

“ Anayasa Mahkemesi'nin Özel Usulsüzlük Suçu Bakımından Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesine Yaklaşımı

Av. Dr. Mahcemal SEYHAN*

Makale Geliş Tarihi: 05.01.2023,

Makale Kabul Ediliş Tarihi: 30.01.2023,

Makale Türü: Araştırma.

ÖZET

Vergi suçlarında mahkemeler tarafından yarılama yapılarak hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar uygulanırken, vergi kabahatlerinde idare tarafından idari para cezaları uygulanmaktadır. Olayın hem tarafı hem de yaptırım uygulayan mercii olarak idarenin zaman zaman bu yetkisini kullanırken hukuk devleti ve suçta ve cezada kanunilik ilkesini ihlal ettiğini görmekteyiz. Çalışmamızın konusu olayda, elektronik ortamda tebliğe ilişkin zorunluluklara uyulmadığından bahisle vergi dairesince uygulanan özel usulsüzlük cezasının kanuni dayanağının bulunmaması sebebiyle suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılmıştır. Çalışmamızda Anayasa Mahkemesi kararı ışığında özel usulsüzlük suçu bakımından suçta ve ceza kanunilik ilkesi ve hukuk devleti ilkeleri irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kabahatleri, Suçta ve Ceza Kanunilik ilkesi, Hukuk Devleti, Özel Usulsüzlük Suçu, Kanunilik ilkesi

JEL Sınıflandırılması: K30, K34, K39

CONSTITUTIONAL COURT IN TERMS OF SPECIAL CRIME OF APPROACH TO THE PRINCIPLE OF LEGALITY IN CRIME AND PENALTY

ABSTARCT

While judgments are made by courts in tax crimes and sanctions that bind freedom are applied, administrative fines are applied by the administration in tax misdemeanors. We see that the administration, both as a party to the incident and as the sanctioning authority, occasionally violates the rule of law and the principle of legality of crimes and punishments while using this authority. In the case that is the subject of our study, an individual application was made to the Constitutional Court claiming that the principle of legality of crimes and punishments was violated due to the fact that the special irregularity penalty imposed by the tax office did not have a legal basis, since the obligations related to notification in electronic form were not complied with. With this study, the principle of legality of crimes and punishments and the rule of law in terms of special irregularity crime in the light of the decision of the Constitutional Court, were examined.

* ORCID Numarası: 0000-0001-8050-4599

Keywords: Tax Misdemeanors, the Principle of Legality of Crimes and Punishments, the Rule of Law, Special Irregularity Crime, The Principle of Legality

JEL Classification: K30, K34, K39

GiRiŞ

Vergi mükellefleri ya da vergi sorumluları tarafından vergi ödevlerinin kanunlarla belirtilen kullara uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak zaman zaman vergi mükellefleri ya da vergi sorumluları tarafından vergi ödevlerinin bilerek veya bilmeyerek, isteyerek veya istemeyerek yerine getirilmediği görülmektedir. Devlet hazinesinin korunması ve vergilendirme sisteminin zarar görmemesi adına kanuna ve hukuka aykırı olarak ortaya çıkan bu fiiller cezalandırılmaktadır.

Vergi hukukunda hukuka aykırı fiiller, vergi suçları ve vergi kabahatleri olarak kategorize edilmiştir. Vergi suçları; kaçakçılık suçu, yükümlünün özel işlerini yapma suçu ve vergi mahremiyetini ihlal suçudur. Vergi kabahatleri, vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatleridir. Vergi kabahatlerinin tespiti ve cezalandırılmasında vergi idaresi yetkili iken, vergi suçlarında yetkili makam, ceza mahkemeleridir. Başka bir ifadeyle, vergi kabahatlerinin yaptırımlarının uygulanması için herhangi bir yargı kararına ihtiyaç duyulmaksızın vergi idaresinin işlemi yeterlidir. Pek tabii idare kendisine tanınan bu yetkiyi kullanırken kanunun çizdiği sınırları aşmamaktadır (ya da aşmaması beklenmektedir). Ancak uygulamada zaman zaman idarenin bu yetkisini aştığı görülmektedir.

Çalışmamızda, öncelikle suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile vergi suçları ve kabahatleri hakkında bilgi verilmekte, ardından vergi idaresinin özel usulsüzlük fiillerinin tespiti ve yaptırımların uygulanması hususunda yetkisi incelenmekte ve son olarak özel usulsüzlük suçları bakımından suçta ve cezada kanunilik ilkesi üzerinde durularak, çalışmamızın konusu olan Anayasa Mahkemesi kararı vergilendirmede kanunilik, hukuk devleti ilkesi ve asıl olarak suçta ve cezada kanunilik ilkesi bakımından incelenmektedir.

1. İNCELEME KONUSU KARARA ESAS OLAYIN ÖZETİ

Anayasa Mahkemesi'nin elektronik ortamda tebliğe ilişkin zorunluluklara uyulmadığı gerekçe-

siyle vergi dairesince uygulanan özel usulsüzlük cezasının kanuni dayanağının bulunmaması sebebiyle suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiği iddiasıyla yapılan başvuru üzerine verilen karar¹ çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Başvurucu İstanbul Barosu'na kayıtlı serbest avukat olup elektronik tebligat sistemine dahil olma zorunluluğuna uymadığı gerekçesiyle Göztepe Vergi Dairesi tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun² mükerrer 355'inci maddesi³ gereğince hakkında 15.08.2016 tarihli vergi/ceza ihbarnamesi ile uygulanan 1.370 TL tutarındaki özel usulsüzlük cezasının kaldırılması talebiyle dava açmış ve cezanın 10.11.2016 tarihinde tebliğ edildiğini, idarenin ceza kesilmeden önce herhangi bir bildirimde bulunmadığını, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenen cezai müeyyide uygulanacak zorunluluklar arasında 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin kanuni dayanağı olan Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinde yer alan elektronik tebligat sistemine dahil olma zorunluluğunun bulunmadığını ileri sürmüştür.

Davalı idare ise, elektronik tebligat usul ve esaslarının belirlendiği 456 sayılı Tebliğ'de mükelleflere bilgi verme yükümlülüğü getiren ve buna uymayanlara uygulanacak özel usulsüzlük cezasını belirten düzenlemenin Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla artık belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde yaptırımın ne olacağına mükelleflere ayrıca bildirilmesine gerek bulunmadığını ve davacının da (başvurucu) e-tebligat başvurusu yapmadığından kesilen cezanın hukuka uygun olduğunu savunmuştur.

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi'nin 31.05.2017 tarihli kararında, mevzuat hükümleri gereğince serbest meslek faaliyeti yönünden mükellefiyeti bulunan başvurunun elektronik tebligat sistemine dahil olma zorunluluğu bulunmasına rağmen süresi içinde e-tebligat aktivasyonunu yapmadığından bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine kesin olarak hükmedilmesi üzerine, başvuru tarafından 23.08.2017 tarihinde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi tarafından, olay tarihinde yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde, özel usulsüzlük cezası kesilecek eylemler arasında Kanun'un 107/A maddesinde belirtilen "tebliğe elverişli elektronik

1 Any.M., 25.05.2022 tarih ve 2017/33714 başvuru nolu karar (RG. 03.08.2022 - 31912).

2 04.04.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.01.1961 - 10703/10705).

adres kullanma zorunluluğu"na yer verilmemesi sebebiyle herhangi bir kanuni dayanak olmaksızın düzenleyici işlem ile (456 No.lu Tebliğ) vergi kabahati ve ceza ihdas edilmesinin Anayasa'nın 38'inci maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenen suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile bağdaşmayaacağına hükmedilmiştir.

2. KARARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Hukukî Sorun

1) Başvurucu tarafından, istanbul 1. Vergi Mahkemesi'nin 31.05.2017 tarihli kararında, mevzuat hükümleri gereğince serbest meslek faaliyeti yönünden mükellefiyeti bulunan başvurucunun elektronik tebligat sistemine dahil olma zorunluluğu bulunmasına rağmen süresi içinde e-tebligat aktivasyonunu yapmadığından bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine kesin olarak hükmedilmesi üzerine Anayasa Mahkemesi'ne 23.08.2017 tarihinde bireysel başvuruda bulunulmuştur.

2) Başvurucu, 10.11.2016 tarihinde cezanın tebliğ edildiğini, idarenin ceza kesilmeden önce herhangi bir bildirimde bulunmadığını, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde sözü edilen cezai müeyyide uygulanacak zorunluluklar arasında 465 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin kanuni dayanağı olan Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinde yer alan elektronik tebligat sistemine dahil olma zorunluluğunun bulunmadığını ileri sürmüştür. Kararda özel usulsüzlük suçu bakımından suçta ve cezada kanunilik ilkesi irdelenmiştir.

2.2. Genel Olarak Suçta ve Cezada Kanunilik ilkesi

Ceza normunun kaynağı, kanundur⁴. Ceza hukuku anlamında bir suçtan söz edebilmek için kanunda söz konusu suç ile ilgili gösterilmiş kanuni unsurun bulunması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, kanunsuz suç ve ceza olmaz ve buna kanunilik ilkesi denilmektedir. Kanunilik ilkesi, ceza hukukunun hukuk devletine uygunluğunun garantisini olarak görülmektedir⁵. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği, kanunda yer almayan ve/veya

- 3 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi şu şekildedir:
"Bu Kanunun 86,148,149,150, mükerrer 242, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);
1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (3.400 TL) Türk Lirası,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (1.700 TL) Türk Lirası,
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (880 TL) Türk Lirası,
Özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu Kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alanlara 1.000 (2.000) Türk Lirası, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500 (1.000) Türk Lirası, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 (530) Türk Lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. Mükerrer 257'nci maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi ile getirilen zorunluluklara uymayanlara, (1) ve (2) numaralı bentlerde yer alan özel usulsüzlük cezasının 5 katı, (3) numaralı bentte yer alan özel usulsüzlük cezasının 2 katı uygulanır. Mükerrer 257'nci maddenin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara, (1) numaralı bentte yer alan tutarın 10 katından az ve 1 milyon (1.300.000) Türk Lirasından fazla olmamak üzere, bir önceki hesap dönemine ait brüt satışlar toplamının binde 3'ü tutarında özel usulsüzlük cezası kesilir. Mükerrer 257'nci maddenin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi ile getirilen zorunluluklara uymayanlara (1) numaralı bentte yer alan özel usulsüzlük cezasının 3 katı uygulanır.
Bu hükmün 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 Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.
Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır. Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir iş 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 770.000 TL (2.500.000)'yi geçemez.
Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.
Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.
Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 35'nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.
Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken beyanname ile ilgili olarak bu maddeye veya 35'nci maddeye göre ceza kesilmesi gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve 35'nci madde uyarınca ayrıca ceza kesilmez."

4 Hafızoğulları Zeki, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: Us - A Yayıncılık, 2008, s. 23.

5 Özbek Veli Özer - Kanbur Mehmet Nihat - Doğan Koray - Bacaksız Pınar - Tepe ilke, Türk Ceza Hukuku - Genel Hükümler, Seçkin Yayınları, Üçüncü Baskı, Eylül - 2012, s. 67.

tipi belirtilmeyen suçlardan söz etmek mümkün değildir⁶.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi Anayasa'nın 38'inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

"Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Suç ve ceza zamaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yankınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.

Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.

Ceza sorumluluğu şahsidir.

Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgülüğünden alıkonulamaz.

Ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemez.

idare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir.

Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere vatan-

daş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez."

Anayasa'nın yanısıra Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesinde de suçta ve cezada kanunilik ilkesi düzenlemiştir:

"Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükümlenemez.

idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.

Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz."

Görüldüğü üzere, suçta ve cezada kanunilik ilkesi gerek Anayasa'da gerekse Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenerek güvence altına alınmıştır. Ayrıca düzenleyici işlemlerle suç yaratılması yasağı ile yorum ve kıyas yasağıyla suçun maddi unsurunun genişletilmesinin önüne geçilmiştir⁷.

Somut olayın soyut hukuk kuralına ya da herhangi bir hareketin kanunda belirtilen harekete uygun olmasına tipiklik denilmektedir⁸. Tipiklik suçun ilk yapısal unsurunu oluşturmaktadır. Zira Ceza Hukuku'nun harekete geçmesi için bir eylemin varlığı ve tipe uygunluğu gerekmektedir⁹.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, hâkimin kanun uygulanırken göz ardı edemeyeceği mutlak bir ilkedir¹⁰. Bu ilke sayesinde devletin bireylere karşı keyfi muamelede bulunmasının önlenmesi amaçlanmıştır¹¹. Yürütme, yasama organının koyduğu kanunları yürütmekle yükümlüdür. Ancak karmaşık toplum hayatında ihtiyaçların karşılanması amacıyla idarenin düzenleyici işlemleri ile açık ceza normu¹² denen normların doldurulması

6 Mutluer M. Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara: Turhan Kitabevi, 3. Baskı, 2011, s. 303; Oktar Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, 2013, s. 172; Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Baskı, s. 254; Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, 2014 s. 504.

7 Şenyüz, s. 11.

8 Öncel Mualla – Kumrulu Ahmet – Çağan Nami – Göker Cenker, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Güncellenmiş 30. Baskı, s. 31; Karakoç, s. 504.

9 Öztürk Bahri – Erdem Mustafa Ruhan, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık, TCK'daki Yeni Değişikliklere Göre Güncellenmiş 11. Baskı, 2011, s. 163; Özbek-Kanbur-Doğan-Bacaksız-Tepe, s. 199.

10 Hafizoğulları, s. 19.

11 Önder Ayhan, Ceza Hukuku Dersleri, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992, s. 109.

12 Kanunkoyucu tarafından idareye yetki verilerek kanundan başka metinle de yürütme organı tarafından suç yaratılabilmektedir. Kanunkoyucunun bu şekilde yetki verdiği kanuna "beyaz kanun", "açık kanun" ya da "çerçeve kanun" adı verilmektedir (Özer – Kanbur – Doğan – Bacaksız – Tepe, s. 72; Önder, s. 121).

yoluna gidildiği görülmektedir¹³. Bu şekilde yapılan düzenlemelerle suçta ve cezada kanunilik ilkesinin dolanıldığı ifade edilmektedir¹⁴.

2.3. Vergi Suçları

2.3.1. Genel Olarak

Devlet, kamu giderlerini karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu geliri, vatandaşlarından hukuki cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak vergilerle sağlamaktadır. Hiç şüphesiz ki verginin temel amacı/işlevi, kamu hizmetlerinin görülebilmesi için ihtiyaç duyulan harcamaların gerektirdiği ekonomik kaynakların sağlanmasıdır¹⁵. Bu kaynaklara ulaşmak için de vergi mükelleflerine ya da sorumlularına birtakım şekli ve maddi yükümlülükler yüklenmiştir.

Vergi mükellefleri ya da vergi sorumluları tarafından vergi ödevlerinin kanunlarla belirtilen kurallara uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak zaman zaman vergi mükellefleri ya da vergi sorumluları tarafından vergi ödevlerinin bilerek veya bilmeyerek, isteyerek veya istemeyerek yerine getirilmediği görülmektedir. Kanuna ve hukuka aykırı olarak ortaya çıkan bu fiillerin cezalandırılmasıyla devlet hazinesinin zarara uğratılmaması ve devletin ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlaması amaçlanmaktadır¹⁶.

Vergi hukukunda hukuka aykırı fiiller, vergi suçları ve vergi kabahatleri olarak kategorize edilmiştir. Vergi kabahatleri, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleridir. Vergi suçları ise; kaçakçılık suçu, yükümlünün özel işlerini yapma suçu ve vergi mahremiyetini ihlal suçudur.

Vergi kabahatlerinin tespiti ve cezalandırılmasında vergi idaresi yetkili iken, vergi suçlarında yetkili makam, ceza mahkemeleridir. Başka bir ifadeyle, vergi kabahatlerinin belirlenmesi ve yaptırım uygulanması için herhangi bir yargı kararına ihtiyaç duyulmaksızın vergi idaresinin işlemi yeterli iken, vergi suçlarının belirlenmesi ve yaptırım uygulanmasında görev ve yetki yargı organlarına bırakılmıştır.

Çalışmamızın konusunu özel usulsüzlük kabahatinin oluşturması sebebiyle, vergi suçları hakkında genel olarak bilgi verildikten sonra özel

usulsüzlük kabahati üzerinde ayrıntılı durulacaktır.

2.3.2. Vergi Suçlarının Çeşitleri

2.3.2.1. Ceza Hukuku Anlamında Suçlar

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bazı fiiller Ceza Hukuku anlamında suç teşkil etmektedir. Bu suçların belirlenmesi ve yaptırım uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık, 362'nci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu ve 363'üncü maddesinde düzenlenen yükümlünün özel işlerini yapma suçu, bu suçlardandır.

Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer vergi kanunlarında düzenlenmeyen konularda, Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Türk Ceza Kanunu'ndaki hükümlerin uygulanabilmesi için Vergi Ceza Hukuku hükümlerinin yer aldığı vergi kanunlarına konuya ilişkin açık bir yollamanın bulunması gerekmektedir. Ancak vergi kanunlarında konuya ilişkin açık düzenlemeler bulunuyorsa, bunların öncelikle uygulanması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359, 362 ve 363'üncü maddelerinde hapis cezasını gerektiren vergi kanunlarına aykırı eylemler düzenlenmiştir. Anayasa'nın 38'inci maddesinde ise şu şekilde düzenleme yapılmıştır: "idare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz". Buna göre bu suçların yargılanması ve cezalandırılması ceza mahkemesinin görevine girmektedir. Bu nedenle hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren hükümler Vergi Usul Kanunu'nun "Suçlar ve Cezalar" başlıklı bölümünde düzenlenmiştir. Ceza mahkemeleri tarafından Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması aynı fiil hakkında idari yaptırım uygulanmasına engel teşkil etmemektedir (VUK m. 367/Vİ; m. 359/sf). 359'uncu maddenin son fıkrası gereğince; 359'uncu maddede düzenlenen fiiller sebebiyle kişiler hakkında hürriyeti bağlayıcı yaptırımın yanısıra 344'üncü maddede düzenlenen vergi ziyayı cezası da uygulanmaktadır. Bu fiillere iştirak edenlere de vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle bir fiilden ötürü vergi mükellefine hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezası uygulanmaktadır.

13 Hafizoğulları, s. 20.

14 Özgenç izzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 11. Bası, 2006, s. 112.

15 Bulutoğlu Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Ankara: Yapı Kredi Yayınları, 2003 s. 337.

16 Öncel - Kumrulu - Çağın - Göker, s. 223.

Her ne kadar 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun¹⁷ 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında bir fiilin hem kabahat hem suç oluşturması halinde yalnızca suçtan olayı yaptırımın uygulanacağı düzenlenmiş olsa da yukarıda bahsedildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin son fıkrası aksi yönde düzenlenmiştir. Ancak bir fiil sebebiyle kişiye birden fazla ceza uygulanmasının, non bis idem ilkesine aykırı olduğu kanısındayız¹⁸. Bu konuda aksi yönde görüşler de mevcuttur. Vergi ziyayı suçu ile vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarının farklı olması sebebiyle Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan düzenlemenin non bis idem ilkesine aykırı olmadığı ve insan Hakları Avrupa Sözleşmesine Ek 7 Nolu Protokolün¹⁹ 4'üncü maddesine ve insan Hakları Avrupa Mahkemesinin Ponsetti ve Chesnel/Fransa kararında²⁰ yer alan ölçütlere uygun olduğu ifade edilmektedir²¹.

2.3.2.2. Mali Nitelikli Suçlar (Kabahatler)

Vergi Usul Kanunu'nun vergi suçu olarak düzenlediği fiillerden bazılarına yalnızca idari para cezası uygulanmaktadır. idare tarafından saptanan ve yaptırım uygulanan fiiller vergi hukuku anlamında suç olarak kabul edilmektedir; ancak bu fiiller kabahat olarak da adlandırılmaktadır. Kabahatler Kanunu'nda kabahat, "kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık" olarak tanımlanmıştır.

Kabahatler Kanunu'nun 4'üncü maddesi gereğince "Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam

ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.

Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir."

Kanun hükmü gereğince idareye kabahat fiillerinin yaratılması konusunda esneklik tanınmış olsa da aynı esnekliğin cezaların tayini hususunda getirilmediği ifade edilmektedir²². Kabahat fiili hususunda ya doğrudan kanunla ya da çıkarılacak çerçeve kanuna bağlı olarak idareye kabahat fiilini belirleme yetkisi verilebilmektedir²³. Ancak pek tabii idare kendisine tanınan bu yetkiyi kullanırken kanunun çizdiği sınırları aşmamaktadır (ya da aşmaması beklenmektedir).

Vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları başlıca mali suçlardır (kabahatlerdir). Vergi ziyayı suçu Vergi Usul Kanunu'nun 341'üncü maddesinde sayılan hallerde²⁴ vergi kaybına sebebiyet verilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Usulsüzlük suçları ise Kanun'un 351'inci maddesinde "vergi kanunlarının şekle ve usule müetallik hükümlerine riayet edilmemesi" olarak tanımlanmıştır. Usulsüzlük suçları, genel usulsüzlük suçları (birinci derece usulsüzlük ve ikinci derece usulsüzlük suçları) ve özel usulsüzlük suçları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.3.3. Özel Usulsüzlük Suçu

2.3.3.1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 351'inci maddesinde usulsüzlük suçu, vergi kanunlarının şekle ve usule

17 30.05.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, (RG. 25772 - 31.03.2005).

18 Non bis idem ilkesi, bir kişiye bir fiilden ötürü yalnızca bir ceza verilebileceği anlamına gelmektedir. Her ne kadar Anayasa'da güvence altına alınmasa da "non bis idem ilkesi"nin Ceza Hukukunda yansımaları Türk Ceza Kanunu'nda 44'üncü maddede düzenlenen fikri içtima ile olmuştur. Buna göre; "işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır." Yine Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223'üncü maddesinin 7'nci fıkrasında da "Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir." şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu'na bakıldığında aynı fiilden hem 344'üncü madde gereğince vergi ziyayı cezası uygulandığı hem de 359'uncu madde gereğince hürriyeti bağlayıcı yaptırımlarla karşı karşıya kalındığı görülmektedir. Zira 359'uncu maddenin son fıkrasında bu konuda açık düzenleme bulunmamaktadır: "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." Buna göre, aynı fiil sebebiyle kişilere hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de vergi ziyayı cezası uygulanabilmektedir.

19 insan Hakları Avrupa Sözleşmesine Ek 7 Nolu Protokolü Türkiye tarafından 02.05.2016 tarihinde onaylanmış ve 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

20 Anılan karar için bkz: Yaltı Billur, İstanbul: Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Baskı, 2006, s. 159.

21 Candan, Vergisel Kabahatler, s. 63

22 Şenyüz, s. 12.

23 Çağlayan Ramazan, İdarî Yaptırımlar Hukuku, Ankara: Asil Yayıncılık ve Dağıtım, 2006, s. 133.

24 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesi şu şekildedir:

"Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mâni teşkil etmez."

müteallik hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlanmaktadır. Usulsüzlük suçunda herhangi bir zarar doğmadan önlem alınmaya çalışılmaktadır; bu sebeple tehlike suçu olarak nitelendirilmektedir. Zira vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu vergi kanunlarının şekil ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybının yaşanmasına zemin hazırlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu usulsüzlük suçunu, fiillerin ağırlığına göre iki sınıfta kategorize etmiştir. Örneğin vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması birinci derece usulsüzlük kabahati oluştururken, vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması gibi fiiller ikinci derece usulsüzlük olarak nitelendirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda birinci ve ikinci derece usulsüzlük suçunun yanı sıra 353'üncü maddede çeşitli vergi yükümlülüklerine aykırı fiillerden ötürü, birinci ve ikinci derece usulsüzlük suçlarına verilen cezalardan daha ağır cezası olan özel usulsüzlük suçu düzenlenmiştir.

Özel usulsüzlük cezaları;

- Vergi Usul Kanunu'na göre elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya 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 Kanun'un 227, 231 ve 234'üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması,

- Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmemesi, kullanılmaması ve bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç

olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu belgelerin bu Kanun'un 227'nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması,

- 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,

- Vergi Usul Kanunu'na 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 uymama,

- Vergi Usul Kanunu'nun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymama da özel usulsüzlük kabahati kapsamındadır. İşbu hükümlerde yer alan bilgi verme ödevi ve defter ve belgelerin ibraz edilmemesi²⁵ fiillerinin gerçekleşmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

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 Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi uygulanmaktadır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi gereğince yeniden süre verilerek bu yükümlülüklerini yerine getirmeleri tebliğ edilmektedir. Verilen süre içinde de işbu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisinin doğru ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması için özel usulsüzlük cezalarına başvurulduğu ve işbu cezaların vergi denetimine beklenen etkiyi sağladığı ifade edilmektedir²⁶.

25 Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde 4369 sayılı Kanunun 82'nci maddesi ile değişiklik yapılarak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi özel usulsüzlük kabahati kapsamına alınarak öngörülen ceza ağırlaştırılmıştır. Değişiklik öncesinde defter ve belgelerini ibraz etmeyenler hakkında birinci derece usulsüzlük cezası kesilmekteydi.

26 Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, 2010, s. 266 – 267.

2.3.3.2. Özel Usulsüzlük Suçunun Unsurları

2.3.3.2.1. Kanuni Unsur (Tipiklik)

Kanuni unsur, bir fiilin kabahat veya suç olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle yapılan hareketin kanunda gösterilmesi ve kanunda yapılan tanıma uygun olması olarak tanımlanmaktadır²⁷. Özel usulsüzlük suçları ve bunlara ilişkin cezalar Vergi Usul Kanunu'nun 353, 355, mükerrer 353'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak özel usulsüzlük suçu oluşturan fiilleri düzenleyen işbu hükümlerde yapılan gelişigüzel değişiklik ve ilavelerle sistematikten uzak ve karışık bir yapı oluşturulmuştur²⁸. Zira sık sık kanun hükümlerine eklemeler ve çıkarmalar yapılarak zaten karışık ve komplike bir yapıda olan düzenlemelerin daha da anlaşılması zor olmasına sebep olunmuştur.

2.3.3.2.2. Maddi Unsuru

Özel usulsüzlük suçunda Kanunda belirtilen fiillerin varlığı suçun ortaya çıkması için yeterlidir. Bu suç, hareket unsuru ile netice unsurunun iç içe girmiş olması sebebiyle "neticesi harekete bitişik kabahat" olarak nitelendirilmektedir²⁹. Özel usulsüzlük suçları, genel olarak, belge düzenine aykırılıklar, bilgi verme ve bildirim zorunluluğuna uymama, ibraz zorunluluğuna uymama, muhasebe sistemine aykırılıklar ve diğer aykırılıklar olarak sınıflandırılabilir.

2.3.3.2.3. Manevi Unsuru

Özel usulsüzlük suçlarında kast aranmamaktadır, bu suçlar taksirle işlenebilmektedir. Vergi mükellefleri Kanun'da belirtilen şekle ilişkin fiilleri gerçekleştirdiklerinde suç meydana gelmektedir. Örneğin, elektronik ortamda tebliğ hükümlerine uymama suçunda vergi mükellefinin tebliğ elve-

rişli elektronik adres kullanmamasında kast aranmamaktadır.

2.3.3.3. Özel Usulsüzlük Kabahatinin Yaptırımları

Vergi Usul Kanunu'nun özel usulsüzlük suçları düzenleyen ilgili hükümlerinde suçun cezaları da belirtilmiştir. Usulsüzlük suçlarının yaptırımı idari para cezasıdır. Yukarıda da bahsedildiği üzere, özel usulsüzlük suçlarının cezaları, birinci ve ikinci derece usulsüzlük suçlarına göre daha ağırdır. Her suçun ceza tutarı farklılık göstermektedir ve her yıl yeniden güncellenmektedir. 2023 yılında elektronik ortamda tebliğ hükümlerine uymama suçunun yaptırımı birinci sınıf tüccarlar için 4.400 TL, ikinci sınıf tüccarlar için 2.200 TL ve bunlar dışında kalan vergi mükellefleri için 1.180 TL'dir.

2.3.4. Özel Usulsüzlük Suçları Bakımından Suçta ve Cezada Kanunilik ilkesi

Özel usulsüzlük cezalarının yaptırımı idare tarafından uygulanmaktadır. Ancak hangi fiillerin suç teşkil ettiği ve bunlara uygulanacak yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. idare hukukunda kanunilik ilkesi gereğince türevsel bir yetki kullanan idarenin her türlü işleminin kanunlara dayanması gerekmektedir³⁰. Ancak idare hukukundaki kanunilik ilkesine göre vergilerin kanuniliği ilkesi daha geniş bir içerik taşımaktadır. idare vergilendirme yetkisini kullanırken yalnızca kanuna değil, aynı zamanda yürütme organına yetki devrinin anayasal şartları gerçekleştirilmiş Cumhurbaşkanının düzenleyici işlemlerine, kanuna eşit ve daha üstün kaynaklara da uygun davranmak zorundadır³¹. idareye verilen yetkinin, haklı beklentinin korunması ilkesini³² sağlaması gerekmektedir. Yapılan idari işlemlerle kişilerin hukuka olan güveni sarsılmamalı, menfaati ihlal edilmemelidir.

27 Şenyüz, 14.

28 Şenyüz, s. 156.

29 Şenyüz, s. 158.

30 Günday Metin, idare Hukuku, Ankara: Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, imaj Yayınevi, 2011., s. 226; Sancakdar Oğuz, idare Hukuku, Ankara: Seçkin Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, 2014, s. 77.

31 Öncel – Kumrulu – Çağan – Göker, s. 42. Danıştay 1. Daire'nin 31.10.1986 tarih, 1986/378E. ve 1986/326K. sayılı kararı bu yönde olup şu şekildedir: "Yasal idare" ilkesine göre, idarenin belirli konularda eylem ve işlem yapabilmesi için yasal yetkiye gereksinimi vardır. Bu konuların başında idare edilenlerin temel hak ve özgürlükleriyle öteki hak alanları gelir. Bu itibarla, yürütme ve idare, Anayasa ve yasalar çerçevesinde kalmak kaydıyla ve bunlara dayanarak kendi görev alanında yeni ve ayrıntılı kurallar koyabilir. Başka bir anlatımla, bu ilke gereği olarak bir düzenleyici işlemin yapılabilmesi için, önce yasanın o konuya ilişkin bir yasa hükmü koymuş olması zorunludur ve bununla ilgili olarak çıkarılacak yönetmelik de anılan hükmün çerçevesiyle sınırlı kalmak durumundadır. Böyle olunca, yürütme ve idare herhangi bir konu ya da sorunu ilk olarak ve doğrudan doğruya düzenleyemeyeceği gibi, bu esas çerçevesinde düzenleyebildiği hallerde de dilediği kapsamda ve yönde hükümler koyamaz" (Güneş, s. 177).

32 Haklı beklentinin korunması ilkesi, "kimi zaman yerleşmiş idari teamülün ansızın değişmesinden, kimi zaman idare tarafından verilen taahhüde uyulmamasından, kimi zaman yetkili idari makamların yanlışlıklarından, kimi zaman bir devlet tasarrufuna olan güvenden kaynaklanan; menfaati ihlal edilen veya zarara uğrayan iyiniyetli bireyin hukuka uygun objektif nitelikteki, hukuken korunmaya değer aşamaya gelmiş, baskın kamu yararına üstün gelen ve hakkın kötüye kullanılması niteliğini taşımayan, bireye idareye karşı kendi lehinde bir tasarrufta bulunulmayı talep etme imkanı veya dinlenme hakkı tanıyan hukukun genel bir ilkesi" olarak tanımlanmaktadır (Boz Selman Sacit, idare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, 2017, s. 41).

Olayımızda elektronik ortamda tebliğ hükümlerine uyulmaması suçundan bahsedilmektedir. Elektronik ortamda tebliğ Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

"Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93'üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Kanun'un mükerrer 355'inci maddesinde ise Kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara uygulanacak yaptırım düzenlenmiştir. Söz konusu bu düzenleme 21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun'un³³ 13'üncü maddesiyle getirilmiştir³⁴. 2018 yılından önce Kanun'da 107/A maddesinde düzenlenen elektronik tebliğ hükümlerine uyulmaması sebebiyle bir yaptırım öngörülmemiştir. Olayımızda başvuru tarafından 15.08.2016 tarihli vergi/ceza ihbarnamesi ile uygulanan 1.370 TL tutarındaki özel usulsüzlük cezasının kaldırılması talep edilmiştir. Zira cezanın 10.11.2016 tarihinde tebliğ edildiği, idarenin ceza kesilmeden önce herhangi bir bildirimde bulunmadığını, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer

355'inci maddesinde düzenlenen cezai müeyyide uygulanacak zorunluluklar arasında 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin kanuni dayanağı olan Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinde yer alan elektronik tebligat sistemine dahil olma zorunluluğunun bulunmadığı ileri sürülmüştür. Gerçekten de yukarıda bahsedildiği üzere söz konusu kanuni düzenleme 7103 sayılı Kanun'la 2018 yılında getirilmiştir. Daha önce bu yönde kanuni bir düzenleme bulunmamasına rağmen idare tarafından özel usulsüzlük suçunun oluşturulduğundan bahisle idari para cezası uygulanması suçta ve cezada kanunilik ilkesinin aleni ihlali anlamına gelmektedir. Anayasa'nın 38'inci maddesi gereğince; kişiler işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmamaktadır. Hukuk devleti ilkesinin teminatı olan suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince sonradan getirilen kanuni düzenlemelerle kişilere idari para cezası da olsa ceza uygulanması mümkün değildir.

idare tarafından zaman zaman gerek özel usulsüzlük suçu oluşturan fiillerin gerekse cezaların belirlenmesi hususunda kanunilik ilkesi ile suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiği görülmektedir³⁵. Zira vergi kabahatleri ile yaptırımlarında vergi idaresinin hem taraf hem hakim/savcı konumunda olmasından ötürü idarenin olağanüstü güç ve yetkiye sahip olmasının hukuki dayanağının olamayacağı³⁶ açıktır. idareye verilen bu yetkinin amacının yargının yükünü azaltmak olduğu belirtilmektedir³⁷. Ancak tarafsız olması maalesef mümkün olmayan idareye bu denli önemli yetkilerin verilmesi hem kanunilik ilkesinin zedelenmesine hem de iş yükünün artmasına sebep olmaktadır. Zira kanunilik ilkesi keyfi

33 21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 27.03.2018 - 30373).

34 7103 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi şu şekildedir: "213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin başlığı "Bilgi vermektan çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza." şeklinde değiştirilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir. "Bu Kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alanlara 1.000 Türk lirası, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500 Türk lirası, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir." "

35 Kanunilik ilkesi ile suçta ve ceza kanunilik ilkesinin karıştırılmaması gerekmektedir. Tarafımızca kanunilik ilkesinden kastedilen vergilerin kanunilik ilkesidir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında vergilerin kanuniliği (yasallığı) ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır". Başka bir ifadeyle vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yasama organının yetkisindedir. Anayasa'nın 7'nci maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi, 73'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesinin temelini oluşturmaktadır. "Temsilsiz vergi olmaz" ve "Kanunsuz vergi olmaz" anlayışlarının bir sonucu olarak ortaya çıkan vergilerin kanuniliği ilkesi bugün temel anayasal ilkelerden biridir ve bu ilke sayesinde idarenin vergilerle kişilerin temel hak ve özgürlüklerine keyfi müdahalesinin önüne geçilmektedir. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi sayesinde vergilendirme yetkisi yalnızca yasama organına tanınarak, yürütme organının bu konuda asli bir yetkisinin bulunmadığı ortaya konulmaktadır. Anayasa'nın 2'nci maddesi gereğince Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik sosyal hukuk devleti olması ve 7'nci maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi gereğince vergilerin milletten temsilcilerinden oluşan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından konulup, değiştirilip, kaldırılması söz konusudur (Akdoğan Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, 2007, s. 201; Güneş Gülsen, Vergilerin Yasallığı ilkesi, 4. Baskı, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2014, s. 135; Kaneti Selim - Ekmekçi Esra - Güneş Gülsen - Kaşıkçı Mahmut, Vergi Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019, s. 55; Karakoç, s. 998).

36 Candan Turgut, Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Ankara: Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Dördüncü Baskı, 2019, s. 63.

37 24.04.2003 tarih ve 4854 sayılı Bazı Kanunlardaki Cezaların İdari Para Cezasına Dönüştürülmesine Dair Kanun, (RG. 06.05.2003 - 25100).

ve takdiri uygulamaların önüne geçecek ilkelerin kanunda yer alması amacına hizmet etmekte³⁸ ve kişilerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizerek anlam bulmaktadır³⁹.

Hızla gelişen bilim ve tekniğin oluşturduğu sorunları ortadan kaldırarak çözüm yollarına ihtiyaç duyulması, son yıllarda batı demokrasilerinde giderek güçlenen yürütmenin üstünlüğüne yol açan ekonomik gelişmeler⁴⁰ gibi sebepler yürütmeye birtakım yetkilerin devredilmesini gerekli kılabilmektedir. Ancak devletin vergilendirme yetkisini kullanırken temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunmaması gerekmektedir. Bu sebeple bu yetkilerin devrinde oldukça dikkatli ve hassas davranılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414'üncü maddesi gereğince; Cumhurbaşkanı, özel usulsüzlük cezalarının had ve miktarlarını yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkili kılınmıştır. Cumhurbaşkanına bu denli açık bir yetki verilmesi Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira Anayasa'da Cumhurbaşkanı'na tanınan yetki yalnızca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için geçerli olup, bu yetkinin cezaları da kapsadığını kabul etmek kanunilik ilkesinin aleni ihlali anlamına gelmektedir⁴¹. İşbu hükmün Anayasa'ya aykırılığı konusunda yapılan norm denetiminde Anayasa Mahkemesi tarafından hüküm Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır⁴². Ancak kararın Anayasa Mahkemesi'nin vergi suçlarını geçmişte disiplin suçu olarak görmesinden kaynaklandığı belirtilmektedir⁴³.

(KARARIN) GENEL DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇ

Özel usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller ve bunlara uygulanacak yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu suçlar için Kanun'da öngörülen yaptırım, vergi kaçakçılığı gibi vergi suçlarından farklı olarak idare tarafından uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi suçla-

rında mahkemeler tarafından yargılama yapılarak hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar uygulanırken, vergi kabahatlerinde idare tarafından idari para cezaları uygulanmaktadır. Her ne kadar yargının yükünü azaltmak gayesiyle bu yola başvurulduğu söylenebilir de idareye bu denli önemli bir yetki tanınması oldukça risklidir. Zira hem olayın tarafı hem de yaptırım uygulayan mercii olarak idareden objektif olmasını beklemek pek mümkün değildir. Uygulamada da idarenin zaman zaman bu yetkisini kullanırken hukuk devleti ve suçta ve cezada kanunilik ilkesini ihlal ettiğini görmekteyiz.

Çalışmamızın konusu olan kararda olayın gerçekleştiği tarihte Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenen cezai müeyyide uygulanacak zorunluluklar arasında 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin kanuni dayanağı olan Vergi Usul Kanunu'nun 107/A maddesinde yer alan elektronik tebligat sistemine dahil olma zorunluluğunun bulunmamasına rağmen başvurucuya idari para cezası uygulanmıştır. Anayasa Mahkemesi tarafından, olay tarihinde yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde, özel usulsüzlük cezası kesilecek eylemler arasında Kanun'un 107/A maddesinde belirtilen "tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu"na yer verilmemesi sebebiyle herhangi bir kanuni dayanak olmaksızın düzenleyici işlem ile (456 No.lu Tebliğ) vergi kabahati ve ceza ihdas edilmesinin Anayasa'nın 38'inci maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenen suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile bağdaşmaya çağına hükmedilmiştir.

Hızla gelişen bilim ve tekniğin oluşturduğu sorunları ortadan kaldıracak çözüm yollarına ihtiyaç duyulması, ekonomik gelişmeler ve toplumsal ihtiyaçlar gibi sebeplerle idareye birtakım yetkilerin tanınması olağandır. Ancak idari para cezası dahi olsa yaptırımların uygulanması hususunda idarenin yetkili olması birtakım sorunları beraberinde getirmektedir. Zira sırf gelir elde etme saikiyle hareket eden idare, çalışmamızın konusu olan kararda da görüleceği üzere, olayın gerçekleştiği tarihte yaptırımı dahi kanunda öngörülme-

38 Kaneti Selim, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", İstanbul: İMD, 194, C. XXXI, s. 27/33, s. 32.


39 Güneş, s. 14.

40 Teziç Erdoğan, Türk Parlamento Hukukunun Kararları ve İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları, İstanbul: 1990, s. 91.

41 Başaran Yavaşlar Funda, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Kabahat ve Yaptırımlar", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009, s. 295; Şenyüz, s. 157.

42 Any.M. 19.03.1987 tarih, 1986/5E. ve 1987/7.

43 Candan Turgut, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009, s. 256.

fiil sebebiyle kişilere idari para cezası uygulayabilmektedir. Hukuk devleti ile hukuk devletinin teminatı olan suçta ve cezada kanunilik ilkesi alenen ihlal edilmektedir. Söz konusu yaptırımlar uygulanırken daha hassas ve dikkatli davranılması gerekmektedir. İlk bakışta, vergi kabahatlerinden doğan idari para cezalarının yargı organları tarafından uygulanması bir çözüm önerisi olarak sunulabileceği düşünülmekle birlikte, yargının iş yükü göz önüne alındığında, bunun çok da makul bir öneri olmayacağı açıktır. Bu sebeple söz konusu yetkinin vergi idaresi dışında oluşturulacak yeni ve bağımsız bir mercii tarafından kullanılmasının daha adil sonuçlar doğuracağı kanısındayız. 

KISALTMALAR

AMKD	Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi
Any.M.	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
D.	Daire
Dp.	Dipnot
m.	Madde
RG.	Resmî Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
VUK.	Vergi Usul Kanunu
Y.	Yıl

KAYNAKÇA

Akdoğan Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, 2007.

Başaran Yavaşlar Funda, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Kabahat ve Yaptırımlar", idari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009.

Boz Selman Sacit, idare Hukukunda Haklı Beklentinin Korunması, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, 2017.

Candan Turgut, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna ilişkin

Temel ilkeler", idari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009.

Candan Turgut, Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Ankara: Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Dördüncü Baskı, Ankara - 2019 (Vergisel Kabahatler).

Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, 2010 (Vergi Suçları).

Çağlayan Ramazan, idari Yaptırımlar Hukuku, Ankara: Asil Yayıncılık ve Dağıtım, 2006.

Günday Metin, idare Hukuku, Ankara: imaj Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, 2011.

Güneş Gülsen, Vergilerin Yasallığı ilkesi, istanbul: Oniki Levha Yayınları, 4. Baskı, 2014.

Hafizoğulları Zeki, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: Us - A Yayıncılık, 2008.

Kaneti Selim - Ekmekçi Esra - Güneş Gülsen - Kaşıkçı Mahmut, Vergi Hukuku, istanbul: Filiz Kitabevi, 2019.

Kaneti Selim, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", istanbul: iMD, C. XXXI, s. 27/33.

Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, 2014.

Mutluer M. Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara: Turhan Kitabevi, 3. Baskı, 2011.

Oktar Ateş, Vergi Hukuku, istanbul: Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 9. Baskı, 2013.

Öncel Mualla - Kumrulu Ahmet - Çağan Nami - Göker Cenker, Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Güncellenmiş 30. Baskı.

Önder Ayhan, Ceza Hukuku Dersleri, istanbul: Filiz Kitabevi, 1992.

Özbek Veli Özer - Kanbur Mehmet Nihat - Doğan Koray - Bacaksız Pınar - Tepe ilke, Türk Ceza Hukuku - Genel Hükümler, Seçkin Yayınları, Üçüncü Baskı, Eylül - 2012.

Özgenç izzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 11. Baskı, 2006.

Öztürk Bahri – Erdem Mustafa Ruhan, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık, TCK'daki Yeni Değişikliklere Göre Güncellenmiş 11. Baskı, 2011.

Sancakdar Oğuz, idare Hukuku, Ankara: Seçkin Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı, 2014.

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Baskı, 2016.

Teziç Erdoğan, Türk Parlamento Hukukunun Kararları ve ilgili Anayasa Mahkemesi Kararları, İstanbul: 1990.

Yaltı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul: 1. Baskı, 2006.