelleflerin ekonomik hayatının mahvını doğurmaktadır. Bu nedenle ölçüsüzlük arz ettiği gibi mükellefler tarafından cezanın ifasından kaçınma sonucunu doğurabilmektedir. Vergi ziyaı kabahatine yönelik katı bir yaptırım düzeni öngörülmüştür. Vergi idaresi

ile mükellef arasında barışın sağlanabilmesi ve uygulanan yaptırımların ifa edilebilmesi için öngörülen cezaların esnetilmesi faydalı olacaktır. Aksi halde, cezaların ifa edilememesi durumunda cezalar ile istenilen caydırıcılık sağlanamamış olacaktır. Cezaların ifası halinde de caydırıcılığı aşacak ve mükellefin mahvı sonucunu doğuracaktır.

Vergi mevzuatımızda bazı haller, vergi kabahat cezası kesilmesine engel olmaktadır. Bunlar: Yanılma ve görüş değişikliği, mücbir sebep, pişmanlık ve ıslah, zamanaşımı, cezadan vazgeçme ve izaha davettir.

Yanılma ve görüş değişikliği halinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış bilgi vermesi veya yetkili makamlarca bir hükmün uygulanmasına ilişkin görüş değişikliği veya içtihat değişikliği olması durumunda mükellef için yanılma söz konusu olacak ve mükellefe vergi cezası kesilemeyecektir.

Mükellef tarafından, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsiz ve tereddüt oluşturucu hususlar hakkında idareden izahat talep edilebilir. Vergi idaresi tarafından mükellefe verilen cevaba özelge denir. Özelge talebi halinde verilen cevabın diğer mükellefler yönünden sonuç doğurup doğurmayacağı hususunda mevzuatta bir açıklık bulunmamaktadır. Her ne kadar Danıştay tarafından diğer mükellefler yönünden de sonuç doğuracağı kabul edilmekteyse de, bu durumun yasal bir zemine kavuşturulması mükellefler yönünden daha güvenli bir zemin oluşturacaktır.

Meslek kuruluşları, üyelerinin mükellefiyetlik durumlarına ilişkin özelge talebinde bulunamamaktadır. Ancak özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebilmektedirler. Özelge niteliğinde olmayan görüşe dayanılarak gerçekleştirilen eylemin vergi kabahati olarak değerlendirilmesi halinde mükellef yanılma ve görüş değişikliği kurumundan yararlanamayacaktır. Mesleki faaliyetlerini yürüten mükellefler, vergi ödevlerine ilişkin tereddütler yaşayabilmektedir. Bu tereddüdü yaşayan her kişinin aynı tereddüde ilişkin ayrı ayrı vergi idaresinden özelge talep etmesi yerine, meslek kuruluşları tarafından doğrudan özelge talep edilebilmesi şüphesiz ki daha pratik bir çözüm olacaktır ve yeknesak bir uygulama gelişecektir. Meslek kuruluşlarının amaçlarından biri, üyelerinin mesleki faaliyetlerini icra

ederken yaşadıkları sorunları çözüme kavuşturmaktır. Bu amaç da nazara alındığında, meslek kuruluşlarına, üyelerinin mükellefiyetlik durumlarına ilişkin özelge talep edebilme noktasında bir düzenleme gerçekleştirilmesi doğru olacaktır. Böylelikle vergi idaresi aynı konuya ilişkin onlarca belki yüzlerce özelge yayınlamak durumunda kalmayacak ve mükellefler tereddüt etmeksizin vergi ödevlerini gerçekleştirecektir.

Mücbir sebep halinde, mücbir sebep hallerinden birinin meydana gelmesi (Ör. ağır kaza, ağır hastalık, gaybubet, yer sarsıntısı) ve bu nedenle vergi ödevinin yerine getirilemediği durumlarda vergi kabahat cezası uygulanamayacaktır. Mücbir sebep hali ile vergi ödevinin yerine getirilememesi arasında illiyet bağının bulunması gerekir. Aksi halde vergi kabahat cezası kesilmesini engellemeyecektir.

Pişmanlık ve ıslah kurumu, mükellef tarafından kanunda öngörülen süre içerisinde yapılmamış, eksik veya hatalı yapılmış beyanların düzeltilmesine imkan sağlamaktadır. Yalnızca beyana dayalı vergiler yönünden bu kurumdan yararlanılabilmektedir. Bu kurum ile mükellefe anlayışla yaklaşılarak, vergi idaresine yakınlaştırmak ve vergi bilincinin yerleşmesini sağlamak amaçlanmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yalnızca vergi ziyaı cezası gerektiren kabahat eylemleri yönünden yararlanılabilmektedir. Genel usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahati bu kurum kapsamında kalmamaktadır. Vergi ziyaı cezasını gerektiren kabahati işleyen mükellef veya iştirak edenin, vergi idaresi tarafından bu durum öğrenilmeden önce ve vergi idaresinin herhangi bir tahrik veya tazyiki olmaksızın, kendiliğinden haber vermesi gerekir.

Her ne kadar veraset ve intikal vergisi de beyana dayalı bir vergi ise de pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılabilmesi mümkün değildir. Verasetve intikal vergisine ilişkin öngörülen beyannamenin süresinde verilmemesi halinde, beyanname süresi dolduktan sonra 15 (onbeş) gün içerisinde verilebilmektedir. Bu durumda 2. derece genel usulsüzlük cezası kesilecek ve vergi ziyaı kabahati söz konusu olmayacaktır.Mükellef tarafından 1. ek süre içerisinde beyanname verilmemesi halinde, vergi idaresi tarafından 15 (onbeş) günlük 2. ek süre verilecek ve mükellef beyana çağrılacaktır. Mükellef tarafından 2. ek süreye uyulmaması

halinde idarece re'sen vergi, vergi ziyaı cezalı olarak tarh edilecek, uyulması halinde ise 1. derece genel usulsüzlük cezası kesilecektir. Yani 2. Ek süre vergi idaresi tarafından bildirilmediği müddetçe vergi ziyaı kabahati söz konusu olmayacaktır. 2. ek sürenin bildirilmesi halinde ise mükellefin kendiliğinden haber verme koşulu bulunmayacağından, pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılamayacaktır. Mükellef tarafından öngörülen beyanname süresinde, 1. ek sürede veya 2. ek sürede verilen beyannamede, beyanname dışı kalan malların bulunması halinde, pişmanlık ve ıslah kurumunda yararlanılarak bildirme durumunda mümkün olacaktır.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılması halinde pişmanlık beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceği tartışmalı bir konudur. Doktrin ve uygulamada farklı görüşlerin bulunduğu, mükelleflerin vergi ödevlerine ilişkin tereddüt yaşadığı durumlar bulunabilmektedir. Pişmanlıkve ıslah kurumundan yararlanabilmesi için mükellefin 15 (onbeş) günlük süre içerisinde hem vergi aslı ve cezasını hem de pişmanlık zammını ödemesi gerekmektedir. Vergi idaresinin, vergi aslı ve cezasını tahsiline engel olmayacağı halde mükellefin pişmanlık beyannamesini ihtirazi kayıtla vermesinin ve tahakkuku dava konusu edebilmesinin engellenmesi hak arama hürriyetinin ihlalini doğurmaktadır. Zira dava konusu edilmesi halinde dahi vergi idaresi vadesinde vergi aslı ve cezasını pişmanlık zammı ile birlikte tahsil etmiş olacaktır.

Vergi mevzuatımızda pişmanlık beyannamesinin, ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceği yönünde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanunda bu hususta düzenleme bulunmaması, mükellef lehine yorumlanması gerekirken, mükellef aleyhine yorumlanmakta ve mükelleflerin pişmanlık ve ıslah kurumuna yakınlaşması engellenmektedir. VUK'ta, pişmanlık beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilebilmesi imkanını sağlayacak bir düzenleme gerçekleştirilmesi, pişmanlık ve ıslah kurumunun amaçlarıyla uyumlu olacaktır.

Pişmanlık ve ıslah kurumuna ilişkin tartışmalı konulardan bir diğeri ise ödeme süresinin son gününün tatil gününe denk gelmesi halinde sürenin uzayıp uzamayacağıdır. Danıştay uygulamasında bir yeknesaklık bulunmadığı gibi doktrinde de farklı görüşler bulunmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı nazara alındığında sürenin uzamayacağı yönünde görüşün kabulü mümkün değildir.

Zira katı bir uygulama ile mükelleflerin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanması engellenecektir. Sürenin uzamayacağı yönünde VUK'ta hüküm bulunmadığı gibi, VUK m.18'deki sürelere ilişkin genel hüküm sürenin uzayacağı sonucunu doğurmaktadır.

Zamanaşımı, kanunda öngörülen sürelerin dolması halinde vergi kabahat cezası kesilmesini (tarh / ceza kesme zamanaşımı) veya tahsil edilmesini (tahsil zamanaşımı) engelleyen bir kurumdur. Vergi ziyaı kabahati ve özel usulsüzlük kabahatinde, kabahat eyleminin gerçekleştirildiği takvim yılını takip eden yılın 1. gününden itibaren 5 (beş) yıl geçmesi halinde vergi kabahat cezası kesilemeyecektir. Bu süre genel usulsüzlük kabahatinde ise 2 (iki) yıldır. Kabahatlerin birleşmesi halinde ise daha ağır cezayı içeren kabahat için öngörülen zamanaşımı süresi uygulanacaktır.

Doktrinde ve Danıştay kararlarında, mücbir sebep halinin zamanaşımı süresini durdurup durdurmayacağı yönünde farklı görüşler bulunmaktadır. Mücbir sebep halinin, zamanaşımı süresini durduracağına ilişkin açık bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Kanuni bir düzenleme bulunmadığı halde, mükellef aleyhine yorum getirerek, mücbir sebep halinin zamanaşımını keseceğinin kabulü hem kanunilik ilkesini hem de kıyas yasağını ihlal etmektedir.

Tahsil zamanaşımı süresi 5 (beş) yıldır. Tahsil zamanaşımında, vergi kabahatleri yönünden bir ayrım öngörülmemiştir. Tahsil zamanaşımını kesen ve durduran haller bulunmaktadır. Sürenin kesilmesi halinde, zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlarken, sürenin durması halinde ise süre kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir. Tahsil zamanaşımınıkesen hallerden biri olan ödeme kurumuna ilişkin mükellef aleyhine ve suç teşkil edici vergi idaresi uygulamaları ile karşılaşılabilmektedir. Tahsil zamanaşımı süresinin kesilmesi için vergi idaresi memurları tarafından mükellef yerine cüzi miktarlarda ödeme yapılabilmekte veya mükellefin talebi olmaksızın mahsuben ödeme gerçekleştirilebilmektedir. Vergi idaresi tarafından iç denetim mekanizmalarının arttırılması ile böylesi uygulamalarının tespiti, engellenmesi ve gerçekleştirenler hakkında adli ve idari süreçlerin yürütülmesi gerekmektedir.

Cezadan vazgeçme, cezanın kesilmesini engelleyen veya cezanın tahsilinden vazgeçilmesini sağlayan bir kurumdur. Bu kurum ile belirli bir miktarın altında kalması halinde, vergi idaresi tarafından cezanın kesilmesi veya tahsili yoluna gidilmesinden vazgeçilmektedir. Zirayapılacak masraflar, ceza tutarından daha fazla olacaktır ve bu durum engellenmek istenilmiştir.

İzaha davet, vergi idaresinde yetkili birimlerce mükellefin vergi ziyaına sebebiyet verdiğine delalet eden emareler bulunması halinde mükellefe izahat hakkı tanıyan bir kurumdur. Usulsüzlük kabahatleri bu kurum kapsamında kalmamaktadır. Mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmış olması, ilgili vergilendirme dönemine ilişkin takdir komisyonuna sevk edilmiş olması veya hakkında emareler bulunan vergiyle ilgili ihbarda bulunulmuş olması halinde izaha davet kurumundan yararlanılamayacaktır.

İzaha davet kurumunda verilen beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceği tartışmalı bir konudur. Pişmanlık beyannamesinin ihtirazı kayıtla verilebilmesi gerektiğine dair kanaatimiz doğrultusunda izaha davet kurumu içerisinde verilen beyannamelerin de ihtirazi kayıtla verilebilmesi gerekir.

Vergi mevzuatımızda bazı haller, vergi kabahat cezalarını tamamen sona erdirmektedir. Bunlar: Ölüm ve ödemedir.

Ölüm durumunda vergi kabahat cezaları ölüm ile birlikte sona erer ve mirasçılara geçmez. Bu durum vergi ceza hukukuna hakim cezaların şahsiliği ilkesinin bir neticesidir. Cezalar ile amaçlanan kişiyi uslandırmak olup, kişinin ölümü sonrasında mirasçılarının cezalandırılması ile bu amacın gerçekleştirilebilmesi mümkün değildir. Tüzel kişiler ise canlı varlıklar olmadıklarından sona ermeleri ölüm ile değil tasfiye ile gerçekleşmektedir. Tasfiye sonrası tüzel kişi hakkında vergi kabahat cezası kesilemeyecektir.

Ödeme, vergi cezalarını sona erdiren en tabii hallerden biridir. Vergi mevzuatımızda ödeme için 1 (bir) aylık süre öngörülmüştür. Bu sürenin başlangıcı, vergi cezasına karşı dava açılıp açılmamasına göre farklılık göstermektedir. Muhatap

tarafından vergi cezasına karşı dava açılmamış olması durumunda, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren ödeme süresi başlayacaktır.

Dava açılması halinde, gerek yerel mahkemede gerekse de yerel mahkeme tarafından verilen karar neticesinde kanun yollarının açık olması durumunda istinaf ve temyiz merciinde yürütmenin durup durmaması halinde ödeme zamanları farklılık göstermektedir. Ödeme zamanı, mücbir sebep haline denk gelmesi halinde mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar ödeme süresi işlemeyecektir. Mali tatile denk gelmesi halinde ise süre mali tatilin bitiminden itibaren 7 (yedi) gün uzayacaktır.

Vergi mevzuatımızda bazı haller vergi kabahat cezalarını kısmen sona erdirmektedir. Bunlar: Cezalarda indirim, hata düzeltme, uzlaşma, terkin ve aftır.

Cezalarda indirim kurumundan yararlanabilmek için vergi kabahat cezasının türünün veya vergi cezasının ait olduğu verginin nasıl (ikmalen, re'sen veya idarece)tarh edildiğinin önemi bulunmamaktadır. Yalnızca vergi kabahat cezaları bu kurum kapsamında kalmaktadır. Ceza ihbarnamesine karşı dava açılmaması, cezalarda indirim talebinde bulunulması ve vergi aslı ile indirim neticesinde ortaya çıkan vergi cezasının süresi içinde ödenmesi yeterlidir. Cezalarda indirim kurumundan yalnızca vergi sorumlusu veya mükellef olan ceza muhatabı yararlanabilecektir.

Cezalarda indirim kurumu neticesinde, vergi aslına ilişkin bir indirim söz konusu olmayıp, vergi cezalarında %50 oranında indirim gerçekleştirilmektedir. Bu kuruma kısmi başvurunun mümkün olup olmadığı tartışmalıdır. Farklı türde vergi cezaları olması halinde, bir kısmı dava konusu edilebileceği gibi bir kısmına ilişkin cezalarda indirim kurumundan yararlanılabilir.

Hata düzeltme, vergi kabahat cezalarına ilişkin yapılan hesap hatalarını veya cezalandırma hatalarını düzeltmeye imkan tanıyan bir kurumdur. Hesap hataları, cezanın matrahında veya cezanın miktarında yapılan hatalar veya mükerrer cezalandırma şeklinde ortaya çıkmaktadır. Cezalandırma hataları ise muhatabın şahsında hata, suçun nitelendirilmesinde hata, mevzuda hata ve kabahat tarihinde veya döneminde hata şeklinde ortaya çıkmaktadır. Hesap hataları vergi idaresi

tarafından fark edilerek re'sen düzeltilebileceği gibi ceza muhatabının başvurusu neticesinde de düzeltilebilir.

Dava açma süresi geçtikten sonra dahi, vergi ziyaı kabahati ve özel usulsüzlük kabahatinde zamanaşımı olan 5 (beş) yıl, genel usulsüzlük kabahatinde ise zamanaşımı olan 2 (iki) yıl içerisinde hata düzeltme başvurusu yapılabilir. Düzeltme talebinin zımnen veya idarece verilen cevap ile reddi halinde yine zamanaşımı içerisinde bu red işlemine karşı Gelir İdaresi Başkanlığına şikayet başvurusu gerçekleştirilebilir. Düzeltme talebinin doğrudan dava konusu edilebilmesi mümkün değilken, Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan şikayet başvurusunun zımnen veya verilen cevap ile reddi dava konusu edilebilmektedir.

Hata düzeltme kurumunda, dava açma süresi içerisinde yapılan hata düzeltme başvurusunun İYUK m.11 kapsamında dava açma süresini durdurup durdurmayacağı tartışmalıdır. Danıştay içtihatlarında bu hususta bir yeknesaklık bulunmamaktadır. İYUK m.11'de, madde metninde düzenlenen hükmün vergi kabahat cezalarına uygulanamayacağı yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır. Hata düzeltme kurumu ile amaçlanan, gerçekleştirilen hataların yargı konusu yapılmaksızın vergi idaresi tarafından düzeltilmesi ve yargı makamlarının iş yükünün artmasını engellemektedir.

Mükellefler tarafından, dava açma süresinin sona ereceği endişesiyle, hata düzeltme kapsamında başvuru yapılmasına sıcak yaklaşılmayacaktır. Bu durum, hata düzeltme kurumunun amacıyla örtüşmemektedir. VUK m.375'de gerçekleştirilecek bir düzenleme ile dava açma süresi içerisinde gerçekleştirilen hata düzeltme başvurusunun İYUK m.11 kapsamında bir başvuru sayılacağına ve dava açma süresini durduracağına ilişkin hüküm eklenmesi yararlı olacaktır. Böylelikle mükellefler dava açma süresine ilişkin kaygı yaşamaksızın, dava konusu etmeden önce yaşanılan ihtilafı vergi idaresi ile barışçıl bir yolla çözebilmeimkanına kavuşacaktır. Yargı makamlarının iş yükü azaltılacağı gibi vergi idaresi ile mükellefler yakınlaştırılmış olacaktır.

Uzlaşma kurumu, vergi idaresi ile mükellef arasında yaşanan uyuşmazlığın dava konusu edilmeksizin ve anlaşılarak çözüme kavuşturulması imkanını sunmaktadır. Böylelikle hem vergi idaresi hem de mükellef, uzun, belirsiz ve

masraflı yargılama süreci ile karşı karşıya kalmadan uyuşmazlık hakkında anlaşabilmektedir. Uzlaşma kurumu, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrılmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, mükellefe vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce gerçekleştirilebilen uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise mükellefe vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra gerçekleştirilebilen uzlaşma çeşididir.Tarhiyat öncesi uzlaşmadan, vergi incelemesi neticesinde tarh edilecek vergi veya kesilecek cezalar yönünden yararlanılabilir. Doğrudan takdir komisyonu tarafından tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalara ilişkin yararlanılamaz. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan ise ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve kesilen cezalar yönünden yararlanılabilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmadan, vergi ziyaının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanması, mükellefin yanılma hali içinde bulunması, tarhiyatın vergi hatası içermesi ve yargı ile idarenin görüş farklılığı içinde bulunması sebepleriyle yararlanılabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise bir sebep aranmamaktadır.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmadan, kaçakçılık suçu neticesinde ortaya çıkan vergi ziyaı kabahatleri hariç vergi ziyaıcezası, 6.800 TL'yi (2022) aşan genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları yönünden yararlanılabilmektedir.

Uzlaşma kurumunda, vergi idaresini temsil eden uzlaşma komisyonlarının vergi aslı ve cezalarına ilişkin tasarruflarına dair herhangi bir kanuni kısıtlama söz konusu değildir. Yani gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinde, uzlaşma komisyonu tarafından vergi aslı ve/veya cezasının tamamı silinecek şekilde anlaşma gerçekleştirilebilir. Komisyonların geniş takdir yetkisinin bulunması eleştirilmektedir. Kanun ile öngörülen cezanın, idarenin tasarrufu ile sona erdirilmesi sebebiyle kanunilik ilkesinin ihlalinden söz edilebilir. Uzlaşma neticesinde, aynı mali güce sahip ceza muhataplarından farklı oranlarda vergi aslı ve/veya cezası silinebilmektedir. Bu durum da hem mali güce göre vergilendirme hem de eşitlik ilkesini ihlal etmektedir.

Ülkemizdeki pratik uygulama nazara alındığında, uzlaşma kurumu neticesinde vergi cezalarının önemli bir kısmının anlaşılarak silindiği söylenilebilir. Cezalar ile amaçlanan caydırıcılık unsuru zedelendiği gibi vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler aleyhine sonuçlar da doğurmaktadır.

Uzlaşma kurumuna yöneltilen eleştiriler nazara alınarak, uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisinin sınırlandırılması, uzlaşma kapsamında yapılacak indirimlerin belirli oranlara bağlanması, şeffaflık ve öngörülebilirlik açısından isabetli olacaktır.

Terkin, doğal afete maruz kalan mükelleflerin, koşulları oluşması halinde vergi ve cezalarının, kısmen veya tamamen silinmesine imkân tanıyan bir kurumdur.Doğal afet neticesinde varlıklarının en az 1/3'ünü kaybeden mükellefin zarar gören gelir kaynakları ile ilgili vergi borcu ve cezası silinmektedir. Mükellefin mahsullerinin zarar görmesi halinde ise mahsullerin 1/3'ünün kaybedilmesi durumunda afete maruz kalan arazi yönünden zararın gerçekleştiği yıla ilişkin olarak arazi vergi ve cezası silinmektedir. Zararla orantılı olarak vergi borcu ve cezası silinmektedir.

Terkin kurumundan doğal afetin meydana geldiği tarihten önce tahsil edilmiş edilmiş vergi cezası ve borcu yönünden yararlanılamayacaktır. Doğal afet sonrası tahsil edilen vergi borcu ve cezasına ilişkin terkin kurumundan yararlanılıp yararlanılamayacağı yönünde vergi mevzuatımızda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Terkin ile amaçlanan hususlar nazara alındığında, doğal afet sonrası tahsil edilen vergi borcu cezasına ilişkin de terkin kurumundan yararlanılabileceğinin kabulü gerekir. Bu duruma ilişkin mevzuatta açık bir düzenleme gerçekleştirilerek açıklığa kavuşturulması uygulama birliğini sağlayacaktır.

Af kurumuna ilişkin vergi mevzuatımızda bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanuni düzenlemeler ile af kurumu getirilmekte ve kanun düzenlenmesi ile affın şartları, süresi, hangi cezaların kapsam içerisinde olduğu, af neticesinde vergi

cezalarının, vergi aslının veya fer'ilerinin ne kadarının ortadan kalkacağı düzenlenmektedir.

Vergi aflarının yararlı ve zararlı yönleri bulunmaktadır. Vergi affı halinde, vergi gelirlerinde bir yükseliş yaşanarak ekonomik sorunlara çözüm üretilebilmektedir. Aynı zamanda vergi affı neticesinde vergi mahkemelerinin iş yükünde bir düşüş yaşanarak, mahkemeler üzerindeki iş yükü ağırlığı hafifletilebilmektedir. Mükellefin vergiye olan direncini kırma ve vergiye uyumu sağlama gibi yararları yönleri de bulunmaktadır.Vergi aflarına sıklıkla başvurulması halinde ise devamlı olarak siyasi propaganda malzemesi olarak kullanılma ihtimali bulunmaktadır. Devamlı af kanunlarının çıkarılması, mükelleflerde vergiye uyumu azaltmakta, vergi ödevlerine ilişkin bilinç düzeyi af beklentisi ile gerilemektedir. Vergi cezaları ile amaçlanan caydırıcılık özelliği de zarar görmektedir. Vergi ödevlerini düzenli olarak yerine getiren mükellef aleyhine, vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflere rekabet avantajı oluşturmaktadır.

Bir ülkede sıklıkla vergi affına ilişkin kanun çıkarmak, verginin affıyla amaçlanan müspet sonuçları ortadan kaldıracaktır. Zira bu halde vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefin aleyhine bir durum ortaya çıkabilecektir.Vergi affının, olağanüstü bir durumun ortaya çıkması halinde ve tüm mükelleflerin menfaatini gözetecek şekilde düzenlenmesi yerinde olacaktır. Kaldı ki, kanaatimizce sıklıkla vergi affına yönelik kanun çıkarmak yerine, vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getiren mükellefler hakkında mevcut vergi teşviklerinin artırılarak uygulanması vergi sisteminin işlerliği açısından daha uygun bir yöntem olacaktır. Nitekim vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellefin vergi teşviki elde edecek olması, ülkedeki vergi bilincinin yükselmesini sağlayacaktır. Şüphesiz bu durum, vergi kabahatlerinin nispeten azalmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

AĞAR Serkan, "Vergi Ceza Hukuku Kapsamında "Gizleme (İbraz Etmeme)" Suçunun "Kanunilik" Unsuru", **Legal Mali Hukuk Dergisi,** C.12, Yıl 2016, Sayı 134, 46-547.

AK Ahmet ve EKERYILMAZ Şebnem, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi,** C.8, Yıl 2016, Sayı 2, 1-16.

AK Ahmet, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Hükümlerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** C.10, Yıl 2015, Sayı 3, 255-276.

AKİPEK Jale, AKINTÜRK Turgut ve ATEŞ KARAMAN Derya, **Türk Medeni Hukuku,** C.1, Beta Yayınları, İstanbul 2013.

AKSOY Şerafettin, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Yıl 1990, Sayı 33,41-52.

ALACAKAPTAN Uğur, **Suçun Unsurları,** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1975.

ALPASLAN Mustafa ve KAYA Eda, **Vergi Uygulamasında Zamanaşımı,** Seçkin Yayınları, Ankara 2016.

ALTAY Özcan, "Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Uygunluğu", **Anayasa Yargısı,** C.38, Yıl 2021, Sayı 1, 285–316.

ALTUNDİŞ Mehmet, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi", **Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 65 (2007), Sayı 1,168 -179.

APAK Sedat, "Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezasına ait Değerlendirmeler", **Mali Çözüm Dergisi,** C.30, Yıl 2020, Sayı 157, 25-30.

ARSLAN Mehmet ve BİNİŞ Mine, "Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi,** C.11, Yıl 2015, Sayı 24, 21-43.

ARSLANER Hakan, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 17, 273 - 300.

ARTUK Mehmet Emin, GÖKCEN Ahmet ve YENİDÜNYA A. Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,**Adalet Yayınevi, Ankara 2014.

AYATAR KIZILYAR Sema, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı", **Journal of YaşarUniversity,** C.8, Yıl 2012, Sayı Özel, 1637 -1667.

AYDIN Devrim, "Suça Teşebbüs", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.55, Yıl 2006, Sayı 1, 85-113.

AYGÜN EŞİTLİ Ezgi, "Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2013, Sayı 104, 225-246.

AYKIN Hasan, "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 125, 147-186.

AYYILDIZ Yaşar, "Mükelleflerin İzahat Talepleri ve Hukuki Sonuçları İtibariyle "Özelge" ve "Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş" Ayrımı", **Maliye Araştırmaları Dergisi,** C.4, Yıl 2018, Sayı 3, 159-169.

BAHÇECİ Barış, "İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında "Ne BisInIdem" ", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.67, Yıl 2018, Sayı 2, 253-278.

BAHÇECİ Barış, "İham'ın Vergi Cezalarında Ne BisInIdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2018, Sayı 136, 141-166.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** C.25, Yıl 2008, Sayı 2, 309 - 337.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim", **Mükellefin Dergisi,** Yıl 200, Sayı 87, 109-119.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi,** Yıl 2006, Sayı 299, 131- 178.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "Vergi Ceza Hukuku'ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi,** Yıl 2008, Sayı 233, 72-93.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi,** C.82, Yıl 2008, Sayı 6, 2839- 2859.

BATI Murat, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** Seçkin Yayınları, Ankara 2021.

BAYKARA Bekir, "İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi,** Yıl 2005, Sayı 285, 1-10.

BAYKARA Bekir, "İdari Vergi Suçunun Unsurları", **Yaklaşım Dergisi,** Yıl 2005, Sayı 146, 1-9.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Suçlarında Görünürde Birleşme (Fikri İçtima)", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C.6, Yıl 1988, Sayı 1, 435-447.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin Bayraklı ve HATİPOĞLU Mehmet, "İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.9, Yıl 2018, Sayı 2, 561 – 592.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, "Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Yıl 8 (2017), 47-64.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Yıl 7 (2017), Sayı 30, 1-18.

BİLİCİ Nurettin ve BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, " "NonBisInIdem" Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)", **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan (Editör Nevzat Saygılıoğlu)**, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Ankara 2014, 49-72.

BİLİCİ Nurettin, "Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına Yönelik Önlem Arayışları", **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Yıl 2020, Sayı 1, 243-248,

BİLİCİ Nurettin, **Türk Vergi Sistemi,** Savaş Yayınevi, Ankara 2018.

BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku),** Savaş Yayınevi, Ankara 2018.

BİNİŞ Mine, "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C.17, Yıl 2012, Sayı 2, 485-508.

BİNİŞ Mine, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları,** Adalet Yayınevi, Ankara 2012.

BİRSENOĞUL Hakan, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.7, Yıl 2003, Sayı 3-4, 157-169.

BOZDANOĞLU Burçin, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri", **International Journal of Public Finance,** C.1, Yıl 2016, Sayı 2, 146 – 167.

BOZDOĞAN Doğan ve ÇATALOLUK Cuma, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler", **Uluslararası Yönetim Eğitim ve Ekonomik Perspektifler Dergisi,** C.6, Yıl 2018, Sayı 1, 42-56.

BUYRUKOĞLU Selçuk ve TOPARLAK Ekrem, "Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi", **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi,** C.5, Yıl 2018, Sayı 1, 57-68.

CAN Mustafa Erdem, **Şirketler Hukuku Dersleri**, Ankara 2017.

CENTEL Nur, "Cezanın Amacı ve Belirlenmesi", **Prof.Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir 2001, 337-372.

CENTEL Nur, ZAFER Hamide ve ÇAKMUT Özlem, **Türk Ceza Hukukuna Giriş,** Beta Basım Yayım Dağıtım, İSTANBUL 2008.

COŞKUN KARADAĞ Neslihan, "Covid-19 Pandemisi ve Alınan Önlemlerin Vergi Hukuku Açısından Değrelendirilmesi", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** C.29, Yıl 2020, Sayı 3, 400-413.

ÇAKIR Muharrem, "Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Uygulaması", **Maliye Araştırmaları Dergisi,** C.4, Yıl 2018, Sayı 2, 89-98.

ÇİFTÇİ Taha Emre, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Üzerine Etkisi Hakkında Bir Değerlendirme", **Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** C.4, Yıl 2020, Sayı 2,94-106.

DECUGİS Henri, "Zamanaşımı", (Çev.), Ferzan Arif ARAS, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.3, Yıl 1946, Sayı 2, 668-678.

DEĞİRMENCİOĞLU Cansın, "İdari Yargıda Şikayet Yoluyla Düzeltme Başvurusu Yeniden Dava Açma Hakkı Kazandırır Mı?", **Mali Çözüm Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 133, 169-174.

DEMİRBAŞ AKSÜT Burcu, **Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma,** On İki Levha Yayınları, İstanbul 2021.

DEMİRBAŞ Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** Seçkin Yayınları, Ankara 2017,

DOĞAN Bahadır Sazak, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma", **Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi,** C.1, Yıl 2018, Sayı 1, 45-57.

DOĞAN Koray, "Olası Kast- Bilinçli Taksir Ayrımında İçtihat Değişikliğinin Değerlendirilmesi", **Adalet Dergisi,** Yıl 2020, Sayı 64, 331-378.

DOĞMUŞ Simay, "Vergi Ceza Hukukunda Ne BisInIdem İlkesi", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.17, Yıl 2020, Sayı 1, 61-122.

EKİNCİ Murat, "Ceza Hukuku İlkeleri Açısından İdari Yaptırımlar", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi,** Yıl 2017, Sayı 3, 19-54.

EKMEKÇİ Esra, GÜNEŞ Gülsen, KAŞIKÇI Mahmut ve GÜMÜŞKAYA Gamze, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirisel Bir Yaklaşım ve Öneriler", **İstanbul Hukuk Mecmuası,** C.78, Yıl 2020, Sayı 2, 1069-1138.

ELİTAŞ Yunus, "Vergi Usul Kanununda Yanılma", **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl 2006, Sayı 81, 97-99.

ERASLAN Yunus ve ÇOBAN ATİK Ayşegül, "Yargı Kararları Işığında İdari Yaptırımlarda Görevli Yargı Yeri Sorunu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Yıl 11 (2020), Sayı 41, 151-186.

ERDEM Tahir, **Vergisel Kabahatler,** Beta Yayınları, İstanbul 2010.

ERDİNÇ Burcu, "İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması**", Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 2012, Sayı 2, 240-276.

EREM Faruk, "Suça iştirak", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.3,Yıl 1946, Sayı 1, 62-107.

ERGÜR Osman Kağan, "Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.11, Yıl 2021, Sayı 1, 191 - 207.

EROĞLU Onur ve EFTEKİN Ömer Özgür, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,** C.11, Yıl 2015, Sayı 2, 233-250.

EROĞLU Onur, "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Dergisi,** C.8, Yıl 2013, Sayı 3, 157-180.

EVREN Çınar Can, "Kabahatlerde Kanunilik İlkesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** C.69, Yıl 2011, Sayı 1-2, 967 -1001.

FEYZİOĞLU Metin, "Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.48, Yıl 1999, Sayı 1, 135-163.

GEÇER Ahmet Emrah, "Vergi Ceza Hukukunda NonBisInIdem İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**,Yıl 2016, Sayı 65, 315-348.

GEDİK Gülşen, "Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmaz: Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi,** C.16, Yıl 2010, Sayı 1-2, 317-332.

GİŞİ Selçuk, "Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilim ve Kabahatler Kanunu", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.8, Yıl 2017, Sayı 1, 129-152.

GÖKPINAR Mahmut, "Ceza Sorumluluğunun Temeli : "Kast" ",**Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2008, Sayı 79, 198-234.

GÖKTÜRK Neslihan, "Türk Hukuku'nda Suçların İçtimaı", **Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi,** C.2, Yıl 2014, Sayı 1-2, 31-59.

GÖREN Ömer, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", **Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 2013, Sayı 2, 358-368.

GÖZLER Kemal ve KAPLAN Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Yayınları, Bursa 2014.

GÖZLER Kemal, "ResIudicata'nın Türkçesi Üzerine", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.56, Yıl 2007, Sayı 2, 45-61.

GÜLTEKİN Mustafa, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarında Uzlaşma",**Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl 2016, Sayı 7,575-607.

GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku,** İmaj Yayınevi, Ankara 2015.

HAKERİ Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** Adalet Yayınevi, Ankara 2014.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018 yılı faaliyet raporu.

HEPAKSAZ Engin ve SONKUR Gazi, "Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler)", **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Yıl 2017,Sayı 10, 49 - 66.

HOCAOĞLU Celal, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl 2015, Sayı 5, 491 - 515.

İÇEL Kayıhan, "Çağdaş Ceza Hukukunun Evrensel İlkelerinin Kabahat Türünden Eylemler Alanındaki Boyutları", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl 2016, Sayı 7, 621-635.

İÇEL Kayıhan, "Fikri İçtima Üzerinde Bir İnceleme", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** C.30, Yıl 1964, Sayı 1-2, 115-200.

İÇEL Kayıhan, SOKULLU Füsun, ÖZGENÇ İzzet, SÖZÜER Adem, MAHMUTOĞLU Fatih Selamı ve ÜNVER Yener, **Suç Teorisi,** C.2, Beta Yayınları, İstanbul 2000.

KAPLAN DÖNMEZ Nergis Feride, "Türk Vergi Hukuku'nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi,** C.19, Yıl 2020, Sayı 74, 974-996.

KARAKEHYA Hakan, "Ceza Hukukunda Doğrudan Kast", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.15, Yıl 2007, Sayı 1, 117-138.

KARAKOÇ Yusuf, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.15, Yıl 2013, Sayı Özel, 1259-1308.

KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 16, Yıl 2015, Sayı Özel, 3637-3739.

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Ceza Hukuku Genel Kısım Vergi Kabahatleri Vergi Suçları,** Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları,** Ankara 2017.

KARGI Veli ve YÜKSEL Cihan, "Türkiye"de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Yıl 2010, Sayı 54, 23 - 44.

KAŞKA Hakan, "Kabahatlerin Beyaz Hüküm Niteliğindeki Normlarla Düzenlenebilmesi Meselesi (Kabahatler Kanunu 4/1 Üzerine Bir İnceleme)", **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.3, Yıl 2013, Sayı 2, 168-249.

KAZAKER Gözde, "Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.16, Yıl 2014, Sayı Özel, 4785-4814.

KIZILOT Şükrü ve TAŞ Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** Gazi Kitabevi, Ankara 2013.

KURT Aytaç, "Avrupa Hukukunda İyi Yönetim Hakkı Çerçevesinde Ölçülülük İlkesi", **Danıştay Dergisi**, Yıl 34 (2004), Sayı 108, 85-104.

KURT Hayrettin, "İdari Yaptırımlara Karşı Güvenceler", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.18, Yıl 2014, Sayı 1, 131-178.

KÜÇÜKKAYA Mehmet, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.19, Yıl 2015, Sayı 1, 191-218.

MAHMUTOĞLU Fatih Selami, "Suç-Kabahat Ayrımı, İdari Ceza Hukukunun Temelleri", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu,** Seçkin Yayınları, Ankara 2009, 27-42.

MAHMUTOĞLU Fatih Selami, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi,** Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1995.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi (Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?)**, Ankara 1998.

WALİNE Marcel, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", **Danıştay Dergisi,** Yıl 8 (1978), Sayı 28-29, 76-81. Çeviren Tahsin Yağmurlu.

MUTLUER M.Kamil ve DAYANÇ KUZEYLİN.Nilay, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler,** Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

MUTLUER M.Kamil ve DAYANÇ KUZEYLİ N.Nilay, **Vergi Ceza Hukuku,** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2019.

NARTER Recep ve SARICAOĞLU Ercan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 17, Yıl 2013,Sayı 1-2, 73-99

OĞURLU Yücel, "Ceza Mahkemesi Kararrının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu "Ne BisInIdem" Kuralı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.52, Yıl 2003, Sayı 2, 101-124.

OĞURLU Yücel, "İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında İdari Faaliyetin Denetlenmesinde Ölçülülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.4, Yıl 2000, Sayı 1-2, 147-180.

OĞURLU Yücel, "İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım – Ceza Yaptırım Ayrımı", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.3, Yıl 1999, Sayı 1, 143-194.

ORTAY Fevzi Rifat ve YILMAZ FURTUNA Elif, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.8, Yıl 2017, Sayı 2, s 423-452.

ÖNCÜ Kerem, "Vergi Hukukunda Tekerrür ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile İlişkisi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl 2017, Sayı 130, 253-276.

ÖNER Erdoğan, **Türk Vergi Sistemi,** Seçkin Yayınları, Ankara 2015.

ÖNER Erdoğan, **Vergi Hukuku,** Seçkin Yayınları, Ankara 2015.

ÖZEN Mustafa, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2007, Sayı 70, 239-253.

ÖZEN Mustafa, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2007, Sayı 73, 132-145.

ÖZEN Mustafa, "NonBis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.14, Yıl 2010, Sayı 1, 389-417.

ÖZEN Mustafa, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri,** Adalet Yayınevi, Ankara 2020.

ÖZGENÇ İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,** Seçkin Yayınları, Ankara 2009.

ÖZGÜVEN Ali Volkan, "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,** C.17, Yıl 2018, Cilt 17, Sayı Özel, 34 - 46.

ÖZTÜRK Ahmet, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları",**Mali Çözüm**, Yıl 2017, Sayı 140, 57 - 68.

RENÇBER Altan, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** On İki Levha Yayınları, İstanbul 2017.

RUMPF Christian, "Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği", **Anayasa Yargısı Dergisi,** C.10, Yıl 1993, 25-48.

SARILI Özgür, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması", **Gümrük Ticaret Dergisi,** C.7, Yıl 2020, Sayı 22, 72-85.

SAYGIN Engin, "Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 2017, Sayı 2, 58-88.

SELÇUK Sami, "Suç, Suçun Öz Nitelikleri ve Tanımı", **Prof.Dr.Feridun Yenisey'e Armağan,** C.1, Beta Basım Yayım, İstanbul 2014, 85-106.

SİLAHŞÖR Mert, "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 2013, Sayı 2, 278- 288.

ŞANVER Cahit, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, C.15, Yıl 2017, Sayı 29, 91-106.

ŞEN Ersan, "İdari Ceza Hukuku", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Yıl 1994, Sayı 8, 21-50.

ŞENER Oruç Hami, **Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara 2017.

ŞENYÜZ Doğan, "Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları", **Tesam Akademi Dergisi**, C.1, Yıl 2014, Sayı 2, 81-96,

ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları),** Ekin Yayınevi, Bursa 2020.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Sistemi,** Ekin Yayınevi, Bursa 2015.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** Ekin Yayınevi, Bursa 2015.

ŞIK Hüseyin, "Suçsuzluk Karinesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,** Yıl 2012, Sayı 1, 103-145.

ŞİN Sevil, "Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları", **Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.9, Yıl 2019, Sayı 1, 304-322.

TANERİ Gökhan, "Temel Cezanın Belirlenmesi**", Ankara Barosu Dergisi,** Yıl 2016, Sayı 3, 127-161.

TAŞDELEN Aziz, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.59, Yıl 2010, Sayı 4, 767-795.

TAŞDELEN Aziz, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,** Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara 2010.

TAŞKAN Yusuf Ziya,**Vergi Hukuku,** Adalet Yayınevi, Ankara 2021.

TAYLAR Yıldırım, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyaı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", **Ceza Hukuku Dergisi,** C.10, Yıl 2015, Sayı 28, 137-176.

TEKİN Ahmet ve CAN AVŞAR Gülnihal, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi",**Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, C.6, Yıl 2019, Sayı 5, 506-518.

TEKİN Ahmet, TUNCER Güner ve SAĞDIÇ Ersin Nail, "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", **Sakarya İktisat Dergisi**, C.2, Yıl 2013, Sayı 6, 1-27.

TORUNOĞLU Tahsin, "Vergi Ziyaı Kabahati", **DokuzEylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 12, Yıl 2010 (2012), Sayı Özel, Özel, 477-544.

TOSUN Ayşe Nil , "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne BisInIdem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdgi Kararlardan Lucky Dev Davası", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.7, Yıl 2017, Sayı 2, 95-104.

TULAY Muhammed Emre , "Kanunilik İlkesi Işığında Ceza Hukuku Kurallarının Zaman Bakımından Uygulanması ve Delil Elde Etme Yöntemlerinde Zaman Bakımından Uygulanma Sorunu", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi,** C.22, Yıl 2016, Sayı 3, 2715-2736.

UÇAR Onur ve YERELİ Ahmet Burçin, "Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak "Ölçülülük" İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirmesi", **Maliye Dergisi**, Yıl 2019, Sayı 176, 575-598.

UĞUR Hüsamettin, "Kabahatler Kanunu ve 5252 Sayılı Kanun'a Göre İdari Para Cezası ve Yarıtay Uygulaması", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl 2009, Sayı 85, 189-219.

UĞUR Hüsamettin, "Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Kabahatler Kanunu'na Göre Kanun Yolları (Başvuru ve İtiraz)", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl 2010, Sayı 89, 405-438.

UYAROĞLU Serdar, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesine İlişkin Usuller", **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl 2016, Sayı 201, 45-56.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, Yıl 2011, Sayı 1-2, 25-57.

ÜZÜLMEZ İlhan, "Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Yıl 2005, Sayı 58, 41-72.

YAŞAR Fatih, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl 2009, Sayı 118, 91-96.

YENİÇERİ Harun ve AVCI Orçun, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı", **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, C.12, Yıl 2021, Sayı 29, 317-329.

YERELİ Ayşe Necep, "Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi", **Ege Akademik Bakış Dergisi**, C.8, Yıl 2008, Sayı 2, 823 - 842.

YILDIRIM Zübeyir, **Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah,** Adalet Yayınevi, Ankara 2013.

YORULDU Mutlu, "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi", **Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl 2020, Sayı 24, 249-261.

YÜCE Mehmet, **Vergi Yargılama Hukuku,** Ekin Yayınevi, Bursa 2019.

İNTERNET KAYNAKLARI

www.anayasa.gov.tr

www.dergipark.org.tr

www.mevzuat.gov.tr

www.sozluk.gov.tr

www.echr.coe.int

www.hmb.gov.tr

www.sinerjias.com.tr