

Geçmişe Dönük Mükellefiyet Tesisi Hallerinde Kesilen Özel Usulsüzlük Cezalarının Hukuka Uygunluğu^(*)

Legality of Special Irregularity Penalties Imposed in Retroactive Liability Establishment Procedures

Zeynep Nihan ÇAMURCU^(**)

Öz:

Geçmişe dönük mükellefiyet tesislerine bağlı olarak vergi idarelerince kesilen özel usulsüzlük cezalarını, Danıştay istikrarlı biçimde hukuka aykırı bulmuştur. Danıştay kararlarının yerleşik hal alması üzerine Maliye Bakanlığı genel tebliğ ile mahkemenin görüşünü benimsemiştir. Çalışmanın ana amacı; konu hakkındaki Danıştay içtihadının değerlendirilmesi ve geçmişe dönük mükellefiyet tesislerinde kesilen özel usulsüzlük cezalarının hukuka uygun olup olmadığının, kendi bakış açımız dahilinde ortaya konulmasıdır. İşe başlama bildirimde bulunarak kayıtlı biçimde faaliyet gösteren mükelleflerin “*fatura vermeme*” ve “*elektronik ortamda beyanname vermeme (e-beyanname vermeme)*” fiilleri, özel usulsüzlük cezası kesilmesi yönünde hukuki sonuç doğururken, aynı fiili işleyen kayıtsız mükellefler hakkında kesilen özel usulsüzlük cezalarının iptal edilmesi, doktrinde adil bulunmamış ve Anayasa md.10’da düzenlenen eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle -bizim de katıldığımız biçimde- eleştirilmiştir. Yargısal ve idari yorumunun -Anayasaya aykırı bir hukuki sonuç doğurmasına rağmen- halihazırda güncelliğini koruduğunu ve geçmişe dönük mükellefiyet tesislerinde ceza kesilmemesi yönündeki idari uygulamanın çoğunlukla devam ettiğini belirtmek gerekir. Bu konuda bir çalışma yapılması gerektiği fikri her ne kadar anayasal gerekçe ile ortaya çıkmış olsa da, çalışmada özel usulsüzlük cezalarının hukuka uygunluğu idari işlem teorisi temelinde değerlendirilmiştir. Bu kapsamda, öncelikle kesilen cezaların hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilmiş ardından Danıştay’ın konu hakkındaki yaklaşımı incelenmiş ve eleştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler:

Vergi Kabahatleri, Özel Usulsüzlük Kabahati, Mükellefiyet Tesisi, Objektif İmkânsızlık, Kişisel İmkânsızlık.

(*) Araştırma Makalesi / *Research Article*
Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 05.07.2024
Yayınlanmasının Kabul Edildiği Tarih: 22.08.2024
DOI: <https://doi.org/10.58733/imhfd.1545355>

Bu makaleye atf için: ÇAMURCU, Zeynep Nihan, “Geçmişe Dönük Mükellefiyet Tesisi Hallerinde Kesilen Özel Usulsüzlük Cezalarının Hukuka Uygunluğu”, **İMHFD**, C. 9, S. 2, 2024, s. 367-393

(**) Dr. Öğr. Üyesi, Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul - Türkiye
E-posta: zncamurcu@fsm.edu.tr
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-4256-0335>

Abstract:

The Council of State consistently has found the special irregularity penalties imposed by tax administrations based on retroactive liability establishments to be unlawful. The main purpose of the study is; to evaluate the decisions of the Council of State on the subject and to reveal from our own perspective, whether the special irregularity penalties imposed in retroactive liability establishments are legal. While the acts of “not billing” and “not sending electronic declarations” of taxpayers who fulfill their tax duties on time result in legal consequences of imposing special irregularity penalties, special irregularity penalties imposed on unregistered taxpayers who committed the same act have been cancelled. This situation was not found fair in doctrine on the grounds that it was contrary to the principle of equality. In fact, one of the two taxpayers who commit the same act does not face penalties in an advantageous way compared to the other, and the parties that do not subject to penalties are the taxpayers who operate unregistered. It should be noted that the current judicial and administrative interpretation remains current and the administrative practice continues same way. Although the idea that a study should be conducted on this issue emerged with constitutional justification, the legality of the penalties was evaluated in the study on the basis of the administrative action theory. In the study, firstly, it was evaluated whether the penalties imposed were in accordance with the law, and then the approach of the Council of State on the subject was examined and criticized.

Keywords:

Tax Misdemeanors, Special Irregularity, Establishment of Liability, Objective Impossibility, Personal Impossibility.

GİRİŞ

Vergi idareleri; vergiyi doğuran olayın tespitine bağlı olarak, vergi kanunlarının amaçlarına aykırı (kayıtsız) biçimde faaliyet yürüten mükelleflerin, mükellefiyet tesislerini geçmişe dönük biçimde yapmaktadır. Bu hallerde mükellefiyet tesis işlemi, verginin aslı ve ferilerini içeren tarh işlemini ve birden çok vergi kabahatini konu alan ceza kesme işlemlerini beraberinde getirir. Geçmişe dönük mükellefiyet tesisine dayalı olarak kesilen cezalardan yalnızca özel usulsüzlük kabahatine ilişkin olanlar, Danıştay tarafından -yerleşik hale gelmiş biçimde hukuka aykırı bulunmaktadır. Danıştay’ın yaklaşımı, idarenin yaklaşımını da etkilemiştir. 10 Nisan 2015 tarihinde 449 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹ md.2/2 ile (mahkemenin gerekçesi esas alınarak) “*geçmişe dönük biçimde hakkında mükellefiyet tesis edilenlere, beyanname ve bazı formların elektronik ortamda verilmemesine dayalı olarak özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği*” ifade olunmuştur. Genel tebliğ, elektronik ortamda gönderilmesi gereken beyanname ve formlara ilişkin olsa da; yargı kararlarına konu olma sıklığı dikkate alındığında idarenin, “*fatura vermeme*” fiili dolayısıyla da, büyük oranda mahkeme kararını benimsediği ve özel usulsüzlük cezası kesmediği görülmektedir.

¹ RG. 10.04.2015, S. 29322.

Çalışmanın ana amacı; konu hakkındaki yerleşik içtihadın değerlendirilmesi ve geçmişe dönük mükellefiyet tesislerinde kesilen özel usulsüzlük cezalarının hukuka uygun olup olmadığının, kendi bakış açımız dahilinde ortaya konmasıdır.

Aynı kabahati işleyenler hakkında farklı hukuki sonuçların doğmasına neden olan güncel yargısal ve idari yorum doktrinde adil bulunmamış² ve Anayasa md.10 da düzenlenen eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle -bizim de katıldığımız biçimde- eleştirilmiştir³. Ancak doktrindeki eleştirinin dayanağı ilkesel ve anayasaldır. Çalışmada, cezaların hukuka uygunluğu, idari işlem teorisi temelinde değerlendirilecektir. Elbette çalışmaya konu idari işlem bir ceza kesme işlemi olduğu için, hukuka uygunluk denetiminde, kabahatler hukuku (ve onun tabi olduğu ceza hukukunun) temel prensipleri dikkate alınmalıdır.

Çalışmanın ana sorunu ifade edildiği üzere, geçmişe dönük mükellefiyet tesislerinde kesilen özel usulsüzlük cezalarının hukuka uygun olup olmadığıdır. Sistemik olarak öncelikle bu ana sorun incelenecek ve devamında Danıştay'ın konu hakkındaki yorumu ele alınacaktır. Bu aşamada mahkemenin konu hakkındaki kararlarında gerekçe olarak sunduğu bazı hususların alt sorunlar olarak değerlendirilmesi gereklidir. Dolayısıyla nihai olarak Danıştay kararlarında esas alınan gerekçeler irdelenecek ve eleştirilecektir.

Çalışmada, hukuki uyumsuzlığa konu olma sıklığı dikkate alınarak, iki özel usulsüzlük fiili esas alınarak değerlendirmeler yapılacaktır. Bunlar; Vergi Usul Kanunu md.353/1-1 "*fatura ve benzeri vesika vermeme*" fiili ve VUK mük. md.355/6 "*elektronik ortamda beyanname vermeme*" fiilleridir.

I. ANA SORUN: GEÇMİŞE DÖNÜK BİÇİMDE YAPILAN MÜKELLEFİYET TESİS İŞLEMLERİNDE KESİLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARININ HUKUKA UYGUNLUĞU

A. Genel Olarak Geçmişe Dönük Mükellefiyet Tesis İşlemleri

Mükellefiyet tesis işlemi, "*vergi kanunlarındaki vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmiş ve halihazırda soyut olarak mükellefiyet statüsünü kazanmış mükel-*

² "Bu sonucu adil ve hukuki bulmadığımızı belirtmek gerekmektedir. Bu yaklaşım adil değildir zira diğer vergisel ödevlerini yerine getirmiş ve kayıt altına girmiş olan bir mükellef fatura düzenlemediği zaman vergi ziyayı yanında, özel usulsüzlük cezasına muhatap olacakken, hiçbir kaydı olmayan mükellef sadece vergi ziyayı cezası ödeyecektir." KAŞIKÇI, Mahmut / RENÇBER, Altan, **Vergi Ceza Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2023, s. 674; BALCI, Mustafa, **Kamu İcra Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.

³ BALCI, s. 235.

*lefin*⁴, somut biçimde mükellef olarak kayıt edilmesini sağlayan “*idarenin karar/irade açıklamasıdır*”⁵. Mükellefiyet tesisi hukuki niteliği itibariyle, yürütülmesi zorunlu/kesin ve birel bir idari işlemdir⁶.

Türk vergi sisteminde, mükellefler⁷ büyük oranda beyan esasına dayalı biçimde vergilendirilirler. Bunun sağlanabilmesi için mükelleflere birtakım bildirim ödevleri yüklenmiştir. Bildirim ödevleri, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK)⁸ - mükellefin ödevlerinin düzenlendiği- ikinci kitabında düzenlenmiştir. İlgili bölümde düzenlenen ilk ödev, mükellefin işe başladığını bildirmesidir. VUK md.153’te işe başlamayı bildirmek zorunda olan mükellefler hükme alınmıştır⁹.

Bildirim ve beyan ödevleri, mükellef tarafından yerine getirilmesi zorunlu ödevlerdir. Fakat vergi idaresinin bu bildirimler ile bağlı olmadığını belirtmek gerekir. Üstelik idarenin bildirimlerin doğruluğunu denetleme yükümlülüğü

⁴ ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / Göker, Cenker, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s. 97.

⁵ GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / TAN, Turgut, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, C. 1, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 412.

⁶ “*Vergi yargısında davaya konu yapılabilecek idari işlem, vergi idaresinin idari işleyişiyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, icra (doğrudan uygulanabilir) ve yükümlünün hukukunu etkiler nitelikte, bir başka anlatımla onların hukuki statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratan irade açıklamalarıdır. Bunun yanında, herhangi bir makamın onayına tabi olmayan, matrahın ve verginin hesabını değiştirme, muhasebe kayıt ve nizamına ait işlemlerde değişiklik yapma gibi bir takım mali ve hukuki yükümlülükleri beraberinde getiren uyulması zorunlu, kesin ve yükümlünün hukukunu etkiler nitelikte işlemler de vergi davasına konu edilebilir... Mükellefiyetin tesis edildiğini bildiren yazı yürütülmesi zorunlu işlemlerdendir.*” AĞAR, Serkan, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 67, 2006, s. 285; CANDAN, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargulama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 78-79. Benzer yöndeki Danıştay kararları için bkz. Dan. 9. D., 24.10.2017, E. 2016/2878, K. 2017/7153; Dan. VDDK, 03.07.2019, E. 2018/1232, K. 2019/482; Dan. VDDK, 13.10.2021, E. 2021/351, K. 2021/1257; Aksi yöndeki görüşe göre, mükellefiyet tesisi bir hazırlık işlemidir. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. AKYILMAZ, Bahtiyar / SEZGİNER, Murat / KAYA, Cemil, **Türk İdare Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022, s. 354.

⁷ Çalışmada her ne kadar “*mükellef*” kavramı kullanılmış olsa da, bazı kısımlarda, mükellef yerine -daha geniş anlam ifade eden ve ceza muhatabını da kapsayan bir kavram olan- *vergi ödevlisi*” kavramının kullanılmasının daha doğru olacağını bilincindeyiz. Bu nedenle çalışmada zaman zaman, mükellef yerine veya mükellefi de kapsar biçimde “*vergi ödevlisi*” kavramını tercih edeceğiz. *Vergi ödevlisi*” kavramının kapsamına ilişkin bkz. SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2019.

⁸ RG. 10.01.1961, S. 10703.

⁹ “Madde 153 - Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar: 1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı; 2. Serbest meslek erbabı; 3. Kurumlar Vergisi mükellefleri; 4. Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları. Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 27’nci maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır. Başvuru evraklarının elektronik ortamda intikaline ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenir”.

bulunmaktadır¹⁰. Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi, işlemlerin ekonomik özünün araştırılması ve buna dayalı olarak vergilendirme yapılması konusunda idareye sorumluluk yükleyen bir yetki unsuru niteliği taşır¹¹. İdarenin eylem ve işlemlerinde mükellefin bildirimleri ile bağlı olmadığı açık olduğuna göre- hukuka uygun olmak koşuluyla- vergi mükellefiyetinin başlangıç zamanına ilişkin idarenin, res'en tespit yapma yetkisini haiz olduğu ifade olunmalıdır¹². Bu çıkarım, VUK md.4'te vergi dairesinin "*mükellefiyeti tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire*" olarak tanımlanması esas alınarak da yapılabilir¹³. Vergi idaresi, vergi ödevi ilişkisinin başladığına yönelik maddi ve somut tespitleri hukuka uygun biçimde yaparak, geçmişe dönük bir biçimde mükellefiyet tesis edebilir¹⁴. Bu durum -VUK md.19'da açıkça ifade olunduğu üzere- hukukumuz bakımından vergi ödevi ilişkisinin kurulma anının, idarenin karar açıklamasına değil, vergiyi doğuran olaya tekabül etmesiyle de doğrudan ilişkilidir. Devlet ile mükellef arasında kurulan vergi ödevi ilişkisi hukuki nitelik itibarıyla kamusal bir borç ilişkisidir¹⁵. Vergi ödevi ilişkisi zamansal olarak vergiyi doğuran olay ile birlikte başlar. Dolayısıyla mükellef hakkında yapılan mükellefiyet tesis işleminin, zamansal olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine kadar geçmişe dönük biçimde yapılması mümkündür. Vergi ödevi ilişkisinin vergiyi doğuran olay ile kurulmasıyla birlikte, mükellef için Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan ödevlere ilişkin sorumluluk da başlar.

İşe başlama bildiriminde bulunmadığı ve diğer şekli ödevleri ile maddi ödevini yerine getirmediği tespit olunan mükellef hakkında, öncelikle geçmişe dönük biçimde mükellefiyet tesis edilir. Mükellefiyetin tesisine bağlı olarak ayrıca; verginin aslına ve fer'ilerine ilişkin tarh işlemi yapılır ve VUK md.344'e

¹⁰ KARAOBAN GÜNEŞ, Tuğçe, **Vergi Usul Hukuku'nda Res'en Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 131 vd.

¹¹ AKKAYA, Mustafa, "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** içinde, yazarın YALTI, s. 25-44, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 32.

¹² RENÇBER, Altan / OVALIOĞLU, Selin, "Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Res'en Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y. 2023, S. 1, C. 14, s. 89.

¹³ RENÇBER / OVALIOĞLU, s. 89.

¹⁴ "Uygulamada, mükelleflerin işe başlamayı bildirmemeleri halinde vergi daireleri ihbar veya şikâyete bağlı olarak yoklama fişine veya denetim tutanakları ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi veri tabanı (EVDO kayıtlarına aktarılan) kayıtlarına ilişkin taramalara dayalı olarak elde edilen verilerden yola çıkmak suretiyle mükellefiyet tesis etmektedir." SAĞLAM, Abdi, "İhtilafı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 4, 2014, s. 14.

¹⁵ SABAN, s. 75; KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKÇI, Mahmut, **Vergi Hukuku**. Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 162.

dayalı olarak vergi ziyayı cezası, VUK md.352/1-7 uyarınca işe başlama bildiriminde bulunmama dolayısıyla (birinci derece) genel usulsüzlük cezası, VUK md.353, 355 ve mük. md.355 uyarınca da özel usulsüzlük cezaları kesilir.

B. Cezaların Hukuka Uygunluğu

Gerçekleştirilen bir kabahat dolayısıyla idari para cezası kesilmesine yönelik işlem, hukuki niteliği itibariyle bir idari işlemdir. Tüm idari işlemler, hukuki rejimini belirleyen kurucu unsurlardan oluşur¹⁶. İdari işlemin unsurları, idari işlemin geçerli şekilde oluşabilmesi için zorunlu olan, eksikliğin tespiti halinde geçersizliğe neden olan unsurlardır¹⁷. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun¹⁸ 2. maddesine göre, iptal davaları *"idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından"* açılırlar. Dolayısıyla, idari işlemin hukuka uygunluğunun denetimi; idari işlemin unsurları, yani amaç¹⁹, yetki²⁰, şekil²¹, sebep²² ve konu²³ unsurları tek tek gözetilerek yapılır²⁴. Bir idari işlemin hukuka uygunluğu, tüm unsurlarıyla işlemin sıhhatli olmasını ifade eder.

¹⁶ ULU, Güher, "İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 19, S. 38, 2020, s. 76.

¹⁷ *"İdari işlemin hukuka uygunluğu için uyuması gereken hukuk kurallarının unsur adı altında sınıflandırılması, idari yargıcın ve doktrinin başvurduğu bir "hukuki muhakeme (raisonnement juridique)" yöntemi-dir."* ULU, s. 77.

¹⁸ RG. S. 17580, T. 06.01.1982.

¹⁹ Amaç unsuru, işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonucu ifade eder ve idari işlemin sübjektif unsurunu oluşturur. Amaç unsuru, işlemi yapan kişinin niyetleriyle alakalıdır. GÖZLER, s. 844; İdari işlemler kamu yararı amacı güderler. GÖZÜBÜYÜK, s. 240.

²⁰ Yetki unsuru işlemi yapan idarenin işlemi yapma ehliyetinin olması ile ilişkilidir. İdare hukukunda yasal yetkilendirme ilkesi gereğince, yetkisizlik kural, yetkili olma istisnadır. İdari işlemi yapma yetkisi anayasa ve kanunlardan kaynaklanmaktadır. ULU, s. 88; İşlemi yapan kişinin işlemi yapmaya, konu, zaman ve yer itibariyle yetkili olup olmadığını ifade eden unsur idari işlemin yetki unsurudur ve işlemin yapıcısı ile ilgilidir. GÖZLER, s. 843.

²¹ Şekil, idari işlemin yapılışında uyulması gereken şekil ve usul kurallarını ifade eder. YILDIRIM, Turan / YASİN, Melikşah / KAMAN, Nur / ÖZDEMİR, Eyüp / ÜSTÜN, Gül / OKAY TEKİNSOY, Özge, *İdare Hukuku*, Düzenleyen: Ed. Turan Yıldırım, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 445.

²² İdari işlemin sebep unsuru idareyi işlemi yapmaya yöneltti saiktir/etkendir. İdari işlemin mutlaka önceden nesnel olarak belirlenmiş hukuk kuralına dayanarak yapılması gerekir. GÜNDAY, Metin, *İdare Hukuku*, 10. B, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s. 152-153; KARAHANOGULLARI, Onur, *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 431 vd.; GÖZLER, Kemal, *İdare Hukuku*, C. 1, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2019, s. 1008 vd.; ÖZTÜRK, K. Burak, *İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi*, Prof. Dr. Metin Günday Armağanı, C. 2, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, s. 1033.

²³ İdari işlemin konu unsuru, işlemin hukuk aleminde doğurduğu sonuç yani işlemin hukuk düzeninde meydana getirdiği değişikliği ifade eder ve işlemin içeriği ile ilgilidir. GÖZLER, s. 844; Bir diğer ifadeyle idari işlemin bizatihi kendisini karşılar. YILDIRIM / YASİN / KAMAN / ÖZDEMİR / ÜSTÜN / OKAY TEKİNSOY, s. 386.

Geçmişe dönük mükellefiyet tesislerinde özel usulsüzlük cezası kesilmesinin dava konusu olduğu Danıştay kararlarına bakıldığında, kayıtsız biçimde çalışmayı tercih eden mükellefler bakımından kesilen cezaların (istisnai haller hariç olmak üzere) yetki, amaç ve şekil unsuru yönünden sakatlık taşımadıkları görülmüştür²⁵. Elbette, yetki, şekil ve amaç unsurları yönünden sakatlık taşıyan işlemleri içeren somut olaylara, rastlamak mümkündür. Bu hallerde işlemlerin iptali bu unsurlara dayalı olarak yapılacaktır. Ancak (Danıştay’ın konu hakkındaki kararlarının neredeyse bütünü kapsayan) yetkili idare tarafından, kamu yararı amacıyla, şekle ve usulüne uygun yapılmış bir ceza kesme işleminin hukuka aykırılığı iddia ediliyorsa, bu iddia sebep ve konu unsurları yönünden sakatlık taşıdığı tespit edilerek desteklenebilir. Dolayısıyla, hukuka uygunluk denetimine çalışmanın bu kısmından sonra sebep ve konu unsurları temelinde devam edilecektir.

Danıştay kararlarına konu olan geçmişe dönük mükellefiyet tesislerinde kesilen cezaların, sadece “*fatura ve benzeri vesika vermeme*” ve “*elektronik ortamda beyanname vermeme*” fiillerine dayalı olarak kesilenlerden ibaret olmadığını ifade etmek gerekir. Örneğin, Ba-bs formlarının elektronik ortamda verilmemesine dayalı olarak kesilen cezalar²⁶ da zaman zaman dava konusu olmuştur. Ancak değerlendirmelerimizi -yargı kararlarına konu olma sıklığını gözeterek- iki fiil ile sınırlı biçimde yapmayı tercih ediyoruz.

1. Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi (VUK md.353/1)

VUK md.353/1-1 uyarınca, “*Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye*

²⁴ YILDIRIM / YASİN / KAMAN / ÖZDEMİR / ÜSTÜN / OKAY TEKİNSOY, s. 363 vd.

²⁵ Bkz. Dan. VDDGK, E. 2021/1233, K. 2023/278, T. 29.03.2023, Lexpera İçtihat Bankası; Dan. 4. D, E. 2021/4617, K. 2021/5081, T. 12.10.2021; Dan. VDDGK, E. 2019/1595, K. 2021/135, T. 10.02.2021, www.danistay.gov.tr, E.T. 10.05.2024; Dan. 4.D, E. 2015/1299, K. 2016/252, T. 02.02.2016; Dan. VDDGK, E. 2023/277, K. 2023/449, T. 26.04.2023; Dan. 7. D, E. 2016/7902, K. 2020/4071, T. 15.10.2020; Dan. 4. D, E. 2015/398, K. 2016/3602, T. 21.11.2016; Dan. 4. D, E. 2016/11692, K. 2021/329, T. 19.01.2021, Lexpera İçtihat Bilgi Bankası, E.T. 01.05.2024.

²⁶ “İkrazatçılık faaliyeti nedeniyle katma değer vergisi mükellefi olmayan davacı hakkında gayrimenkul satışları nedeniyle inceleme başlatılarak 2009/1 ila 12. dönemine ait katma değer vergisi beyannamelerinin verilmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezalarında ise, geçmişe dönük olarak katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi suretiyle ceza kesildiğinden hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.” Dan. 4. D, E. 2016/11132, K. 2021/2167, T. 12.04.2021, www.danistay.gov.tr, E.T. 04.06.2024.

Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanununun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 (3.400) Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.”

Yukarıdaki düzenleme ile; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu ile ilgili, belge verilmemesi, belge alınmaması ve belgede gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi özel usulsüzlük fiilleri olarak tanımlanmıştır.

Vergi ödevlileri hakkında fatura ve benzeri belge vermemesi²⁷ dolayısıyla yaptırım uygulanabilmesi için, fatura verilmemesi fiilinin işlendiğinin sabit olması tek başına yeterli değildir. Ek olarak şu iki koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekir²⁸:

1. Belge düzenlenmesini gerektiren bir muamelenin bulunması
2. Muamelenin taraflarından birinin fatura düzenlemek zorunda olan kişilerden olması.

Yukarıdaki üç koşulun birlikte gerçekleşmesi halinde ve bu koşulların gerçekleştiğinin somut biçimde idare tarafından tespit edildiği durumlarda, özel usulsüzlük kabahatinin işlendiği ve ceza kesilmesi gerektiği açıktır. Fatura verilmesi zorunlu olan muamelelerin neler olduğu ve muamele taraflarının fatura düzenleme zorunluluğu bulunan kimselerden olduğunun tespiti VUK md.229²⁹ ve md.232³⁰ dikkate alınarak yapılır. Perakende satış vesikası, gider pusulası gibi diğer vesikalar için bu koşullar, VUK md.233 ve devamında düzenlenmiştir.

²⁷ Verme eylemi bir şeyin maliki veya zilyedi tarafından bir başkasına iletilmesi, ulaştırılmasıdır. CANDAN, Turgut, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 383.

²⁸ CANDAN, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 383.

²⁹ VUK md.229 “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”

³⁰ VUK md.232 “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

İfadelerimizi somutlaştırmak adına, yetki, şekil ve amaç unsurları yönünden sıhhatli bir işlemi (Danıştay kararlarına konu tipik bir örneği) inceleyelim. Yani işe başlama bildirimini yapmaksızın faaliyet yürüten ve muamelelerinde fatura ve benzeri vesika vermemiş mükellef hakkında kesilen cezaları örnek olarak alalım. Yetkili idare tarafından şekle ve usule uygun biçimde kesilen cezalarda sebep ve konu bakımından hukuka uygunluk denetiminin yapılması gerektiği daha önce ifade olunmuştur. Verilen örnekte -arasında tipiklik ilişkisi kurulması gereken³¹- maddi ve hukuki sebep şu şekildedir:

- Maddi sebep / yaşam olayı³²: Fatura vb. vesika düzenleme zorunluluğu bulunan kişilerden birinin taraf olduğu ve belge düzenlenmesini gerektiren muamelenin varlığına rağmen fatura verilmemesi.
- Hukuki sebep/ yasa olayı³³: (VUK md.229 ve devamı hükümleri dahil olmakla birlikte) esas olarak, özel usulsüzlük cezasının düzenlendiği VUK md.353/1'dir.

İşlemin konu unsuru, idari işlemin bizzatı kendisini temsil ettiği³⁴ için, idari para cezası kesilmesi işlemin konu unsurunu oluşturur.

Yukarıdaki olay, Danıştay'ın geçmişe dönük mükellefiyet tesislerinde hukuka aykırı bulup iptal ettiği özel usulsüzlük cezalarının sadeleştirilmiş bir modelini barındırır. Maddi sebep ve hukuki sebep arasında ilişki tipiklik ilişkisini, sebep ile konu unsuru arasındaki ilişki ise illiyet bağı ilişkisini ifade eder³⁵. Örnekte; hem tipiklik, hem de illiyet bağı kurulur ve dolayısıyla kesilen ceza hukuka uygundur. Elbette bu kanaat verilen yukarıdaki örnek olaya özgüdür ve tipiklik ilişkisinin kurulamayacağı başka örnekler de verilebilir. Örneğin, fatura düzenlenmesini gerektirmeyen bir muamelenin varlığında tipiklik ilişkisi kurulamayacağı için bir ceza kesilirse veya yetkisiz bir idare tarafından ceza kesilirse elbette, işlem sırasıyla sebep ve yetki unsurları yönünden sakat olacaktır.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 (6.900 TL) lirayı geçmesi veya bedeli 50.000.000 (6.900 TL) liradan az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.”

³¹ YILDIRIM / YASİN / KAMAN / ÖZDEMİR / ÜSTÜN / TEKİNSOY, s. 382.

³² SABAN, s. 79.

³³ SABAN, s. 79.

³⁴ YILDIRIM / YASİN / KAMAN / ÖZDEMİR / ÜSTÜN / TEKİNSOY, s. 386.

³⁵ YILDIRIM / YASİN / KAMAN / ÖZDEMİR / ÜSTÜN / TEKİNSOY, s. 386.

Danıştay'ın kabahatler ve ceza hukukunun temel prensiplerini dikkate alma gerekliliği bakımından doğru bir dayanak noktasından hareket ettiğini ve fakat yanlış bir hukuki sonuca vardığını düşünmekteyiz. Bizde bu kanaati uyandıran, çalışmaya konu kararlarda Danıştay'ın genel gerekçesi olan “*hukuki ve fiili imkansızlık*” iddiasıdır. Mahkemenin görüşünü ve ceza hukukunda “*imkansızlık*” müessesini ayrıntılarıyla II-B başlığında ele alacağımız için, bu aşamada bir diğer özel usulsüzlük fiiline yani “*elektronik ortamda beyanname vermeme*” fiiline ilişkin açıklamalara geçiyoruz.

2. Elektronik Ortamda Beyanname Verilmemesi (VUK mük md.355.)

VUK mük. md.355/1'e göre, “*Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, mükerrer 242, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan*”lara özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK mük. md.355/6 uyarınca, “*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.*”

Yukarıdaki düzenlemeler, VUK md.257/1-4 de tanınan yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nca getirilen ve amacı VUK 340 Sıra Numaralı Genel Tebliği'nde³⁶, “*mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalinin sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamak*” şeklinde ifade olunan vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi zorunluluğuna aykırı davranışın yaptırımını düzenlemektedir.

VUK mük. md.355/7'ye göre, “*Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.*”

³⁶ RG. 30.09.2004, S. 25599.

Yasanın lafzı dikkate alındığında “*elektronik ortamda beyanname verilmesi*” fiili özel usulsüzlük kabahatinin hareket unsurunu oluşturur³⁷. Elektronik beyanname verme zorunluluğu olanların yasal süresi içerisinde bu zorunluluğu yerine getirmemeleri halinde, kabahat işlenmiş olur³⁸. VUK mük. md.257’nin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanarak Bakanlık, elektronik beyanname verilmesinde izlenecek usulü genel tebliğler ile düzenlemiştir³⁹. Genel tebliğler ile, hem vergi beyannamelerinin ve bildirimlerin internet ortamında gönderilmesine ilişkin usul belirlenmiş, hem de kimlerin hangi beyanname ve bildirimleri elektronik ortamda iletileceği düzenlenmiştir. 346 Sıra No.lu Genel Tebliğ’in⁴⁰ 1. maddesinde⁴¹ hangi beyannamelerin elektronik ortamda gönderileceği düzenlenmiştir. 346 Sıra No.lu Genel Tebliğ’in 2. maddesinde⁴² beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorunda olanlar, belirli hadler esas alınarak belirlenmiştir. 376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁴³ ile de hiçbir

³⁷ Candan’ın ifadesiyle “*vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmemesi eyleminin*” değil “*vergi beyannamelerinin verilmesinde elektronik ortamın kullanılmaması*” eyleminin özel usulsüzlük fiili düzenlenmesi kanunun amacına daha çok hizmet ederdi. Çünkü “*beyannamenin verilmesinde uygun aracın kullanılmaması eylemi ile beyanname verme ödevinin yerine getirilmemesi eylemi, birbirinden tamamen farklı eylemlerdir*”. Üstelik, aynı tür hukuka aykırılık teşkil eden eylemler (beyannamenin yasal süresi içerisinde verilmemesi) için, basılı biçimde (kağıt) beyanname verenler ve elektronik ortamda beyanname vermek zorunda olanlar açısından farklı cezaların (biri için genel diğeri için özel usulsüzlük cezası) öngörülmesi, kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu hususta yazarın yaklaşımını paylaşıyoruz. Ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. CANDAN, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s. 461-463.

³⁸ SAĞLAM, s. 12.

³⁹ Bu kapsamda 340, 346, 357, 367, 373, 376 Sıra No.lu Genel Tebliğler yayınlanmıştır.

⁴⁰ RG. 03.03.2005, S. 25744.

⁴¹ 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği md.1’e göre, “1. Elektronik Ortamda Gönderilmesi Zorunlu Beyannameler:

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257’nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, aşağıda belirtilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir.

- a) Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi,
- b) Kurumlar Vergisi Beyannamesi,
- c) Geçici Vergi Beyannamesi,
- d) Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2/a beyannamesi hariç),
- e) Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,
- f) Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi.”

⁴² 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği md.2’ye göre, “2. Beyannameleri Elektronik Ortamda Göndermek Zorunda Olanlar: 31/12/2004 tarihi itibarıyla aktif toplamı 200 milyar Türk Lirasını (200.000 YTL) veya 2004 hesap dönemine ait ciroları toplamı 400 milyar Türk Lirasını (400.000 YTL) aşan ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar... Özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi mükellefleri, yukarıda yer alan hadlerle sınırlı olmaksızın Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi, Özel İletişim Vergisi Beyannamesi ve Şans Oyunları Vergisi Beyannamesini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.”

⁴³ RG. 18.10.2007, S. 26674.

hadle sınırlı olmaksızın beyannamelerini elektronik ortamda iletmek zorunluluğu bulunanlar sayılmıştır⁴⁴.

VUK mük. md.355/1'e göre vergi beyannamelerinin elektronik ortamda vergi idaresine gönderilmemesi (sistem hatası vb. gibi mükelleften kaynaklı olmayan haller hariç olmak üzere) fiilin vergi ödevlisi tarafından açık olarak işlendiği durumlarda kabahat gerçekleşir. Ancak bu durumda da ek koşulların birlikte gerçekleşmesi gerekir. Kesilen cezanın hukuka uygun olması için; elektronik beyanname vermeyen kişinin, beyannamesini elektronik ortamda vermek zorunda olan kişilerden olduğunun ve söz konusu beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu bulunan beyannamelerden olduğunun somut biçimde idare tarafından tespit edilmesi gerekir.

Elektronik ortamda beyanname verilmemesi fiiline dayalı olarak yapılan ceza kesme işleminde sebep unsuru aşağıdaki şekildedir:

- Maddi sebep / yaşam olayı⁴⁵: Beyanname verme zorunluluğu bulunan kişilerce (verilmesi zorunlu olan) beyannamelerin, elektronik ortamda verilmemesi/sistem üzerinden idareye iletilmemesi.
- Hukuki sebep/ yasa olayı⁴⁶: (VUK mük. md.257/4 dahil olmakla birlikte) esas olarak, özel usulsüzlük cezasının düzenlendiği VUK mük. md.355/1'dir.

Yukarıda maddi ve hukuki sebebi yazılan idari işlemin kendisi, yani özel usulsüzlük cezası kesilmesi işlemi bizatihi işlemin konu unsurunu oluşturur. Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmemesine ilişkin kabahat, beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi yönünde hukukun ödevliye yüklediği sorumluluğun yerine getirilmesini güvence altına alır. VUK mük. md.257'de düzenlenen şekli ödevlere ilişkin, idareye verilen geniş esas ve usul belirleme, zorunluluk getirme ve kaldırma yetkileri, maddeyi anayasal bakımdan tartışılabilir hale getirir. Ancak konunun anayasal yönüyle (kanunilik ilkesi yönünden)

⁴⁴ 376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, "Elektronik beyanname uygulamasının yaygınlaştırılması amacıyla aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek görülmüştür.

1-Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir...2- Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir."

⁴⁵ SABAN, s. 79.

⁴⁶ SABAN, s. 79.

ayrıntılarıyla ele alınması, çalışmayı amacı dışında genişleteceği için bu aşamada değerlendirilmeyecektir. İdareyi bir işlemin yapmaya sevk edecek neden, yani işlemin sebep unsuru maddi bir olay olabileceği gibi o işlemde önce yapılmış başka bir işlem de olabilir⁴⁷. Ancak Danıştay'ın eleştirdiğimiz ve atıfta bulunduğumuz kararlarında, idari para cezası kesmeye yönelik işlemin hukuka uygunluğunu değerlendirdiğimizi yinelemek gerekir. Bu bakımdan işlemin maddi sebebi, mükellefiyet tesisi değil kabahat fiilidir. Nihai olarak, mevcut yasal düzenlemeler dikkate alındığında, ceza kesme işleminin bu halde de yani “*elektronik ortamda beyanname vermeme*” dolayısıyla kesilen cezalar bakımından da sebep ve konu unsuru yönünden sıhhatli olduğunu ifade etmek gerekir.

II. GEÇMİŞE DÖNÜK MÜKELLEFİYET TESİSLERİNDE KESİLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARININ HUKUKA AYKIRI OLDUĞU DÜŞÜNCESİ: YARGISAL VE İDARİ YORUM

A. Genel Olarak

Danıştay'ın konu hakkında yerleşik hale gelmiş kararlarında ana hukuki gerekçe, fiilin işlenmesinde “*hukuki ve fiili imkansızlık*”⁴⁸ olduğudur.

Mahkemeye göre, “*213 sayılı Kanununun 19’uncu maddesi uyarınca, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülüyle*

⁴⁷ GÜNDAY, s. 153.

⁴⁸ “vergi tekniği raporuna istinaden geçmişe dönük mükellefiyet tesis edilerek satışını yaptığı taşınmazlar için fatura düzenlemediğinden bahisle ... davaya konu özel usulsüzlük cezası kesilmiş olup taşınmazların satış tarihi itibarıyla mükellefiyeti, fatura bastırma hak ve yetkisi olmayan davacının fatura düzenlemesi mümkün olmayıp... dava konusu özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı.” Dan. 4. D. E. 2021/4617, K. 2021/5081, T. 12.10.2021, www.danistay.gov.tr; “30/07/2012 tarihli yoklama tutanağı ile geçmişe dönük olarak davacı adına mükellefiyet tesis edilmiş ... mükellefiyet tesis işleminin davacıya tebliğ tarihi olan 03/10/2012 tarihinden önceki dönemlerde davacı adına henüz mükellefiyette haberdar olmadığından ve beyanname vermesi mümkün bulunmadığından dava konusu özel usulsüzlük cezalarının 20/07/2012 tarihinden önceki dönemlere ait kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” Dan. VDDGK, E. 2019/1595, K. 2021/135, T. 10.02.2021, www.danistay.gov.tr; “Uyuşmazlık konusu dönemde henüz mükellefiyeti olmayan davacı adına geriye dönük olarak şekilde mükellefiyet tesis edilmiştir. Davacı tarafından ilgili dönemde elektronik ortamda beyanname verilmesi hukuken ve fiilen mümkün olmadığından kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” Dan. VDDGK, E. 2023/277, K. 2023/449, T. 26.04.2023, Lexpera İçtihat Bankası; “Öte yandan, dava konusu edilen dönemde mükellefiyet kaydı henüz yapılmamış olan davacının beyannamelerini elektronik ortamda verme imkanı bulunmadığından, davacı hakkında geriye dönük olarak tesis edilen vergi mükellefiyetine istinaden geçmiş dönemlere ilişkin beyannamelerin elektronik ortamda verilmediğinden bahisle Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuki isabet görülmemiştir. Gerekli izinler alınmaksızın yasalara aykırı bir şekilde yürütülen ikrazatçılık faaliyeti dolayısıyla belge basım izni alınması ve fatura bastırılması mümkün olmadığından, bu faaliyet nedeniyle fatura düzenlenmesi zorunluluğundan söz edilemez. Bu durumda, davacı adına Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet bulunmamaktadır.” Dan. VDDGK, E. 2021/1233, K. 2023/278, T. 29.03.2023, Lexpera İçtihat Bankası, E.T. 20.06.2024.

ortaya çıkan vergi alacağının doğumu için, mükellefiyetin tesis edilmiş olması ön koşul değildir. Bu gibi durumlarda, tarh zaman aşımı süresine bağlı olarak geriye dönük vergilendirme yapılması, İdarece geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmesini de zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte; geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilenler için, 213 sayılı Kanunda öngörülen beyan, bildirim ve bilgi verme ödevlerinin ihlal edildiğinden bahsetmede olanak bulunmamaktadır⁴⁹”

Benzer yöndeki bir başka kararında Danıştay şu ifadelere yer vermiştir; *“mükellefiyet kaydı tesis edildikten sonra mükellefiyete bağlı sorumlulukların ancak ileriye yönelik olarak yerine getirilmesinin beklenebileceği, işe başlama tarihi ile mükellefiyetin tesis edildiği tarih arasındaki dönemlerde elektronik ortamda beyanname verilmesinin hukuken ve fiilen mümkün değildir⁵⁰.”* Mahkeme, aynı yaklaşımı yani fiilin işlenmesinde *“hukuki ve fiili imkansızlık”* bulunduğu yönündeki yaklaşımını fatura ve benzeri vesika vermeme fiili dolayısıyla kesilen cezaların konu olduğu davalarda da tekrarlamıştır.

Danıştay, *“henüz mükellefiyet kaydı bulunmayan ve fatura bastırma hak ve yetkisine sahip olmayan davacının, fatura düzenlemesi mümkün olmadığından⁵¹”* kesilen cezalarda hukuka uygunluk bulunmadığına hükmetmiştir. Burada altını çizdiğimiz ifadeye dikkat çekme ihtiyacı hissettik, çünkü fatura bastırmak bir hak ve yetki değil, bir ödevdir. Vergi kanunları uyarınca faaliyetine devam eden mükellefin, VUK md.229 ve devamında düzenlenen fatura düzenleme ve verme yönündeki ödevini yerine getirebilmesi, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan matbaaya, öncelikle 274 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵² uyarınca *“mükellef olduklarını belirten ve belge bastırmalarında sakınca bulunmadığını belirten”* yazıyı sunmaları gerekir veya 159 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵³ uyarınca matbaadan aldıkları fatura ve benzeri belgeleri yine mükellef olduklarını gösterir belge ve numara ile noterde tasdik ettirmeleri gerekir. Fatura ve benzeri belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi usulü ise, 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵⁴ düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeler uyarınca, fatura verme ödevine uyulması için öncelikle mükellef tarafından işe başlamanın bildirilmesi ve mükellefiyet tesis edilmesi, ardından fatura bastırılması

⁴⁹ Dan. 4. D. E. 2015/3981, K. 2016/3602, T. 21.11.2016, Lexpera İçtihat Bankası, E.T. 13.05.2024.

⁵⁰ Dan. VDDGK, E. 2023/277, K. 2023/449, T. 26. 04. 2023, Lexpera İçtihat Bankası, E.T. 10.05.2024.

⁵¹ Dan. 4. D, E. 2021/4617, K. 2021/5081, T. 12.10.2021, Legalbank İçtihat Bankası, E.T. 10.05.2024.

⁵² RG. 28.05.1999, S. 23708.

⁵³ RG. 11/12/1984, S. 18602.

⁵⁴ RG. 19/10/2019, S. 30923.

yönündeki şekli ödevlere vergi ödevlisinin uyması gerekir. Bu bakımdan fatura verme ödevinin yerine getirilebilmesi için öncelikle faturanın Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı bir matbaada bastırılması veya temin edilen faturaların noterde tasdik ettirilmesi gerekir. Bu iki ödev arasında (yani faturaların bastırılmak suretiyle temin edilmesi ve muameleye dayalı olarak fatura düzenlenmesi arasında) zorunlu bir öncelik-sonralık/sebeup-sonuç ilişkisi vardır. “*Fatura bastırmak*” bir hak ve yetki olarak tanımlanamaz. Hak, hukukça korunan menfaatlerdir⁵⁵, vergi ödevleri ise vergi kanunlarının mükellefe yüklediği maddi ve şekli sorumlulukları/yapılması gereken şey’leri ifade eder. Kanaatimizce, bu kavramlar karıştırılmak ve benzetilmek bir yana, zıt anlamları karşılar. Bu bakımdan, Danıştay’ın “*fatura bastırmak*” ödevini “*hak*” olarak tanımlaması açıkça hatalıdır.

Genel “*hukuki ve fiili imkansızlık*” gerekçesini tekrarladığı fakat bazı ek gerekçeleri dolayısıyla incelenmesini önemli bulduğumuz bazı kararlarında Danıştay, aşağıdaki ifadelere yer vererek ceza kesme işlemlerini iptal etmiştir. Bunlar:

- “... vergi mükellefiyetinin bulunmadığı dönem içerisinde elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğünden söz edilemez⁵⁶”
- “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’ndan doğan yükümlülüklerin ancak mükellefiyet tesisi ile ve bu hususun bildiriminden itibaren başlayacağı, henüz mükellef olunmayan dönemler için elektronik ortamda beyanname verilmesinin beklenemeyeceği gerekçesiyle ... iptaline⁵⁷”

Danıştay’ın, mükellefin şekli vergi ödevlerinin zamansal olarak başlangıcını mükellefiyet tesisine, yani idarenin karar açıklamasına bağladığını göstermesi bakımından yukarıda alıntılanan kararlar önem arz eder. Acaba Türk Vergi Hukuku’nda mükellefin şekli ödevleri gerçekten de zamansal olarak mükellefiyet tesisi ile mi başlar? Bir diğer ifadeyle mükellefin şekli ödevlerine ilişkin sorumluluğunun başlaması için idarenin karar açıklaması zorunlu mudur? Bu sorulara çalışmanın devam eden kısmında cevap arayacağız.

Mahkemenin konu hakkındaki kararları yerleşik bir hal almıştır. Bunun ardından 2015 yılında 449 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵⁸ yayınlanmıştır. Tebliğin 2/2’nci maddesi ile idare, mahkemenin yorumunu benimsemiştir. Tebliğin 2/2’nci maddesi şöyledir:

⁵⁵ KEYMAN, Selahattin / TOROSLU, Haluk, **Hukuka Giriş**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 143.

⁵⁶ Dan. 4. D. E. 2015/1299, K. 2016/252, T. 02.02.2016, Lexpera İhtihat Bankası, E.T. 13.04.2024.

⁵⁷ Dan. 7. D. E. 2016/7902, K. 2020/4071, T. 15.10.2020, Lexpera İhtihat Bankası, E.T. 13.04.2024.

⁵⁸ RG. 10.04.2015, S. 29322.

“... Mükellefiyet tesisini gerektiren yükümlülük meydana gelmesine rağmen mükellefiyetin süresinde tesis edilmediği hallerde durumun tespitini müteakip geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmekte ve mükelleflere, elektronik ortamda yerine getirilmesi gereken söz konusu yükümlülüklerini süresinde yerine getirmemeleri nedeniyle özel usulsüzlük cezaları tatbik edilmektedir.

Kesilen bu cezalara karşı açılan davalarda, yargı mercilerince, geriye yönelik mükellefiyet kaydı tesis edildikten sonra mükellefiyete bağlı sorumlulukların ancak ileriye yönelik olarak yerine getirilmesinin beklenebileceği, işe başlama tarihi ile mükellefiyetin tesis edildiği tarih arasındaki dönemlerde elektronik ortamda beyanname verilmesinin hukuken ve fiilen mümkün olmadığı, elektronik ortamda beyanname vermesi gerektiğinden haberdar olmayan davacı adına beyanname vermediğinden hareketle ceza kesilemeyeceği gibi gerekçelerle bu cezaların kaldırılması yönünde verilen kararlar müstakar hale gelmiştir.

Müstakar hale gelen yargı kararları sonucu kaldırılan söz konusu cezalarla ilgili olarak, idare ile mükellefler arasında ihtilaflara ve idarenin gereksiz yere yargılama gideri ödemesine mahal vermemek için bundan sonra geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilenlere elektronik ortamda beyanname ve bildirimlerin verilmemesi nedeniyle, söz konusu beyanname ve bildirim verilmeyen dönemlere ilişkin olarak Kanunun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası veya 352 nci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

... Diğer taraftan, beyanname verilmemesi nedeniyle söz konusu mükellefler hakkında geçmişe yönelik olarak verginin tarh edilmesine, süresinde tahakkuk etmeyen vergiler için vergi ziyai cezası kesilmesine ve işe başlamanın süresinde bildirilmemesi nedeniyle Kanunun 352/I-7 maddesi hükmü uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesine yönelik işlemlerin yapılmasına devam edileceği tabiidir.”

Yukarıda metinleri alıntılanan idari ve yargısal yorumları dikkate alarak, mahkemenin ve idarenin bakış açısında tespit ettiğimiz sorunları çalışmanın alt sorunları olarak değerlendireceğiz. Bu sorunlar temel itibarıyla şunlardır:

- 1 Fatura bastırmak bir hak ve yetki midir?
- 2 Kabahatin işlenmesinde “hukuki ve fiili imkânsızlık” var mıdır?
3. Vergi ödevleri mükellefiyet tesisi ile mi başlamaktadır? Dar anlamda vergi borcu-geniş anlamda vergi borcu (vergi ödevi) ilişkisinin kurulma anı ne zamandır?

Bu sorulardan ilkinin yani “*Fatura bastırmak bir hak ve yetki midir?*” sorusunun cevabı oldukça açık olduğu için mesele ayrı bir başlık altında incelenmeyecektir. Ancak diğer iki soruya aşağıda ayrıntılarıyla cevap arayacağız.

B. “*Hukuki ve Fiili İmkânsızlık*” İddiası

Danıştay’ın yerleşik hale gelmiş kararlarında geçen “*hukuki ve fiili imkânsızlık*” gerekçesi ile ifade etmek istediği hukuki anlam anlaşılmamaktadır. Mahkeme kararlarında kavramın içeriğini açıklamamış, mükellefiyet kaydı olmaksızın⁵⁹ (dolayısıyla) levha numarası olmadan⁶⁰ mükelleflerin “*fatura bastırmak*” ve gerekli elektronik şifreleri olmadan⁶¹, “*elektronik ortamda beyanname vermek*” konusunda hukuki ve fiili imkânsızlık içerisinde olduklarını belirtmekle yetinmiştir.

Vurgulamak gerekir ki, ne vergi hukukunda, ne idare hukukunda ne de kabahatler hukukunda/ceza hukukunda kavramsal olarak “*hukuki ve fiili imkansızlık*” müessesesi mevcuttur. Kavramın içeriğinin anlaşılması çok önemlidir. Şayet yargısal yorum yoluyla bir prensibe dayalı tutum sergilenenirse ki mevcut uyumsuzluk bakımından “*hukuki ve fiili imkânsızlık*” gerekçesi yerleşik hal alarak bir bakıma -mahkeme açısından- ilkeselleştirilmiştir, “*hukuki ve fiili imkân-*

⁵⁹ “... Kanun’un 353’üncü maddesine göre, özel usulsüzlük cezası, fatura düzenlenmesi gerektiği halde düzenlemeyen vergi mükellefleri adına kesilebileceğinden; faaliyetini vergi idaresinin bilgisi dışında bıraktığı saptanarak adına bu nedenle sonraki yıllarda mükellefiyet tesis edilen vergi yükümlülerinin, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, fatura, makbuz ve benzeri belge düzenleyemeyecekleri göz önüne alındığında, bu gibi durumlarda eylem tarihinde özel usulsüzlük eyleminin yasal unsuru olan şekle ve usule aykırılığın oluştuğundan söz edilemeyeceği açık olup... davacı hakkında geçmişe dönük mükellefiyet tesis edilerek kesilen... özel usulsüzlük cezası hukuka uygun bulunmadığından...” Adana BİM 1. Vergi Dava Daire, E. 2020/701, K. 2020/513, T. 17.12.2020, Lexpera İçtihat Bilgi Bankası; “Faaliyetini vergi idaresinin bilgisi dışında bıraktığı vergilendirme döneminde sonra saptanarak adına mükellefiyet tesis edilen vergi yükümlülerinin, kayıt ve beyan dışı bırakılan kazançları Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenen defter ve belgelere dayanmadığı ve düzenleyebilecekleri faturaları da bulunmadığı için usulsüzlük eyleminin yasal unsuru olan şekle ve usule aykırılığın oluştuğundan söz edilemeyeceğinden ceza bir varsayımına dayandırılmış olacaktır. ... kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” Dan. 4. D., E. 2016/11692, K. 2021/329, T. 19.01.2021, Lexpera İçtihat Bilgi Bankası, E.T. 13.04.2024.

⁶⁰ VUK 159 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca matbaadan aldıkları fatura ve benzeri belgeleri yine mükellef olduklarını gösterir belge ve numara ile noterde tasdik ettirmeleri gerekir. Veya mükellefler, Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkındaki Yönetmelik uyarınca, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı kurumlardan yine mükellef olduklarını gösterir belge ile fatura ve benzeri belgeleri temin ederler.

⁶¹ Elektronik ortamda beyanname gönderme ile ilgili usul ve esaslar 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir. Söz konusu Tebliğde, elektronik ortamda beyanname göndermek için kullanıcı kodu, parola ve şifre almak isteyenlerin Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu ve Taahhünamesini, elektronik beyanname göndermek için aracılık yetkisi almak isteyenlerin ise Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık Yetkisi Talep Formu ve Taahhünamesini doldurarak bağlı oldukları vergi dairesine müracaat etmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.

sızlık” kavramının neyi ifade ettiği somut biçimde ortaya konulmalıdır. Ancak bu halde hangi somut olayın, “*hukuki ve fiili imkânsızlık*” kapsamında değerlendirilebileceği tespit olunabilir.

Ceza kesilmesine yönelik idari işlemin hukuka uygunluğu değerlendirilirken, özellikle tipiklik ilişkisi ve illiyet bağı ilişkisi kurulurken, kabahatler hukukunun ve dolayısıyla ceza hukukunun temel prensipleri dikkate alınmalıdır. Danıştay’ın da -olması gerektiği gibi- ceza hukukunun temel prensiplerini dikkate aldığını ve “*hukuki ve fiili imkânsızlık*” ile kastettiği hukuki müessesenin, ceza hukukundaki “*imkânsızlık*” müessesesi olduğunu varsaymaktayız. Bu ifadenin nedeni, bir diğer deyişle bu tespitin bir varsayım olmasının nedeni, Danıştay’ın kararlarında ceza hukukunda ifade edildiği biçimde “*objektif imkânsızlık*” veya “*kişisel imkansızlık*” kavramlarına yer vermemiş olmasıdır. Üstelik mahkeme kararlarında, içeriksel olarak da “*hukuki fiili imkânsızlık*” kavramını açıklama gereği duymamıştır. Fatura vermediği veya elektronik ortamda beyanname vermediği açık olan mükellef için, ancak ceza hukuku anlamında “*imkânsızlık*” söz konusu ise kabahat dolayısıyla cezalandırılmayacağını kabulü mümkün olur. Varsayımımız bu nedene dayanmaktadır.

Bu aşamada iki sorunun cevaplanması gerekir. Ceza hukukunda “*imkânsızlık*” müessesesi neyi ifade eder ve hangi hukuki sonucu doğurur? İkincisi ise iradi olarak işe başlama bildiriminde bulunmayan mükellef için mükellefiyet kaydının yokluğu, fatura verme ve elektronik ortamda beyanname verme ödevlerinin yerine getirilmesini ceza hukuku anlamında “*imkânsız*”laştırır mı?

Kabahatler hukuku, ceza hukuku bütünü içerisinde ve esas itibariyle ortak prensipleri paylaşırlar. Dolayısıyla artık ceza hukukundaki “*imkânsızlık*” halini ele alacağız. Çalışmanın konusunu oluşturan her iki kabahat fiili yani “*fatura vermeme*” ve “*elektronik ortamda beyanname vermeme*” fiilleri ihmali-dir⁶² ve kabahatin oluşmasında fiilin işlenmesi yeterli olduğu için (kabahatin oluşması için ayrıca bir netice aranmadığından) suçlar sırf hareket suçlarıdır⁶³ ve

⁶² Emir kuralı belirli bir hareketin yapılmasını emrediyorsa, kurala aykırılık teşkil eden olumsuz davranış ihmali suçu oluşturur. ARTUK, M. Emin / GÖKÇEN, Ahmet / ALŞAHİN, M. Emin/ÇAKIR, Kerim, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 328; KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 403; KAŞIKÇI / RENÇBER, s. 485; “*İhmal, davranış normlarıyla ve dolayısıyla, hukuk kurallarıyla, kişiye belirli bir icrai davranışta bulunma yükümlülüğünün tahmil edildiği hallerde, kişinin bu yükümlülüğü yerine getirmemesidir.*” ÖZGENÇ, İzzet, “İhmalî Suç Teorisi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 25, S. 4, 2021, s. 305.

⁶³ İhmalî suçlar, olumsuz hareketin yapılmasıyla gerçekleşeceğinden sırf hareket suçlarıdır ve cezalandırma için bir neticenin ortaya çıkıp çıkmadığına bakılmaz. ARTUK / GÖKÇEN / ALŞAHİN / ÇAKIR, s. 330; KAŞIKÇI / RENÇBER, s. 504.

tehlike suçu kategorisinde yer alır⁶⁴. Kanunun kişiden beklediğinin yapılmaması, kanun emrine uyulmaması (işlememek, yapmamak şeklindeki eylemler) ihmali suça vücut verir⁶⁵. Kabahatler Kanunu md.7'ye göre, “*Kabahat icrai ve ihmali bir davranışla işlenebilir. İhmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icrai davranışta bulunma hususunda hukuki yükümlülüğün varlığı gereklidir.*” Özel usulsüzlük kabahati bakımından kabahatin vücut bulması için, kişiye hukukun yüklediği bir yükümlülüğün/ödevin bulunması⁶⁶ tek başına yeterli olmaz. Ayrıca hukukun yüklediği ödev, yerine getirilmesi “*mümkün*” bir ödev olmalıdır⁶⁷.

Vergi Usul Kanunu VUK md.229 ve devamı “*fatura verme*” ödevini düzenlemektedir. “*Beyannamenin elektronik ortamda verilmesi*” ödevi ise VUK mük. md.257 de verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğler ile düzenlemiştir. Bu bakımdan hukukun yapılmasını emrettiği yükümlülükler/ödevler söz konusudur.

Ödevin yerine getirilmesinin ceza hukuku anlamında “*imkansız*” olması halinde, vergi ödevlisine cezanın kesilmesi hukuka aykırı olacaktır. Peki hangi haller “*imkansızlık*” kapsamında değerlendirilir?

Ceza hukukunda “*imkansızlık*” iki türdür. Bunlardan ilki “*objektif/fiziksel imkansızlıktır*”. İhmali davranışın nedensel olduğunun kabul edilebilmesi için, kişinin bu yükümlülüğü objektif (fiziksel) olarak yerine getirebilme imkanının olması gerekir⁶⁸. Bu çıkarım “*ultra posse nemo obligatur*” ilkesinin yani “*kimse*

⁶⁴ “İhmali suçlarda belirli bir davranışın yapılması emredilmekte ve emir biçimindeki bu normla hukuki menfaat korunmaktadır; fail, belirli bir davranışta bulunma hukuki yükümlülüğü altındadır. Netice ister gerçekleşsin ister gerçekleşmesin, failin belirli bir davranışta bulunmak hukuki yükümlülüğünü yerine getirmemesi ile haksızlık oluşmaktadır. Buna karşılık, suç konusu bakımından ortaya çıkan zarar veya tehlike neticesi ise son derece önemlidir. Zira failin belirli bir davranışta bulunma hukuki yükümlülüğünü ihlal ettiği, neticenin suç konusu bakımından zarar veya tehlike biçiminde ortaya çıkması ile dış alemde tezahür etmektedir. Netice, bu yönüyle, haksızlığın ve bu bağlamda failin bir unsuru olmamakla beraber haksızlık teşkil eden failin varlığına işaret etme (Indiz-funktion) ve haksızlık teşkil eden failin toplum tarafından idrak edilmesini sağlama fonksiyonuna (Vermittlungsfunktion) sahiptir.” GÖKTÜRK, Neslihan, Türk Hukuku’nda Suçların İhtimai”, **Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi**, 2014, S. 1, C. 2, s. 39.

⁶⁵ ARTUK / GÖKÇEN / ALŞAHİN / ÇAKIR, 329; “İhmali suçlar, emredici norma karşı gelmek suretiyle işlenebilir. Emredici norma karşı gelmek ise, normun istediği icrai davranışın yapılmaması suretiyle gerçekleştirilir.” KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 390.

⁶⁶ KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 390; ÖZGENÇ, s. 318; KAŞIKÇI / RENÇBER, s. 485.

⁶⁷ KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 390; ERBAŞ, Rahime “Türk Ceza Kanunu’nda Görünüşte İhmali Suçlarda Garantörlük”, Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı**, İstanbul, 2019, s. 50; ÇAKIROĞLU, Şölen, **Ceza Hukukunda Beklenebilirlik**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2023, s. 43.

⁶⁸ ÖZGENÇ, s. 318; ERBAŞ, s. 50; ÇAKIROĞLU, s. 43.

yapabileceğinden daha fazlası ile yükümlü olmaz” ilkesinin sonucudur⁶⁹. Nitekim, objektif olarak yapılması mümkün olmayan şey, ihmal edilmiş de olmaz⁷⁰. Örneğin, Ankara’da bulunan annenin İstanbul’da denize düşen çocuğunu boğulmaktan kurtarması imkansızdır. Bu örnekte, annenin İstanbul’da denize düşen çocuğunu kurtarmaya yönelik seçiminden ziyade hareket imkânı olmadığı için haksız davranışından bahsedilemez⁷¹. Objektif imkânsızlık, haksızlığın bir unsurudur⁷² ve bu yönüyle kişisel imkansızlıktan ayrılır⁷³.

Tüm verilen bilgilerin ışığında çalışmanın konusunu oluşturan özel usulsüzlük fiillerini tekrar ele alalım. Mükelleflerin işe başlama bildiriminde bulunmaları, onların seçimlik davranışlarının sonucudur ve -mücbir sebep hallerinin ve diğer bazı istisnai hallerin yokluğunda- faaliyet gösterdikleri gün sayısınca “işe başlama bildiriminde bulunma” olanakları vardır. Bu aşamada istisnai bir örnek verilebilir. Kanaatimizce, VUK md.153/2 uyarınca kurumlar vergisi mükellefi olup Türk Ticaret Kanunu⁷⁴ md.27 uyarınca tescil için başvuran şirketlerin işe başlama bildirimi, ticaret sicil memurlarınca yapılır. Bu hallerde, VUK md.153/2 uyarınca işe başlamanın zamanında bildirilmemesi dolayısıyla kesilecek usulsüzlük cezaları, ticaret sicil memuru hakkında uygulanır. Zaman kısıtlı olarak, yani makul bir süre için (mükellefin bildirim yapılmadığını öğrenmesi ve vergi idaresine başvurması için makul kabul edilebilecek bir süre için) objektif imkânsızlık halinin varlığını kabul etmek gerekir.

Kendi iradesi/kusuru ile işe başlama bildiriminde bulunmaksızın/kayıtsız biçimde faaliyet yürüterek temin edilmesi gereken levha numarası/şifrelerin temin edilmemesi dolayısıyla özel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi halinde, objektif bir imkânsızlık bulunduğundan bahisle kabahatin oluşmadığını ifade etmek mümkün değildir. Danıştay’ın yerleşik hale gelmiş görüşünü bu nedenle paylaşmıyoruz.

⁶⁹ HEUCHEMER, Michael, *Beck’scher Online Kommentar StGB, Bernd von Heintschel-Heinegg* (Yay. Haz.), 33. bs., Verlag C.H. Beck, Münih, 2017, §13, kn. 68; Akt. ERBAŞ, s. 50; Hukuk düzeni, kişilerden genel ve kişisel olarak imkân dahilinde olanı talep eder. ÇAKIROĞLU, s. 43.

⁷⁰ WESSELS, Johannes / BEULKE, Werner / SATZGER, Helmut, *Strafrecht Allgemeiner Teil*, 45. bs., C. F. Müller, Heidelberg, 2015, §19, kn. 996; Akt. ERBAŞ 2019, s. 50.

⁷¹ ERBAŞ, s. 52.

⁷² “Kişinin belli bir yönde icrai davranışta bulunma hususundaki yükümlülüğüne rağmen, bu yükümlülüğün gereğini yerine getirme imkânına sahip olmaması halinde, bir haksızlık gerçekleşmez.” ÖZGENÇ, s. 319.

⁷³ Objektif imkânsızlık ile kişisel imkânsızlık arasındaki fark şu şekilde ifade olunabilir: objektif imkânsızlıkta kişi yükümlülüklerini yerine getirememektedir, kişisel imkânsızlıkta ise, objektif imkânsızlığın aksine başka insanlar için mümkün olmasına rağmen fail için ödevi yerine getirmek mümkün değildir. Burada ödevi yerine getirmeme, kişinin kendisinden veya hareket yeteneğinden kaynaklı olabileceği gibi dışsal nedenlere bağlı olarak da gerçekleşebilir. ÇAKIROĞLU, s. 43.

⁷⁴ RG. 13.01.2011, S. 27846.

Ceza hukukundaki bir diğer imkânsızlık hali “*beklenebilirlik*” yani “*kişisel imkânsızlık*” halidir⁷⁵. Objektif imkânsızlık ve kişisel imkânsızlık hukuki nitelikleri itibarıyla birbirinden farklı olsa da, doğrudukları hukuki sonuç itibarıyla (yani failin cezalandırılmasına engel teşkil etmesi itibarıyla) aynıdır⁷⁶. Kişisel imkânsızlık/beklenebilirlik kusurla ilişkilidir⁷⁷. Somut olayda hareketin yapılmasının bir kimseden istenemeyeceği, beklenemeyeceği hallerde kişi ihmali davranışta bulunması nedeniyle kusurlu sayılmaz⁷⁸. Kişisel imkânsızlık halinin ceza hukukundaki klasik bir örneği, yüzme bilmeyen kişinin, kendi hayatını tehlikeye atarak boğulmak üzere olan birisini kurtarmasının beklenememesi halidir⁷⁹.

Çalışmamız bakımından kişisel imkânsızlık haline verilebilecek bir örnek, mükellefin faaliyet konusunun hukuka aykırı olması hali olabilir⁸⁰. Örneğin, kumarhane işleten birinin işe başlama bildiriminde bulunması buna dayalı olarak vergi ödevlerini yerine getirmesi, kendisinden beklenemez. Bu örneğe özgü biçimde kesilen özel usulsüzlük cezaları, teorik olarak kişisel imkânsızlık kapsamında değerlendirilerek, hukuka aykırı kabul edilebilir. Bu halde (kumarhane işletmesi örneğinde) zaten yasaya aykırı davranış, ceza kanunları uyarınca yaptırıma tabi olacağından, haksızlığa neden olan fiilin cezalandırılmaması hali de söz konusu olmayacaktır.

⁷⁵ Beklenebilirlik hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 413 vd.

⁷⁶ ERBAŞ, s. 50 vd.

⁷⁷ Beklenebilirlik, kanunda açıkça belirtilmiş olmasa da gerçek ve gerçek olmayan tüm ihmali suçlarda göz önünde tutulması gereken bir husustur. Beklenebilirliğin haksızlığın mı, yoksa kusurun mu unsuru olduğu doktrinde tartışmalıdır. Alman doktrinindeki hâkim görüşe ve KOCA / ÜZÜLMEZ'e göre, beklenebilirlik kusurun bir unsurudur. KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 414; ÇAKIROĞLU, s. 47; ÖZGENÇ, s. 320; HAKERİ, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, İstanbul, 2020, s. 433.

⁷⁸ KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 413.

⁷⁹ KOCA / ÜZÜLMEZ, s. 414; ÖZGENÇ, s. 320; HAKERİ, Hakan, “İhmali Suçlar”, **Ceza Hukuku Dergisi**, S. 4, 2007, s. 168; ÖZGENÇ, s. 318-319; Objektif ve kişisel imkânsızlık hallerini ayırt etmeye yardımcı olabilecek bir başka örnek kan verme örneğidir. Buna göre, kan ihtiyacı olan çocuklarına kan veremeyen anne ve babanın kan grubunun çocuklarından farklı olması hali objektif imkânsızlık, fakat grubu aynı olmasına rağmen hemofili hastası olmaları hali kişisel beklenebilirlik kapsamında değerlendirilecektir. ÇAKIROĞLU, s. 47.

⁸⁰ “... dava konusu edilen dönemde mükellefiyet kaydı henüz yapılmamış olan davacının beyannamelerini elektronik ortamda verme imkânı bulunmadığından, davacı hakkında geriye dönük olarak tesis edilen vergi mükellefiyetine istinaden geçmiş dönemlere ilişkin beyannamelerin elektronik ortamda verilmediğinden bahisle Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarından hukuki isabet görülmemiştir. Gerekli izinler alınmaksızın yasalara aykırı bir şekilde yürütülen irazatçılık faaliyeti dolayısıyla belge basım izni alınması ve fatura bastırılması mümkün olmadığından, bu faaliyet nedeniyle fatura düzenlenmesi zorunluluğundan söz edilemez. Bu durumda, davacı adına Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet bulunmamaktadır.” Dan. 7. D. E. 2016/7902, K. 2020/4071, T. 15.10.2020, Lexpera İçtihat Bilgi Bankası; Ayrıca benzer yönde Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı için bkz. Dan. VDDGK, E. 2021/1233, K. 2023/278, T. 29.03.2023, Lexpera İçtihat Bankası, E.T. 13.05.2024.

Kayıtsız biçimde çalışmayı tercih eden mükellefler hakkında geçmişe dönük mükellefiyet tesislerinde, “*fatura verme*” ve “*beyannamenin elektronik ortamda verme*” ödevlerini yerine getirmeye yönelik, ceza hukuku anlamında ne objektif ne de kişisel bir imkânsızlık söz konusudur. Danıştay’ın imkansızlığın olduğunu düşünmesi halinde dahi, kendi kusuru ile yani işe başlamayı kendi seçimiyle bildirmeyen mükellefin, bu kusuru nedeniyle yarattığı avantajlı durumu korumaması gerekirdi. Bu yorum, hukukun genel bir kaidesi olan, “*kimşenin kendi kusurundan menfaat elde edemeyeceği*”⁸¹ ilkesine de aykırılık teşkil eder. Elbette hukuki sorunun bu genel ilke bağlamında değerlendirilmesi de mümkündür. Ancak biz halihazırda idari işlem teorisi temelli biçimde ana hukuki sorunu açıkça ve öz biçimde çözüme kavuşturduğumuz düşüncesindeyiz. Bu nedenle hukukun genel ilkesi bağlamında sorunu değerlendirmeyi tercih etmedik.

C. “*Vergi Usul Kanunu’ndan Doğan Yükümlülüklerin Mükellefiyet Tesisine ile Başladığı*” İddiası

Bu aşamada, kısaca vergi borcu ve vergi ödevi ilişkisini açıklama ihtiyacı hissediyoruz. Mehz Alman hukukunda “*Steuerschuldverhältnis*” olarak ifade olan “*vergi borcu ilişkisi*” yasa ile kurulan bir hukuki ilişkidir⁸². Burada ilişkinin kurulması, özel hukuktaki gibi tarafların özel iradesine dayalı sözleşmeler ile değil, kanun ile mümkündür⁸³. Almanca’da “*borç*” anlamına gelen “*schuld*” kavramı yine “*yapılması gereken şey*” anlamına gelen ve Almanca “*leistenmüssen*” ile tanımlanır⁸⁴. Borç ilişkisinin kanuna dayalı biçimde kurulması ile ortaya çıkan maddi ödev ve şekli ödevler/sorumluluklar “*yapılması gereken şey*”in içeriksel olarak karşılığdır. Bir diğer ifadeyle burada borç olarak ifade olunan “*yapılması gereken şey*” dar anlamıyla maddi ödevi, geniş anlamıyla maddi ve şekli ödevlerin bütününe kapsar. Dar anlamda vergi borcu ilişkisi-geniş anlamda vergi borcu ilişkisi (vergi ödevi ilişkisi) kavramsal ayrımını kullanmak yerine, doktrinde *Öncel/Kumrulu/Çağan*’ın benimsediği vergi borcu ilişkisi ve vergi ödevi ilişkisi kavramlarını kullanmayı tercih ediyoruz⁸⁵. Bu kavramlardan ödev ilişkisi, daha geniştir ve borç ilişkisini kapsar niteliktedir. “*Vergi ödevlisi, vergi*

⁸¹ DWORCKİN, Ronald, **Hukukun Hükümranlığı**, Düzenleyen: Çev. Ertuğrul Uzun, Nora Kitap, İstanbul, 2018, s. 42.

⁸² TİPKE, Klaus / LANG, Joachim, **Steuer Recht**, Otto Schmidt., Köln, 2021, s. 267.

⁸³ TİPKE / LANG, s. 267.

⁸⁴ TİPKE / LANG, s. 280.

⁸⁵ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 79.

*hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişileri ifade eder. Söz konusu ödevler bir vergi borcunun ödenmesine veya vergilendirmenin şekli görevlerinin yerine getirilmesine ilişkin olabilir*⁸⁶.

Türk hukukunda vergi ödevi ilişkisinin kurulmasını hükme alan düzenleme, VUK md.19'dur. VUK md.19, vergi alacağının (mükellef bakımından vergi borcunun) vergiyi doğuran olay ile başladığını ifade ederek, hukukumuz bakımından ödev ilişkisinin vergiyi doğuran olay ile kurulduğunu göstermektedir. VUK md.19'a benzer nitelikteki düzenleme mehz Alman Vergi Usul Kanunu ("Abgabenordnung") md.38'de (§38 AO) yer almaktadır. Buna göre, "*Vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklar/talepler, kanunların yerine getirme yükümlülüğü yüklediği olayların gerçekleştiği anda ortaya çıkar*⁸⁷". Her iki hukukta da vergi ödevlisi ile vergi alacaklısı arasındaki kamusal hukuk ilişkisi/vergi ödevi ilişkisi, idarenin karar açıklamasına bağlı olarak değil fakat vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi suretiyle kurulur. Bazı hukuk sistemlerinde, bu ilişkinin idare tarafından tesis edilen işleme dayalı olarak kurulduğu ifade olunabilir⁸⁸, ancak bizim hukukumuz bakımından VUK md.19 ile açık bir biçimde ödev ilişkisinin başlangıcı vergiyi doğuran olaydır.

VUK md.19 uyarınca vergiyi doğuran olayın, şekli ödevleri de içeren vergi ödevi ilişkisinin başlangıcı olduğunu kabul etmek zorunludur. Maddenin ne düzenleniş biçiminden (lafzından) ne de amacından yola çıkarak, şekli ödevleri ve maddi ödevi birbirinden ayırır biçimde kamusal borç ilişkisini kurduğunu yorumlamak mümkün değildir. Maddi ödevle ilişkin hukuk sorumluluğunun, vergiyi doğuran olay ile başladığı yasa da öngörüldüğü için, maddi ödevin yerine getirilmesini amaçlayan ve zamansal olarak maddi ödevden önce yerine getirilmesi gereken şekli ödevlere ilişkin sorumluluğun da vergiyi doğuran olay ile başladığını kabul etmek mantıksal olarak zorunludur. Nitekim vergi ödevlileri vergiyi ödmeden önce; (zamansal olarak zorunlu biçimde öncelikle) bildirim ödevleri, defter ve belge düzenine ilişkin ödevleri gibi şekli ödevlerini yerine getirirler. Şekli ödevler maddi ödevi temin için vardır ve şekli ödevlere ilişkin sorumluluğun en geç maddi ödevle ilişkin sorumluluk ile birlikte başladığını kabul etmek mantıksal bir zorunluluktur. Tüm bu açıklamaların ardından, "213

⁸⁶ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 79.

⁸⁷ Düzenlemenin Almanca orijinal hali şu şekildedir, "Die Ansprüche aus dem steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft", [https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_38.html#:~:text=Abgabenordnung%20\(AO\),das%20Gesetz%20die%20Leistungspflicht%20knüpft,E.T.03.06.2024](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_38.html#:~:text=Abgabenordnung%20(AO),das%20Gesetz%20die%20Leistungspflicht%20knüpft,E.T.03.06.2024).

⁸⁸ ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 79.

sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan doğan yükümlülüklerin ancak mükellefiyet tesisi ile ve bu hususun bildiriminden itibaren başlayacağı, henüz mükellef olunmayan dönemler için elektronik ortamda beyanname verilmesinin beklenemeyeceği⁸⁹ ikincil gerekçesiyle özel usulsüzlük cezalarını iptal eden Danıştay görüşünü bu yönüyle de paylaşmıyoruz.

SONUÇ

Çalışmada, geçmişe dönük mükellefiyet tesis işlemlerinde, kendi tercihlerine dayalı olarak kayıtsız biçimde faaliyet gösteren mükellefler hakkında kesilen özel usulsüzlük cezalarının, hukuka uygun olup olmadığı ana sorunsalı üzerine değerlendirmeler yapılmıştır. Bu değerlendirmeler yapılırken, Danıştay'ın kesilen cezaları hukuka aykırı bulduğu ve bu yönde verdiği kararların yerleşik hale geldiği görülmüştür. Yerleşik içtihadı dayalı olarak, daha fazla yargısal yük ile karşı karşıya kalmak istemeyen idare ise; yargı yaklaşımını, beyanname ve formların elektronik ortamda verilmemesi dolayısıyla ortaya çıkan özel usulsüzlük kabahatleri bakımından genel düzenleyici idari işlem yoluyla, diğer özel usulsüzlük fiilleri bakımından ise, uygulama itibarıyla benimsemiştir.

Kayıtlı biçimde faaliyet yürüten mükellefler, kabahate neden olan fiili tek bir muamelede gerçekleştirmeleri halinde cezaya muhatap olmaktadır. Bunun karşılığında kayıtsız biçimde faaliyet yürüten mükelleflerin çok sayıda muameleleri, kabahatin işlenmesinde “*hukuki ve fiili imkânsızlık*” bulunduğu gerekçesi ile cezalandırılmamaktadır. Bu fiili durumun adalet duygumuzu incitici tarafı, birden fazla bağlamda açıklanabilir. Öncelikle mevcut hukuki durum, “*kimsenin kendi kusurundan menfaat elde etmemesi gerekliliği*” yönündeki genel hukuk ilkesine aykırılık teşkil eder. Ayrıca mevcut hukuki durum, aynı suçu işleyen kişilerin aynı cezaya muhatap olmasını gerektiren Anayasa md.10'da düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil eder. Her iki bağlamda da mevcut yargı yorumu eleştirilerek, haksız bulunabilir. Ancak çalışma konusu ana hukuki sorun, yasanın lafzı ve amacı itibarıyla ifade ettiği anlam dikkate alınarak çözülebilecek niteliktedir. Dolayısıyla, cezaların hukuka uygunluğu sorunu idari işlem teorisi temelinde çözümlenmiştir. Bu aşamada, Danıştay kararlarına konu olan olaylar sadeleştirilmek suretiyle model alınarak; maddi sebep ve hukuki sebep arasındaki tipiklik ilişkisinin de, konu ile sebep arasındaki illiyet bağı ilişkisinin de hukuka uygun biçimde kurulduğu görülmüştür.

⁸⁹ Dan. 7. D, E. 2016/7902, K. 2020/4071, T. 15.10.2020, Lexpera İçtihat Bankası, E.T. 21.05.2024.

Vergi ödevlileri, çalışmaya konu özel usulsüzlük fiillerini gerçekleştirme konusunda ceza hukuku anlamında objektif veya kişisel bir imkânsızlık hali içerisinde değildir. Elbette her iki duruma ilişkin de örnekler akla gelebilir ve çalışmada ilgili kısımlarda örneklere yer verilmiştir. Ancak ifade olunduğu üzere kendi iradesiyle, kayıtsız biçimde faaliyet yürüten vergi ödevlileri için Danıştay'ın ileri sürdüğü imkânsızlık iddiasını kabul etmek mümkün değildir. Nihai olarak mahkemenin şekli vergi ödevlerinin zamansal olarak mükellefiyet tesisi ile başladığı yönündeki iddiası değerlendirilmiş, hatalı bulunarak eleştirilmiştir.

Hakem Değerlendirmesi : Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması : Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek : Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review : *Externally peer-reviewed.*

Conflict of Interest : *The author has no conflict of interest to declare.*

Grant Support : *The author declared that this study has received no financial support.*

KAYNAKÇA

AĞAR, Serkan, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 67, 2006, 285-316.

AKKAYA, Mustafa, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu” **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** içinde, yazar Billur Yaltı, 25-44, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014.

AKYILMAZ, Bahtiyar / SEZGİNER, Murat / KAYA, Cemil, **Türk İdare Hukuku**, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022.

ARTUK, M. Emin / GÖKÇEN, Ahmet / ALŞAHİN, M. Emin / ÇAKIR, Kerim, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.

BALCI, Mustafa, **Kamu İcra Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.

CANDAN, Turgut, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

CANDAN, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

ÇAKIROĞLU, Şölen, **Ceza Hukukunda Beklenebilirlik**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2023.

DWORKİN, Ronald, **Hukukun Hükümlerliği**, Düzenleyen: Çev. Ertuğrul Uzun, Nora Kitap, İstanbul, 2018.

ERBAŞ, Rahime, “Türk Ceza Kanunu’nda Görünüşte İhmali Suçlarda Garantörlük”, Doktora Tezi, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı**, İstanbul, 2019.

GÖKTÜRK, Neslihan, “Türk Hukuku’nda Suçların İctimai”, **Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi**, 2014, C. 2, S. 1-2, 31-59.

GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C. 1, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2019.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / TAN, Turgut, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, C. 1, Turhan Kitabevi, Ankara.

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, 10. B, İmaj Yayınevi, Ankara, 2015.

HAKERİ, Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Yayınevi, İstanbul, 2020.

- HAKERİ, Hakan, “İhmalî Suçlar”, **Ceza Hukuku Dergisi**, S. 4, 2007.
- HEUCHEMER, Michael, **Beck’scher Online Kommentar StGB**, C.H. Beck, Münih, 2017.
- KARAHANOĞULLARI, Onur, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- KAŞIKÇI, Mahmut / RENÇBER, Altan, **Vergi Ceza Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2023.
- KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKÇI, Mahmut, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- KARAÇOBAN GÜNEŞ, Tuğçe, **Vergi Usul Hukuku’nda Res’en Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- KEYMAN, Selahattin / TOROSLU, Haluk, **Hukuka Giriş**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenker, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021. ÖZTÜRK, K. Burak, İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi, **Prof. Dr. Metin Günday Armağanı**, C. 2, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, 1033-1050.
- ÖZGENÇ, İzzet, “İhmalî Suç Teorisi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 25, S. 4, 2021.
- ULU, Güher, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 19, S. 38, 2020, 74-102.
- RENÇBER, Altan / OVALIOĞLU, Selin, “Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Res’en Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2023, C. 1, S. 14, 87-102.
- SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2019.
- SAĞLAM, Abdi, “İhtilaflı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 4, 1-18, 2014.
- TİPKE, Klaus / LANG, Joachim, **Steuer Recht**, Otto Schmidt, Köln, 2021.
- YILDIRIM, Turan / YASİN, Melikşah / KAMAN, Nur / ÖZDEMİR, Eyüp / ÜSTÜN, Gül / OKAY TEKİNSOY, Özge, **İdare Hukuku**, Düzenleyen: Ed. Turan Yıldırım, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.