

VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN “USULSÜZLÜK” KAVRAMI ÜZERİNE HUKUKİ BİR DEĞERLENDİRME

*A Legal Evaluation on the Concept of “Irregularity”
in the Tax Procedure Law*

Murat BATI*
Devrim Doğa DİNÇER**

Özet

Vergi Usul Kanunu'nun 336 ve 339'uncu maddelerinde yer alan “usulsüzlük” ifadesine “özel usulsüzlük” kabahatinin de dahil olup olmadığı hususunda hem öğretide hem de yargı içtihatlarında tam bir kavram birliği bulunmamaktadır. Bu durum birçok alana olumsuz sirayet etmektedir. Ancak vergi idaresi hem VUK m.336'da hem de m.339'da usulsüzlük kavramından sadece m.352'deki kabahatleri anlamakta ve bu şekilde uygulama yapmaktadır. Vergi idaresi, öğreti ve yargı içtihatlarında sağlanmayan kavram birliği telafisi güç sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle bu makalede bu husus tartışılmış ve çözüm önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi cezaları, usulsüzlük, özel usulsüzlük

Abstract

There is no unanimity in both doctrine and jurisprudence as to whether the “special irregularity” offense is included in the expression “irregularity” in Articles 336 and 339 of the Tax Procedure Law. This situation has a negative impact on many areas. However, the tax administration interprets the concept of irregularity in both Article 336 and Article 339 of the Tax Procedure Law as only the offenses specified in Article 352, and implements it accordingly. The absence of conceptual consensus in the tax administration, the academia and the jurisprudence causes irreparable consequences. Therefore, in this article, this issue is discussed and a solution is proposed.

Keywords: Tax penalties, irregularity, special irregularity

➤ Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

➤ Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 24.03.2025

➤ Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 22.07.2025

* Prof. Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, murat.bati@omu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-3615-6851>

** Avukat, Samsun Barosu, av.dogadincer@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-6193-1875>

GİRİŞ

Kamunun normal gelirleri arasında sayılan vergi, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla ve maliye politikası aracı olarak kullanılan gerek merkezi yönetim gerekse yetki verilen *–belediyeler gibi–* diğer kamu kurum ve kuruluşlar tarafından tahsil edilen hem cebri hem de karşılıksız olan en önemli kamu geliridir¹. Anayasa m.73/1 hükmü uyarınca *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”* Anayasa m.73/1.fıkra da görüldüğü üzere vergiler, cebri nitelik göstermektedir. Bu nedenle vergi yükümlülerinin üzerine düşen yükümlülüklerini zamanında, tam ve eksiksiz yapmaları Anayasal bir görevdir. Bu yükümlülüklerin zamanında, tam ve eksiksiz yerine getirilmesini sağlamak maksadıyla başta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu² (VUK) olmak üzere mevzuata bazı müeyyideler konulmuştur. Söz konusu yükümlülükler riayet edilmemesi durumunda idari para cezalarının yanında ayrıca hapis cezaları ve/veya adli para cezalarının uygulanması da söz konusudur³. Diğer bir ifadeyle ikili bir tasnifle suçlar için öngörülen müeyyideler hapis veya adli para cezası ile güvenlik tedbirleri iken kaba-
hatler için öngörülen müeyyideler idari para cezalarıdır.

Bu bağlamda vergi kabahatlerinin işlenmesi halinde vergi idaresince vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları uygulanacak; vergi suçlarının işlenmesi halinde ise ceza mahkemelerince yapılacak yargılama neticesinde hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulama alanı bulacaktır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ceza hükümlerine ilişkin genel esasları Dördüncü Kitap, Birinci Kısım altında düzenlenmiş olup m.331 *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası⁴ ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.”* hükmü ile vergi cezaları; vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Vergi cezalarını düzenleyen İkinci Kısımın İkinci Bölümünde *“Usulsüzlük”* başlığı altında birinci derece usulsüzlükler, ikinci derece usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler hükme bağlanmıştır. Bu meyanda *“usulsüzlük”* kavramının üst kavram niteliği taşıdığı ileri sürülebilir. Ancak yasa hükümlerinin birlikte incelenmesinden yasa koyucunun özel usulsüzlükleri kastetmek için kullandığı ifadelerde bir kavram birliğinin bulunmadığı görülmektedir. Bu durum VUK’un 336 ile 339’uncu maddesinin uygulanmasında *usulsüzlük* kavramından ne anlaşılması gerektiği hususunda tereddüt görüldüğünden *“usulsüzlük”* kavramından ne anlaşılması gerektiği izaha muhtaç hale gelmiştir.

¹ Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (4. Baskı, Seçkin Yayınevi Ankara 2024) 39; Murat Batı, Vergi Reformları ve Öneriler (Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 417 Ankara 2023) 11.

² Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10705

³ Batı (n 1) 373.

⁴ Vergi ziyai cezası hakkında detaylı bilgi için bakınız; Batı (n 1) 389; Elif Sonsuzoğlu, ‘Vergi Ziya-ı Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Yarattığı Yeni Sorunlar’ (2005) Mevzuat Dergisi 33, 42.

Şöyle ki uygulamada yaşanan tereddüdün giderilmesi, “*usulsüzlük*” kavramının yorumlanması ile kapsamının belirlenmesine bağlıdır. Bu itibarla bu çalışmada, VUK’un vergi cezaları için öngördüğü sistematik çerçevede “*usulsüzlük*” kavramı yorumlanacak, yasa koyucunun iradesinin ne yönde olduğu ilgili hükümlerin yürürlük tarihindeki ilk hali esas alınmak suretiyle yasal değişiklikler de gözetilerek belirlenmeye çalışılacak ve en nihayetinde 336 ve 339’uncu madde hükümlerinin uygulanması sırasında yaşanan soruna içtihatlardan da yararlanılarak çözüm aranmaya çalışacaktır.

1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Öngördüğü Ceza Sistematiği İçerisinde “*Usulsüzlükler*”

Anayasa’nın “vergi ödevi” kenar başlıklı 73’üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca *herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*. Vergiler, cebri nitelikte olduğundan beyanname verme, işe başlamayı, adres değişikliğini vs. bildirme, defter tutma gibi usuli yükümlülüklerin tam ve gereği gibi yerine getirilmemesi, birtakım yasal müeyyidelerin tatbiki ile sonuçlanmaktadır.

Suçlar, hapis veya adli para cezası ve güvenlik tedbirleri ile; kabahatler ise idari para cezaları ile yaptırıma bağlanmıştır. Bu itibarla vergi kabahatlerinin işlenmesi halinde vergi idaresince vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları uygulanacak iken vergi suçlarının işlenmesi halinde ceza mahkemelerince yapılacak yargılama neticesinde hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulama alanı bulacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işini yapma suçları düzenlenmiştir. 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) m.5: “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” hükmü uyarınca ceza içeren yasalarda yer alması hasebiyle mezkûr vergi suçlarına ilişkin olarak 5237 sayılı TCK genel hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Bu minvalde vergi suçları bakımından 5237 sayılı TCK, genel kanun niteliği taşımaktadır.

Vergi kabahatleri bakımından ise 30.03.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu genel kanun niteliğindedir. Buna göre VUK kapsamında düzenlenmiş olan vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkin olarak Kabahatler Kanunu’na göre özel kanun niteliğindeki VUK hükümleri öncelikli uygulanacak, hüküm bulunmayan hallerde Kabahatler Kanunu’na başvurulacaktır.

Beş kitaptan müteşekkil VUK’un⁵ “*Ceza Hükümleri*” başlıklı Dördüncü Kitabının “*Genel Esaslar*” başlıklı Birinci Kısım altında yer alan m.331: “*Vergi kanun-*

⁵ Vergi Usul Kanunu 1 ilâ 3’üncü maddeleri ve geçici maddeler dışında ayrıca;

- *Vergilendirme (VUK m.4 ilâ m.152/A),*
- *Mükellefin ödevleri (VUK m.153 ilâ mük. m.257),*
- *Değerleme (VUK m.258 ilâ m.330),*



ları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.” hükmü ile vergi cezaları, vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Mezkûr tasnife uygun olarak Dördüncü Kitabın “*Vergi Cezaları*” başlıklı İkinci Kısımının Birinci Bölümünde “*Vergi Ziyaı Cezası*”, İkinci Bölümünde ise “*Usulsüzlük*” başlığı tercih edilmiştir.

VUK’un ortaya koyduğu sistematik takip edildiğinde (genel) usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiil ve cezalarını hükme bağlayan maddelerin yer aldığı bölüm başlığının “*Usulsüzlük*” olarak tercih edilmiş olması, kavramın, üst kavram olarak kullanılması hasebiyle dikkat çekicidir.

Usulsüzlük, VUK m.351’de *vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik* hükümlerine riayet edilmemesidir *şeklinde tanımlanmıştır*. VUK m.351’deki tanımdan da anlaşılacağı üzere usulsüzlük, vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uygun davranılmamasıdır. Bu nedenle yükümlülere uymaları adına bazı yükümlülükler getirilmiştir.

Bu yükümlülükler, VUK’un “*Mükelleflerin Ödevleri*” başlıklı İkinci Kitabında hüküm altına alınmıştır. Buna göre zikredilen ödevler, bildirim ödevini (VUK m.153 ilâ m.170), defter tutma ödevini (VUK m.171 ilâ m.226), vesikalar ödevini (VUK m.227 ilâ mük. m.242), ekim ve sayım beyanı ödevini (VUK m.243 ilâ m.246), vergi karnesi ödevini (VUK mük. m.247 ilâ m.252), muhafaza ve ibraz ödevini (VUK m.253 ilâ mük. m.257) yerine getirmektir.

Şekle ve usule uygun davranmamanın yaptırımı, VUK m.352 ve müteakip maddelerinde öngörülmüş olan tümüyle maktu ve/veya nispi idari para cezalarıdır. Usulsüzlük cezaları VUK m.352’de yazılı usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Esasen VUK m.352 hükmü “*Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları*” başlığını taşımasına rağmen birçok yazar⁶ anlatımı kolaylaştırmak adına VUK m.352’de düzenlenen usulsüzlüklere *genel usulsüzlük* demiştir. Biz de bu çalışmada VUK m.352’de yer alan usulsüzlüklere bazı durumlarda genel usulsüzlük demeyi tercih edeceğiz.

VUK m.352’de yer alan (genel) usulsüzlükler, birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlüklerden oluşmaktadır. Genel usulsüzlük cezaları Vergi Usul Kanunu’na *bağlı 1 sayılı cetvelde*⁷ gösterilmektedir.

- *Ceza hükümleri (VUK m.331 ilâ m.376 (Ek m.1 ilâ Ek m.11 uzlaşma hükümleri dahil),*
 - *Vergi davaları (VUK m.377 ilâ m.415)*
- olmak üzere toplamda 5 kitaptan oluşur.

⁶ Salim Ateş Oktar, Vergi Hukuku (16. Baskı, Türkmen Kitabevi İstanbul 2022) 460; Turgut Candan, Vergisel Kabahatler ve Suçlar, (5. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara 2022) 348.

⁷ Aşağıdaki tabloda 2025 yılı için mükellef yapısına göre 1 Sayılı Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvelde yer alan birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezalarının maktu tutarları bulunmaktadır.

Özel usulsüzlükler, vergilendirme sürecinin sağlıklı işlemesi adına gerekli olan fatura, fiş, serbest meslek makbuzu ve bunun gibi belgelerin verilmemesi ya da alınmaması, bankadan kira ödemesinin yapılmaması gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır. Özel usulsüzlük cezaları, VUK m.353 hükmü uyarınca *fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması*, VUK m.355 hükmü uyarınca *damga vergisi ödenmemiş ya da noksan ödenmiş kağıtların noterlerce tasdik edilmesi*, VUK m.107/A, m.152/A, m.153/A, m.86, m.148, m.149 ve m.150 uyarınca *bilgi vermekten çekinenler* ile VUK m.256, m.257, mükerrer m.257 hükümlerinde belirtilen durumlara uyulmaması ve *GVK m.98/A uyarınca* düzenlenen mecburiyetlere uyulmaması halinde uygulama alanı bulmaktadır⁸.

2. Yasa Koyucunun Kavramsal Olarak “Usulsüzlük” Tercihi ve Bu Tercihin Uygulamada Yarattığı Tereddütler

213 Sayılı VUK hükümleri incelendiğinde usulsüzlükler için yasa koyucunun genel olarak “*usulsüzlük*” kavramını tercih ettiği görülmektedir. Ancak özel usulsüzlükler yönünden muhtelif hükümlerde açıkça belirtme yoluna gidildiğinden salt “*usulsüzlük*” kavramının kullanıldığı hükümlerin kapsam itibarıyla nasıl yorumlanacağı ve özel usulsüzlükler yönünden uygulama alanı bulup bulmayacağı izaha muhtaçtır.

Tek fiil ve çeşitli suç işlenmesi halini hükme bağlayan maddelerden VUK m.336/1 “*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.*” hükmü uyarınca tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatinin işlenmesi halinde yalnızca ağır olan ceza kesilecektir. Ancak izah olunduğu üzere madde metninde geçen “*usulsüzlük*” kavramından kapsam itibarıyla ne anlaşılması gerektiği önem arz etmektedir.

Benzer biçimde tekerrür halini hükme bağlayan VUK m.339 “*Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyayı cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar*

Mükellefiyet Türü	Birinci derece usulsüzlük cezaları (TL)	İkinci derece usulsüzlük cezaları (TL)
Sermaye şirketleri	28.000 ₺	14.000 ₺
Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	14.000 ₺	7.000 ₺
İkinci sınıf tüccarlar	7.000 ₺	5.000 ₺
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	5.000 ₺	3.200 ₺
Kazancı basit usulde tespit edilenler	3.200 ₺	2.100 ₺
Gelir vergisinden muaf esnaf	2.100 ₺	1.400 ₺

⁸ Batı (n 1) 408.



tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz.” hükmünde de görüldüğü üzere tartışılan “usulsüzlük” kavramının tercih edildiği görülmektedir.

Mezkûr tercihin uygulamada özel usulsüzlükler yönünden yarattığı tereddüdün giderilebilmesi adına “usulsüzlük” kavramının irdelenmesi ve yapılacak yorum faaliyetleri neticesinde kapsamının ortaya konulması gerekmektedir.

2.1. Vergi Usul Kanunu’nun 336’ncı Maddesinin Uygulaması ve “Usulsüzlük” Kavramının Yarattığı Tereddüt

VUK m.336 uyarınca⁹ cezayı gerektiren **tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa** bunlara ait cezalardan sadece **miktar itibarıyla en ağır kesilir**. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaya da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, daha önce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile karşılaştırılması ve eksik kesilen cezanın tamamlanması gerekmektedir.

VUK m.336’ya göre, bir fiil ile ziyaa uğratılan vergi nev’i aynı olup da bu tek fiil aynı zamanda hem vergi ziyai hem de usulsüzlük cezalarının kesilmesini gerektirmekteyse, bu durumda fıkri içtima kuralları uygulanır ve mükellef hakkında bu cezalardan **en ağır kesilir**.

Kanun maddesinde geçen “miktar itibarıyla en ağır kesilir” cümlesi uyarınca *ağır olan ceza kesilir ama ağır olmayan ceza kesilmez*. Yani ağır olmayan ceza önce kesilip sonra silinmez; bu ceza hiç **kesilmez**. Olası bir durumda iki ceza da kesilirse ya idare fark ettiği anda bunu re’sen düzeltir ya da cezanın muhatabı fark ettiğinde düzeltme hükümleri uyarınca düzeltilmesini ister¹⁰.

VUK’un “*vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır kesilir.*” şeklindeki 336’ncı maddesinin birinci fıkrasında geçen **usulsüzlük kabahati** sadece VUK m.352’deki (genel) usulsüzlüğü mü yoksa özel usulsüzlüğü mü kapsar mahiyette olduğu tartışma konusudur.

2.2. Vergi Usul Kanunu’nun 336’ncı Maddesinde Yer Alan “Usulsüzlük” Kavramının Yorumlanması

VUK m.3/A “...Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.” hükmü ile vergi yasalarının yorumlanmasında dört temel yorum

⁹ VUK m.336/1 “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır kesilir.”

¹⁰ Batı (n 1) 432.

metoduna işaret edilmiştir. Bununla birlikte lafzi yorum metodunun öncelendiği görülmektedir.

Yasa koyucunun tercih ettiği “*usulsüzlük*” kavramının yorumlanmasında lafzın açık olmadığı kabulü ile sair yorum metotlarından da faydalanılması gerektiği düşünülmektedir. Kanaatimizce yasa koyucunun iradesinin ortaya konulabilmesi adına madde metninin ilk haliyle değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Bu sebeple 213 sayılı VUK’un yürürlüğe girdiği tarih olan 1 Ocak 1961 itibarıyla m.336¹¹ “*Cezayı-istilzam eden tek bir fiil ile kaçakçılık ve usulsüzlük veyahut kusur ile usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.*” hükmünde geçen “*usulsüzlük*” kavramının yasa koyucu tarafından özel usulsüzlükleri de kapsar biçimde kullanılıp kullanılmadığı açıklığa kavuşturulmalıdır. Mezkûr metnin bağlamından koparılmadan yorumlanması ise ancak VUK’un yürürlüğe girdiği tarihte ortaya koyduğu sistematüğün takibi ile mümkündür.

Beş kitaptan müteşekkil VUK’un “*Ceza Hükümleri*” başlıklı Dördüncü Kitabının “*Genel Esaslar*” başlıklı Birinci Kısım altında yer alan m.331 “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” hükmü uyarınca vergi cezaları, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları olarak tasnif edilmiştir.

Mezkûr tasnife uygun olarak “*Vergi Cezaları*” başlıklı İkinci Kısımın Birinci Bölümü için “*Kaçakçılık*”, İkinci Bölümü için “*Kusur*” ve Üçüncü Bölümü için “*Usulsüzlük*” başlığı tercih edilmiştir. Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiil ve cezalarını hükme bağlayan maddelerin yer aldığı bölüm başlığının “*Usulsüzlük*” olarak tercih edilmiş olması, kavramın, üst kavram olarak kullanılması hasebiyle dikkat çekicidir.

Üçüncü Bölüm “*Usulsüzlük*” başlığı altında özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen 353’üncü madde hükmünde fatura ve benzeri evrak vermeyen ve almayanların cezası “*...bu vesikalara yazılması gereken meblağın yüzde üçü (çiftçiler için yüzde biri) nispetinde usulsüzlük cezası...*” olarak belirlenmiştir. Benzer biçimde veraset ve intikal vergisinde usulsüzlükleri düzenleyen 354’üncü ve damga resminde usulsüzlükleri düzenleyen 355’nci maddede “*usulsüzlük cezası*” ifadesi tercih edilmiştir. Yasa koyucunun bu tercihi, “*usulsüzlük*” kavramının özel usulsüzlükleri de kapsayan üst kavram olma niteliğini güçlendirmektedir.

Özel usulsüzlüklere ilişkin esaslı düzenlemelerin dayanak aldığı 31.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Yasa¹² ile özel usulsüzlükler ve cezalarını hükme bağlayan m.353 ve

¹¹ 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf>> erişim: 05.02.2025.

¹² 31.12.1980 tarih ve 2365 sayılı 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanunbmmc064/kanunmgkc064/kanunmgkc06402365.pdf> erişim: 08.02.2025.



m.355 hükümlerinde değişikliğe gidilmiş, bilgi vermekten çekinenler ile 257'nci madde hükmüne uymayanlar için mük. m.355 ihdas edilmiş, m.354 ise kaldırılmıştır.

2365 sayılı Yasa ile ihdas olunan hükümlerde "özel usulsüzlük cezası" ifadesinin tercih edildiği görülmekle birlikte değişikliğe gidilen hükümlerde geçen "*usulsüzlük cezası*" ifadesinin aynen korunduğunun altını çizmek gerekmektedir. Öyle ki fatura ve benzeri evrak vermeyen ve almayanların cezasını hükme bağlayan 353'üncü maddenin birinci fıkrasında öngörülen "*usulsüzlük cezası*" ifadesi aynen korunmuş, eklenen fıkralarda ise "özel usulsüzlük cezası" kesileceği öngörülmüştür.

Buna ilaveten aynı maddede özel usulsüzlük cezaları kastedilerek bir takvim yılı içinde "*yukarıda yazılı usulsüzlükler*" için kesilecek cezalarda üst sınır öngörülmüştür. 2365 sayılı Yasa değişiklikleri sırasında korunan kapsayıcı ifadenin 23.06.1982 tarih ve 2686 sayılı Yasa¹³ değişiklikleri sırasında da korunduğu anlaşılmaktadır.

Mezkûr değişikliklerin gerçekleştirildiği tarihlerde yasanın özel usulsüzlüklere ilişkin hükümleri de ihtiva ettiği gözetildiğinde aksi yönde herhangi bir düzenlemeye yer verilmeyerek "*usulsüzlük*" kavramının kapsam itibarıyla geniş yorumlanmasına örtülü olarak cevaz verildiği ileri sürülebilir.

Nitekim aksi yöndeki tek düzenleme VUK'un 353'üncü maddesinin son fıkrası olup ilk haliyle "*Yukarıdaki fıkroda yazılı usulsüzlükler neticesinde vergi ziyayı da husule geldiği takdirde*" ve 2365 sayılı Yasa ile değişik "*Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde*" kesilen cezalara ilişkin 336'ncı madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ancak altını çizmek gerekir ki bu belirtme 353'üncü madde hükmünde yer alan özel usulsüzlüklerle sınırlıdır.

Nihayetinde VUK'ta özel usulsüzlük cezaları m.353 ve daha birçok maddede düzenlenmiştir. Bugün için yürürlükteki haliyle VUK'un "*Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyanı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz.*" şeklindeki **özel usulsüzlükler ve cezaları** kenar başlıklı 353'üncü maddesinin son fıkrasında VUK m.353'te sayılan özel usulsüzlükler için VUK'un 336'ncı maddesinin uygulanamayacağı açık şekilde belirtilmiştir.

Bu noktada VUK m.353 dışında düzenlenen özel usulsüzlük cezaları ile birlikte vergi ziyayı cezasının varlığı halinde VUK m.336'nın uygulanıp uygulanmayacağı tartışma götürcek mahiyettedir. Şayet VUK m.336'da geçen **usulsüzlük** ibaresi sadece **VUK m.352'de sayılan usulsüzlükleri** kapsar mahiyetteyse neden VUK m.353/son fıkroda düzenlenen özel usulsüzlükler VUK m.336'dan ayrı tutulmuştur?

Danıştay VDDK'nin 23.10.2024 tarih ve Esas No: 2023/1711, Karar No: 2024/947 sayılı kararında "Kanun koyucu bu belirlemeyi yaparken 336. maddede belirtilen usulsüzlük ifadesinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri de kapsadığını

¹³ 23.06.1982 tarih ve 2686 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, <<https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/213-sayili-vergi-usul-kanununda-degisiklik-yapilmasi-hakkinda-kanun-17739-2686-1>> erişim: 08.02.2025.

kabul etmiş, anılan maddede yer verilen hükmün uygulanmayacağına ilişkin kuralı açıkça 353. maddede sayılan usulsüzlük fiilleri ile sınırlandırmış, usulsüzlük fiillerinin yer aldığı diğer maddelerde (352, 355 ve mükerrer 355 maddesinde) bu yönde bir istisna hükmüne yer vermemiştir." ifadesiyle "usulsüzlük" kavramının özel usulsüzlükleri de kapsadığı yönünde kanaate varılmıştır.

Bayraklı'ya göre Kanun, görünürde birleşme hükümlerinin düzenlendiği madde hükmünde "usulsüzlük" ifadesini kullanmışsa da özel usulsüzlük kastedildiği zaman bunu muhtelif madde hükümlerinde açıkça belirttiğinden ve özel usulsüzlükle vergi kaybına neden olan suçlarda görünürde birleşme hükümlerinin uygulanmayacağını öngördüğünden, burada anlaşılması gereken genel usulsüzlüktür¹⁴.

Gerçekten de 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Yasa¹⁵ ile gerçekleştirilen değişiklikler sonrası ilgili hükümlerin ekserisinde "özel usulsüzlük" ifadesinin geçtiği görülmektedir. Ancak bugün yürürlükteki haliyle "usulsüzlük" kavramının yer aldığı VUK hükümleri birlikte incelendiğinde özel usulsüzlükleri kastetmek için kullanılan ifadelerde birlik olmadığı görülmektedir. Kanaatimizce mezkûr kullanımın yasa koyucunun bilinçli tercihiyle dayandığını söylemekse güçtür. Zira izah olunan yasal değişikliklerle beraber "özel usulsüzlük" ifadesinin tercih edildiği ancak ilgili hükümlerde geçen "usulsüzlük" kavramının da yer yer korunduğu görülmektedir.

Bugün için yürürlükteki haliyle VUK'un cezalarda indirimi düzenleyen 376'ncı maddesinde, kanun yolundan vazgeçmeyi düzenleyen 379'uncu maddesinde ve yine uzlaşmayı düzenleyen Ek m.1 hükmünde "usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının" denilmek suretiyle açıkça belirtme yoluna gidilmiştir. Ancak izah olunduğu üzere yasa koyucunun iradesinin doğru bir biçimde ortaya konulması, ilgili hükümlerin yürürlüğe girdiği tarihteki metnin yorumlanmasına bağlıdır.

VUK'un cezalarda indirimi düzenleyen 376'ncı maddesi ilk haliyle, yasal tasnife uygun olarak "kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları" ifadesini ihtiva etmektedir. Ancak kanaatimizce yasa koyucunun iradesini ortaya koyan ifade, özel usulsüzlüklere ilişkin esaslı düzenlemelerin yer aldığı 2365 sayılı Yasa ile değişik "kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük (Özel usulsüzlükler hariç) cezaları" ifadesidir. Zira parantez içi ibare göstermektedir ki "usulsüzlük" kavramı özel usulsüzlükleri de

¹⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, 'Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Suçlarında Görünürde Birleşme (Fikri İçtima)' (1988) 6 [1] Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 441.

¹⁵ 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, <<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf>> erişim: 18.02.2025.

ihtiva eden üst kavramdır. Mezkûr ifadenin 2686 sayılı Yasa değişiklikleri sırasında korunduğu görülmektedir.

Bugün için yürürlükteki haliyle “*özel usulsüzlük*” belirtmesinin dayanağının 3239 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik ile özel usulsüzlüklerin de cezalarda indirim kapsamına alınması olduğu kanaatindeyiz.

Diğer taraftan ceza kesmede zamanaşımını düzenleyen VUK m.374/1 hükmünde “...353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl...” denilmek suretiyle VUK m.353 ve mük. m.355 ile hükme bağlanan özel usulsüzlükler için “*usulsüzlük*” ifadesinin kullanılmış olması, her zaman için açıkça belirtilme yoluna gidilmediğini göstermektedir. Buradan hareketle de yine “*usulsüzlük*” kavramının kapsam itibarıyla genel usulsüzlüklerle sınırlı olmadığı sonucuna varılabilir.

Ne var ki vergi idaresi, uygulamada VUK m.336’da geçen **usulsüzlük** kabahatinden sadece VUK m.352’de sayılan kabahatleri (genel usulsüzlük) anlamakta ve uygulamayı da buna göre yapmaktadır. Vergi idaresi, VUK m.353 ve özel usulsüzlük kabahatlerini içeren diğer hükümlerde yer alan özel usulsüzlükleri, VUK m.336 uygulamasına dahil etmemektedir.

Oysa 16.03.1970 tarih ve 15 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde¹⁶ özel usulsüzlük cezası tatbikatında yanlış uygulamalara yer verildiği ifade olunmuş ve “*Vergi Usul Kanununun 342 nci maddesine göre kendilerine tebligatla 15 günlük süre verilen mükellefler, bu süre içinde de beyanname vermemiş bulunurlar ve kendilerine vergi tarh olunması icap ederse bu halde ziyaı doğmuş olacak mükellefler hakkında kusur veya kaçakçılık cezalarından birisinin tatbiki de bahis konusu olacaktır. Ancak, kesilecek ceza miktarı, 354 üncü maddenin, daha sonra verenerlere 100 liradan az 2000 liradan çok olmamak şartıyla verginin % 5’i tutarında usulsüzlük cezası kesilir hükmündeki cezadan az olamayacaktır. Başka bir deyimle, 354 üncü maddedeki usulsüzlük cezası ile kusur veya kaçakçılık cezalarından miktar itibarıyla ağır olanı kesilecektir.*” denilmek suretiyle 354’üncü maddesi uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının 336’ncı maddesi gereği kaçakçılık/kusur cezası ile kıyaslanması ve miktar itibarıyla ağır olanın kesilmesi yönünde görüş bildirilmiştir.

Bugün için güncelliği kalmamış olmakla birlikte mezkûr Tebliğ, vergi idaresinin “*usulsüzlük*” kavramının yorumlanmasında daha geniş bir tutum benimsediğini göstermektedir.

Konuyla alakalı güncel yargı kararları incelendiğinde de kavramın geniş yorumlandığı görülmektedir.

¹⁶ 16.03.1970 tarih ve 15 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <<https://gib.gov.tr/node/87220>> erişim: 21.02.2025.

Nitekim **Danıştay Üçüncü Daire'nin 14.02.2023 tarih ve Esas No: 2020/2377, Karar No: 2023/282 sayılı kararı** usulsüzlük ifadesinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri de kapsadığı, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve özel usulsüzlük suçunun birlikte işlenmesi halinde sadece miktar itibarıyla daha ağır olan cezanın kesilmesi gerektiği şeklindedir.

Aynı yönde **Danıştay Üçüncü Dairenin 16.11.2020 tarih ve Esas No: 2019/2642, Karar No: 2020/4618 sayılı kararı** "213 sayılı Kanun'un 256. maddesinde anılan yükümlülüğün süresinde yerine getirilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilen olayda yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler karşısında, Kanun'un 336. maddesinde yer alan "usulsüzlük" ibaresinin "özel usulsüzlük cezasını" da kapsayıp kapsamadığının ortaya konulması önem arz etmektedir.

Kanun'un 331. maddesinde usulsüzlükten başka özel usulsüzlük cezası ifadesine ayrıca yer verilmediği görülmektedir. Anılan hükümlerin Kanun'un sistematüğindeki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önüne tutulduğunda, Dördüncü Kitabın İkinci Kısımında yer alan "İkinci Bölüm"ün başlığının usulsüzlük cezası olması ve bu başlığın altında hem usulsüzlük cezası ve hem de özel usulsüzlük cezasının düzenlenmesi nedeniyle ayrıca belirtilmediği hallerde "usulsüzlük" deyiminden hem usulsüzlük cezasının hem de özel usulsüzlük cezasının anlaşılması gerekmektedir.

Kanun'un 353. maddesinde bu maddede yazılı usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda vergi ziyayına da sebebiyet vermesi halinde vergi ziyayı cezası da kesileceği ve bu halde Kanun'un 336. maddesinde yer alan usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının kıyaslanmasına ve hangisinin kesileceğinin belirlenmesine yönelik kuralın uygulanmayacağı açıklanmıştır. **Kanun koyucu bu belirlemeyi yaparken 336. maddede belirtilen usulsüzlük ifadesinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri de kapsadığını kabul etmiş**, anılan maddede yer verilen hükmün uygulanmayacağına ilişkin kuralı açıkça 353. maddede sayılan usulsüzlük fiilleri ile sınırlandırmış, usulsüzlük fiillerinin yer aldığı diğer maddelerde (352, 355 ve mükerrer 355 maddesinde) bu yönde bir istisna hükmüne yer vermemiştir.

Bu durumda, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük suçunun birlikte işlenmesi halinde, vergi ziyayı cezası ile mükerrer 355. maddeye istinaden kesilen özel usulsüzlük cezası karşılaştırılarak bu cezalardan sadece miktar itibarıyla daha ağır olan ceza kesilebilecektir." şeklindedir.

Danıştayın aynı yönde güncel kararları da¹⁷ bulunmaktadır. Söz konusu kararlar da geçen ortak düşünce VUK m.336 ve m.339'da geçen "usulsüzlük" ifadesinden özel usulsüzlüğün de anlaşılması gerektiğidir.

¹⁷ Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2019/647, K: 2022/1424, T: 30/03/2022; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2019/974, K: 2022/1422, T: 30/03/2022; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2019/2404, K: 2022/1748, T: 12/04/2022; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2019/2480, K: 2022/3581, T: 04/10/2022; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2019/7114, K: 2022/1169, T: 17/03/2022; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2020/771, K: 2022/5830, T: 29/12/2022; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2020/1635, K: 2023/115, T: 26/01/2023; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2020/1812, K: 2023/1095, T: 30/03/2023; Danıştay Üçüncü Dairesi, E:



Bununla birlikte aksi yönde kavramın dar yorumlandığı Danıştay kararları da bulunmaktadır.

Nitekim **Danıştay Dokuzuncu Dairenin 30.11.2023 tarih ve Esas No: 2022/4589, Karar No: 2023/5007 sayılı kararı** "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesinde; vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacakları hükmüne yer verilmiş ise de; aynı Kanun'da, "Usulsüzlük" başlığında "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" alt başlığı altında 352. maddede birinci ve ikinci derece usulsüzlüklere, "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" alt başlığı altında ise 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde özel usulsüzlük fiilleri ve cezalarına ayrı olarak yer verilmiştir. Bu durumda, Kanun'un 331. maddesinde bahsedilen usulsüzlük cezası deyiminden sadece birinci ve ikinci derece usulsüzlüklerin anlaşılması gerekmekte olup bu sebeple; Kanun'un 336. maddesinde belirtilen, cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesileceği hükmünün özel usulsüzlük cezalarını kapsamadığı açıktır.

Ayrıca; 213 sayılı Kanun'un 353 maddesinde, bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda aynı zaman da vergi ziyai da meydana geldiği takdirde vergi ziyai cezasının ayrıca kesileceği ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmünün uygulanamayacağı yönündeki kısıtlamasına benzer bir şekilde, mükerrer 355. maddesinin sondan bir önceki fıkrasında ve sonradan eklenen son fıkrasında da ayrıca ceza kesilemeyen haller belirtilmiş, bu istisnai haller dışındaki fiiller için ise böyle bir kısıtlama getirilmediği anlaşılmıştır.

Bu durumda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinde cezayı gerektiren tek bir fiille vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlendiği hallerde bunlara ait

2020/1911, K: 2023/979, T: 23/03/2023; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2020/2141, K: 2023/793, T: 14/03/2023; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2020/2142, K: 2023/796, T: 14/03/2023; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2020/2377, K: 2023/282, T: 14/02/2023; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2020/3476, K: 2024/776, T: 21/02/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2020/4169, K: 2023/103, T: 26/01/2023; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2021/785, K: 2022/4162, T: 31/10/2022; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2021/956, K: 2024/3081, T: 17/05/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2021/3327, K: 2023/607, T: 02/03/2023; Danıştay Dördüncü Dairesi, E: 2022/51, K: 2022/5200, T: 27/09/2022; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2022/590, K: 2024/2511, T: 02/05/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2022/777, K: 2024/2723, T: 07/05/2024; Danıştay Dördüncü Dairesi, E: 2022/4087, K: 2022/5668, T: 17/10/2022; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/2533, K: 2024/1050, T: 29/02/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/3587, K: 2024/3478, T: 28/05/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/3614, K: 2024/1902, T: 03/04/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/3743, K: 2024/2754, T: 08/05/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/3759, K: 2024/1658, T: 20/03/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/4130, K: 2024/2847, T: 09/05/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/5441, K: 2024/6980, T: 17/12/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/5582, K: 2024/251, T: 05/02/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/9740, K: 2023/4713, T: 21/11/2023; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2024/1719, K: 2024/5306, T: 14/10/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2024/2880, K: 2024/4800, T: 24/09/2024; Danıştay Üçüncü Dairesi, E: 2023/2220, K: 2023/3660, T: 10/10/2023 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> erişim: 21.02.2025.

cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesileceğinin belirtilmesi karşısında bu hükmün sadece 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde sayılan usulsüzlük cezaları için geçerli olduğu ve 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesinde sayılan cezalara teşmil ettirilmeyeceği, defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili nedeniyle vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezasının ayrı olarak kesilebileceği ve defter - belge ibraz etmeme fiilinin cezası olan özel usulsüzlük cezası ile katma değer vergilerinin indirim reddinden kaynaklanan vergi ziyai cezalarının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği" şeklindedir.

Danıştayın az da olsa aksi yönde güncel kararları da¹⁸ bulunmaktadır. Söz konusu kararlarda geçen ortak düşünce VUK m.336 ve m.339'da geçen "usulsüzlük" ifadesinden özel usulsüzlüğün anlaşılması gerektirir.

Birbirine zıt iki perspektiften verilen bu kararların incelenmesinden anlaşılan odur ki Danıştay nezdinden de "usulsüzlük" kavramının nasıl yorumlanması gerektiği hususunda tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. İçtihatların birleştirilmesi önerilebilse de kanaatimizce kalıcı çözüm için yasa değişikliği ile hukuki belirliliğin sağlanması şarttır.

Konu hakkında **Şenyüz**¹⁹ kanun koyucunun özel usulsüzlük kabahatlerinde fikri içtimayı kabul etmemesinin nedeni özel usulsüzlük kabahatiyle belge düzenine aykırılıkların daha fazla cezalandırılmasının sağlanarak bu suretle kanuna aykırı fiillerin meydana gelmesinin önlenmesidir şeklinde ifade etmiştir.

Karakoç'a²⁰ göre özel usulsüzlük kabahatleri, vergi ziyai kabahatlerinin teşebbüs hali niteliğindedir. Vergi ziyai, teşebbüs halinde tespit edilirse özel usulsüzlük olarak cezalandırılması gerekir. Böyle bir tespit ve cezalandırma sayesinde çoğu zaman vergi ziyai önlenmiş olacağından hesap dönemi kapandığından vergi ziyainın kabahatinin işlenmesi mümkün olmadığından buna ilişkin cezanın kesilmesine de gerek kalmamaktadır. Buna karşılık vergi ziyai kabahatinin teşebbüs aşamasını oluşturan özel usulsüzlük kabahatleri hesap döneminde tespit edil(e)mediğinden özel usulsüzlük cezası kesil(e)mediği durumlarda hesap dönemi kapandıktan sonra vergi ziyai gerçekleşmiş olduğundan artık vergi ziyai kabahatinin teşebbüs halinden değil, tamamlanmış vergi ziyai kabahatinden söz etmek gerekir. Tamamlanmış vergi ziyai kabahati için ceza kesilmesi halinde ayrıca bu kabahatin teşebbüs halini oluşturan özel usulsüzlük kabahatinin cezalandırılması düşünülemez. Bu itibarla VUK m.353'ün özel usulsüzlük kabahati ile vergi ziyaina da yol açması halinde özel usulsüzlük ile vergi ziyai cezasının ayrı ayrı kesilmesi gerektiğine ilişkin hükmün hukuki dayanağı ve uygulama imkânı bulunmamaktadır.

¹⁸ Danıştay Dokuzuncu Dairesi, E: 2022/4589, K: 2023/5007, T: 30/11/2023; Danıştay Dördüncü Dairesi, E: 2023/2245, K: 2023/2456, T: 03/05/2023; Danıştay Dokuzuncu Dairesi, E: 2023/4813, K: 2024/4419, T: 26/09/2024; Danıştay Dokuzuncu Dairesi, E: 2023/7544, K: 2024/1198, T: 12/03/2024 <<https://karararama.danistay.gov.tr/>> erişim: 21.02.2025.

¹⁹ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (12. Baskı, Ekin Kitabevi Bursa 2022) 246.

²⁰ Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku (2. Baskı, Yetkin Yayınevi Ankara 2019) 130.



Candan'a²¹ göre usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için vergilendirme döneminin sona ermesini beklemek zorunluluğu yoktur. Bu yüzden evvelce usulsüzlük sayılarak cezalandırılan bir eylemin vergi ziyasına da neden olduğu daha sonra anlaşılmış olabilir. VUK m.336/2. fıkra bu durumu düzenlemektedir. Mezkûr fıkraya göre şayet vergi ziyası sebebiyle kesilmesi gereken cezanın miktar itibarıyla eylem için daha önce kesilen usulsüzlük cezasından daha ağır ve fazla olduğu anlaşılırsa bu durumda noksan olan ceza miktarı ikmal edilir.

Öner'e²² göre VUK m.353'te sayılan özel usulsüzlükler dışındaki özel usulsüzlükler yönünden VUK m.336'da yer alan içtima hükümleri geçerlidir.

Bu kapsamda VUK m.336'da geçen **usulsüzlük** ifadesinden hem genel (VUK m.352) hem de özel usulsüzlük cezasının anlaşılması gerektiği, özel usulsüzlüğü düzenleyen kanun maddelerinde (VUK m.353 gibi) özel olarak VUK m.336'nın uygulanmayacağı açıkça belirtildiği durumlar hariç olmak üzere hem vergi ziyası hem de tüm usulsüzlük cezaları açısından VUK m.336'nın uygulanması gerektiği, Vergi idaresinin mezkur konu hakkında Kanun'un ilk halinden şimdiye kadar tartışma yaratacak şekilde düzenlemeler yaparak karmaşıklık yarattığı ve bu yüzden de söz konusu tartışmayı ortadan kaldıracak şekilde bir düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

3. Vergi Usul Kanunu m.339 Uyarınca "Usulsüzlük" Kavramının Yarattığı Tereddüt

Tekerrür, bir ceza mahkumiyetine uğradıktan sonra, yeniden suç işleyen kimsenin durumu olarak tanımlanabilir²³. Bu durumdaki bir kimse *mükerrir* sıfatını kazanır.

VUK m.339 "Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyası cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yükseğinden) fazla olamaz." ifadesiyle *tekerrür*, sadece **vergi ziyası cezası ile usulsüzlüklere ilişkin** olmak üzere hükme bağlanmıştır. Tekerrür uygulamasında beş ve iki yıllık sürelerin hesaplanmasında artırım esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınmaktadır.

VUK m.339 hükmü uyarınca tekerrürden bahsedilebilmesi için *vergi ziyası ya da usulsüzlük kabahatlerinden birine neden olunmuş olması, cezaların kesinleşmiş bulunması, cezaların usulüne uygun olarak ve yetkililerce kesilip yine usulüne uygun*

²¹ Candan (n 6) 160.

²² Erdoğan Öner, Vergi Hukuku (13. Baskı, Seçkin Yayınevi Ankara 2022) 160.

²³ Candan (n 6) 111.

olarak tebliğ edilmiş olması, ilk cezanın kesilmesine sebebiyet veren kabahatin te-
kerrüre konu son kabahatle aynı türden olması, her ikisinin aynı vergi mükellefi
ya da vergi sorumlusu tarafından işlenmiş bulunması, kesilen ilk cezanın ortadan
kalkmamış ya da mahiyetinin değişmemiş olması, ikinci cezanın hükmünde belirt-
len beş ve iki yıllık süreler içerisinde kesilmiş olması koşullarının birlikte gerçek-
leşmesi ve nihayetinde artırım tutarı için öngörülen üst sınıra uyulmuş olması da
gerekmektedir.

Ancak **özel usulsüzlük cezaları ile suçlara** ilişkin tekerrür düzenlemesinin uy-
gulanıp uygulanmamasında tereddüt söz konusudur. Zira yasa koyucu, VUK'un iç-
timayı hükme bağlayan 336'ncı maddesinde olduğu gibi tekerrürü hükme bağlayan
339'uncu maddesinde de "usulsüzlük" kavramını tercih etmiştir.

3.1. Vergi Usul Kanunu m.339'da Yer Alan "Usulsüzlük" Kavramının Yorumlanması

213 sayılı VUK'un yürürlüğe girdiği tarihteki ilk haliyle tekerrürü düzenleyen
m.339 hükmü "*Kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı cezalandırılan ve cezası
da kesinleşen bir kimse, aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takibeden
yılın başından başlamak üzere kaçakçılıkta beş yıl, kusurda üç yıl, usulsüzlükte iki
yıl zarfında tekrar işlerse cezası: Kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte
dörtte biri nispetinde artırılır.*" şeklindedir.

VUK'un yürürlük tarihinde ortaya koyduğu sistematik takip edildiğinde, genel
usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiil ve cezalarını hükme bağlayan maddelerin yer
aldığı bölüm başlığının "*Usulsüzlük*" olarak tercih edildiği, *özel usulsüzlükler için
de "usulsüzlük"* ifadesinin kullanıldığı, yasal değişikliklerle birlikte tercih edilen
ifadenin "*özel usulsüzlük*" yönünde evrildiği ve fakat her zaman için açıkça belirtilme
yoluna gidilmediği, nihayetinde bugün yürürlükteki haliyle bile ilgili hükümlerde
özel usulsüzlükleri kastetmek için kullanılan ifadeler arasında birlik bulunmadığı
anlaşılmaktadır. Bu hususta ayrıntılı açıklamalara bir üst başlık altında yer verildi-
ğinden tekrara düşmemek adına atıf yapmakla yetiniyoruz.

Konuyla alakalı **Bayraklı** ve **Bozdağ**²⁴ "*usulsüzlük kabahati*" kavramının hem
genel hem de özel usulsüzlük kabahatlerini kapsadığı, dolayısıyla VUK kapsa-
mında düzenlenen tüm vergi kabahatlerine tekerrür hükümlerinin uygulanmasının
mümkün olduğu görüşündedir.

Aynı yönde **Bozdoğanoglu** ve **Yurtlu'ya**²⁵ göre lafzi yorumun ötesinde küçükten
büyüğe akıl yürütme ile kamu düzenini daha az ihlal eden ve vergi ziyaına daha az
elverişli olduğundan tehlike kabahati olarak değerlendirilen genel usulsüzlükler

²⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Ahmet Bozdağ, 'Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür
(Afyonkarahisar Örneği)' (2008) 10 [2] Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi 386, 387.

²⁵ Burçin Bozdoğanoglu ve Vakkas Yurtlu, 'Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum:
Özel Usulsüzlükler' (2021) 6 [1] International Journal of Public Finance 92.



yönünden uygulanabilir olan tekerrür hükümlerinin yakın tehlike kabahati olarak nitelendirilen özel usulsüzlükler yönünden evleviyetle uygulanması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Ancak **Rençber'e**²⁶ göre usulsüzlük ve özel usulsüzlük ayrımı bulunan yasada şekle ve usule ilişkin hükümlere aykırılıktan ziyade daha çok dönem içinde yapılan ve vergi ziyaına elverişli fiillerin cezalandırılmasına yönelmekle özel usulsüzlükler; "usulsüzlük" tanımına uymamaktadır ve tekerrür kapsamında değerlendirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Gülçiçek'e²⁷ göre ise tekerrür kapsamına alınmış olsaydı madde metninde mutlaka "özel usulsüzlük" ifadesi geçerdi.

Yasa koyucunun özel usulsüzlükleri kastetmek için kullandığı kavramlar arasında birlik bulunmadığı dikkate alınacak olursa bu görüşe katılmak mümkün değildir. Nihayetinde bugün yürürlükteki haliyle özel usulsüzlüklerin tekerrür kapsamı dışında tutulmasını emredici herhangi bir hüküm de yasada yer almamaktadır. Yalnız bu noktada özel usulsüzlüklere ilişkin esaslı düzenlemelerin dayanak aldığı 2365 sayılı Yasa'nın 31.12.1980 tarihli olması düşündürücüdür.

Bu konuda **Bozdoğanoglu ve Yurtlu'ya**²⁸ göre özel usulsüzlüklere ilişkin düzenlemelerin tekerrür müessesesinden sonra yürürlüğe girmiş olması, özel usulsüzlüklerin tekerrür kapsamında değerlendirilemeyeceği anlamına gelmemektedir.

Özbalcı'ya²⁹ göre özel usulsüzlüklerde fiilin yeniden işlenmesi, 353'üncü madde hükmünde özel düzenlemeye bağlanmış olup 339'uncu madde hükmüne göre artırım yapılmasına imkan bulunmamaktadır.

Diri ve Türkes'e³⁰ göre de tekerrüre dair kendine özgü düzenlemelerden ötürü özel usulsüzlükleri ilgili madde kapsamında değerlendirmek, teknik olarak yasa yapısına ters düşer ve mükerrerliğe neden olur.

Gerçekten de VUK'un "Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 152/A, 153/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza" başlıklı mük. 355'inci madde hükmünde özel usulsüzlük cezası kesilmesine karşın mecburiyetleri yerine getirmeyenlere süre tanınarak ilgili mecburiyetleri yerine getirmelerinin tebliğ olunacağı, aksi takdirde bir kat artırımlı ceza uygulanacağı öngörülmüştür.

²⁶ Altan Rençber, 'Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür' (2017) [61] Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 79, 80.

²⁷ Bayram Gülçiçek, 'Vergi Usul Kanununa Göre Tekerrür ve Fiil Ayrılığı Müessesesinin Birlikte Uygulanması' (2014) [179] Vergi Raporu 57, 58.

²⁸ Bozdoğanoglu ve Yurtlu (n 25) 92.

²⁹ Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Güncelleyen: Cenk Murat Arslan (HUZ Akademi Yayıncılık İstanbul 2023) 953.

³⁰ Mehmet Diri ve Asım Türkes, 'Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulanması' (2013) [166] Vergi Raporu 80.

Kanaatimizce VUK mük. m.355 hükmü, özel usulsüzlükler yönünden tekerrür hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Organ ve Çevikcan'a³¹ göre VUK'un ceza kesmede zamanaşımını düzenleyen 374'üncü maddede zamanaşımı sürelerinin vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezası için 5 yıl, usulsüzlük için 2 yıl olarak belirlenmiş olması karşısında 5 yıllık sürenin tekerrür hükmünde yalnız vergi ziyayı için öngörülmüş olması hükmün özel usulsüzlükleri kapsamadığını göstermektedir.

Uygulamada vergi idaresi, VUK m.339'da geçen usulsüzlük ibaresinden sadece VUK m.352'deki (*genel*) usulsüzlükleri anlamakta ve özel usulsüzlüklere tekerrür hükümlerini uygulamamaktadır.

Ancak **Danıştay Üçüncü Dairenin 16.11.2020 tarih ve Esas No: 2019/2642, Karar No: 2020/4618 sayılı kararında** da izah olunduğu üzere ayrıca belirtilmediği hallerde "usulsüzlük" deyiminden hem usulsüzlük cezasının hem de özel usulsüzlük cezasının anlaşılması gerekmektedir.

Aynı yönde **Danıştay VDDK'nin 21.10.2020 tarih ve Esas No: 2019/1467, Karar No: 2020/1051 sayılı kararında** VUK m.339'da genel-özel usulsüzlük ayrımı yapılmadığından usulsüzlük kavramından hem genel hem de özel usulsüzlüğün anlaşılması gerekmektedir. Benzer durum Danıştay Üçüncü Dairenin 16.11.2020 tarih ve Esas No: 2019/2642, Karar No: 2020/4618 sayılı kararında da bulunmaktadır³².

Bu kapsamda yukarıda detaylı bahsedildiği üzere bu kısımda da **usulsüzlük** kabahatinden özel **usulsüzlüğün** de anlaşılması gerektiği ve **özel usulsüzlük cezalarına da tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiği kanaatindeyiz**.

Zira aynı yönde yargı kararları da³³ bulunmaktadır. Söz konusu kararlarda geçen ortak düşünce VUK m.336 ve m.339'da geçen "usulsüzlük" ifadesinden özel usulsüzlüğün de anlaşılması gerektiğidir.

³¹ İbrahim Organ ve Fatih Çevikcan, 'Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan Yönleri' (2011) [141] Vergi Raporu 59.

³² Candan (n 6) 181.

³³ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Dördüncü Vergi Dava Dairesi, E: 2024/148, K: 2024/1137, T: 30/04/2024; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi, E: 2024/413, K: 2024/1366, T: 27/11/2024; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi, E: 2025/433, K: 2025/309, T: 27/02/2025; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi, E: 2025/234, K: 2025/118, T: 29/01/2025; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Dördüncü Vergi Dava Dairesi, E: 2025/3, K: 2025/85, T: 23/01/2025; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi, E: 2024/3032, K: 2024/3104, T: 24/12/2024; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi, E: 2024/674, K: 2024/862, T: 28/03/2024; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi, E: 2024/766, K: 2024/1248, T: 31/10/2024; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesi, E: 2024/845, K: 2024/1180, T: 29/03/2024; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesi, E: 2024/1160, K: 2024/1459, T: 30/04/2024; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi, E: 2024/1249, K: 2024/1672, T: 27/06/2024; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi, E: 2024/1425, K: 2024/1582, T: 23/12/2024; İzmir Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi, E: 2024/1445, K: 2024/2021, T: 26/11/2024;

Az da olsa aksi yönde güncel kararlar da³⁴ bulunmaktadır. Söz konusu kararlarda geçen ortak düşünce VUK m.336 ve m. 339'da geçen "usulsüzlük" ifadesinden özel usulsüzlüğün anlaşılmaması gerektirir.

4. Hukuk Devleti İlkesi Penceresinden Eleştirel Bir Bakış ve Çözüm Önerileri

Anayasa m.2 "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.*" hükmü uyarınca Türkiye Cumhuriyeti, bir hukuk devletidir.

Hukuk devleti, Anayasa Mahkemesinin 22.06.2016 tarih ve E.2016/13, K.2016/127 sayılı kararında³⁵ "*eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet*" olarak tanımlanmıştır.

Mezkûr kararda "*Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin önkoşullarından biri, kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanmasıdır. Hukuk devletinin sağlamlaştırmakla yükümlü olduğu hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.*" ifadesiyle hukuki güvenlik ilkesine işaret edilmiştir.

Hukuki güvenlik ilkesi; somut olaya tatbik olunacak hukuki normların önceden bilinmesi olup kanunilik, belirlilik, kıyas yasağı ve geçmişe yürümezlik ilkelerini beraberinde getirmektedir³⁶.

Anayasa Mahkemesi 29.04.2021 tarih ve E.2020/80, K.2021/34 sayılı kararında³⁷ "*yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup kişinin kanundan belirli bir kesinlik içinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal*

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesi, E: 2024/1600, K: 2024/2456, T: 19/09/2024 <<https://www.lexpera.com.tr/> ; <https://kazanci.com.tr/>> erişim: 01.03.2025.

³⁴ Konya Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi, E: 2024/203, K: 2024/473, T: 22/05/2024; Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi, E: 2024/232, K: 2024/761, T: 18/04/2024; Adana Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi, E: 2024/1226, K: 2024/1445, T: 10/10/2024; Konya Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi, E: 2023/1013, K: 2024/33, T: 15/01/2024 <<https://www.lexpera.com.tr/> ; <https://kazanci.com.tr/>> erişim: 01.03.2025.

³⁵ Anayasa Mahkemesi, E: 2016/13, K: 2016/127, T: 22.06.2016, <<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2016-127-nrm.pdf>> erişim: 06.03.2025.

³⁶ Batı (n 1) 53.

³⁷ <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210622-13.pdf>> erişim: 07.03.2025.

yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır demektir.

Bu minvalde vergilemede belirlilik ilkesi uyarınca vergi mevzuatı hem idare açısından hem de yükümlüler açısından kuşkuya yer vermeyecek kadar açık ve net olmalıdır. Aksi durumda vergi idaresi bazı durumlarda yükümlü açısından telafisi imkânsız sonuçlar doğurabilecek uygulamalar yapabilmektedir.

Esasen VUK m.351 hükmünde “*vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesi*” olarak tanım altına alınan “*usulsüzlük*” kavramının tek başına soyut ve muğlak olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Ancak bugün için yürürlükteki haliyle VUK hükümleri incelendiğinde özel usulsüzlüklere ilişkin kavramsal birliğin tam anlamıyla sağlanamadığı görülmektedir. Bu nedenle salt “*usulsüzlük*” kavramının geçtiği hükümlerin özel usulsüzlükler yönünden uygulanmasında tereddüt yaşanmaktadır ve yaşanan tereddüt ortaya koymaktadır ki “*usulsüzlük*” kavramı artık soyut ve muğlaktır. Nihayetinde hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi zedelenmektedir.

Uygulamada vergi idaresinin kavramı dar yorumladığı anlaşılmaktadır. Ancak konuyla alakalı yargısal içtihatların incelenmesinden yargının kavramı geniş yorumlama eğiliminde olduğu görülmektedir. Ne var ki aksi yönde verilen kararlar da bulunmaktadır. Bu nedenle uygulamada bir kavram birliğinin sağlanması adına içtihatların birleştirilmesi önerilebilirse de kanaatimizce kalıcı çözüm için kanuni düzenleme şarttır. Bu sayede özel usulsüzlükler için kullanılan kavramlarda birliğin sağlanması arzu edilmektedir. Vergi hukukunda özel önemi haiz kanunilik ilkesi de bunu gerektirmektedir. Zira aksi takdirde yürütme ve/veya yargı erkinin adeta yasa koyucu yerine geçerek işlem tesis etmesinden endişe edilir ki fonksiyon gaspı yaratan bu durumun önüne geçilmediği takdirde erkler ayrılığı ilkesi de ihlal edilmiş olur.

5. 5018 sayılı Kanun Açısından Değerlendirme

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu³⁸ **Kamu zararı** kenar başlıklı m.71 uyarınca kamu zararı, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.

Aynı maddede kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak filler de sayılmıştır. Buna göre 5018 sayılı Kanun m.71/2.fıkra (e) bendi *idare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması* şeklindedir. Bu minvalde kamu gelirlerinin mevzuatın gerektirdiği şekilde tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi gerektiği aksi durumda kamu zararı doğacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı maddede “*Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir*” şek-

³⁸ <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm#1>> erişim: 07.03.2025.

indaki fıkrası uyarınca kamu zararına sebebiyet verenlerden faiziyle birlikte tahsil edileceği tereddütsüz şekilde ortaya konulmuştur.

VUK m.336 uyarınca her ne kadar özel usulsüzlük kabahatinin, usulsüzlük kapsamında ele alınmamış olması Hazine nezdinde bir maddi zarar oluşturmaya da vergi idaresi VUK m.339'da yer alan tekerrür hükümlerini özel usulsüzlüğü kapsayacak şekilde değerlendirmedikten Hazine açısından bir gelir kaybı oluşmaktadır.

Bu itibarla gerek VUK m.336 gerekse de VUK m.339'da yer alan usulsüzlük kabahatlerini sadece VUK m.352'de yer alan (genel) usulsüzlüklerden ibaret görüp bu minvalde uygulama yapan vergi idaresinin özellikle VUK m.339 açısından 5018 sayılı Kanun m.71/2.fıkra (e) bendi kapsamında değerlendirilebileceği kanaatindeyiz.

SONUÇ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadarki süre zarfında makaleye konu husus incelendiğinde yasa koyucunun özel usulsüzlükleri kastetmek için kimi zaman açıkça belirtme yoluna gittiği kimi zaman "usulsüzlük" ifadesiyle yetindiği görülmektedir. Kavram birliğinin sağlanamamış olması salt "usulsüzlük" kavramının tercih edildiği hükümlerin özel usulsüzlükler yönünden uygulanması hususunda tereddüt yaratmaktadır. Nitekim VUK'un fikri içtimayı hükme bağlayan 336'ncı maddesi ile tekerrürü hükme bağlayan 339'uncu maddesinin özel usulsüzlükler yönünden uygulama alanı bulup bulmayacağı tartışmalıdır.

Kanaatimizce VUK'un yürürlük tarihinde ortaya koyduğu sistematik ve gerçekleştirilen yasal değişiklikler takip edildiğinde "usulsüzlük" kavramının hem genel hem de özel usulsüzlükleri kapsayacak şekilde bir üst kavram olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla aksi öngörülmedikçe "usulsüzlük" kavramının geçtiği hükümlerin özel usulsüzlükler için de uygulanması mümkündür. Ne var ki uygulamada vergi idaresi kavramı dar yorumlamaktadır. Yüksek yargı ise kavramı geniş yorumlama eğilimindeyse de yeknesaklaşmış bir uygulamanın bulunmadığını ifade etmek gerekmektedir.

Son tahlilde kavramın uygulamada yarattığı tereddüdün hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesini zedelediği dikkate alınarak kavramsal birliği sağlayacak nitelikte yasa değişikliğinin ivedilikle gerçekleştirilmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

Batı M, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (4. Baskı, Seçkin Yayınevi Ankara 2024)
— —, Vergi Reformları ve Öneriler (Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 417 Ankara 2023)

Bayraklı HH, 'Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Suçlarında Görünürde Birleşme (Fikri İçtima)' (1988) 6 [1] Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 435-447.

— — ve Bozdağ A, 'Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)' (2008) 10 [2] Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi 375-396.

Bozdoğanoglu B ve Yurtlu V, 'Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler' (2021) 6 [1] International Journal of Public Finance 79-96.

Candan T, Vergisel Kabahatler ve Suçlar (5. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara 2022)

Diri M ve Türkeş A, 'Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulaması' (2013) [166] Vergi Raporu 79-86.

Gülçiçek B, 'Vergi Usul Kanununa Göre Tekerrür ve Fiil Ayrılığı Müessesesinin Birlikte Uygulanması' (2014) [179] Vergi Raporu 54-63.

Karakoç Y, Vergi Ceza Hukuku (2. Baskı, Yetkin Yayınevi Ankara 2019)

Oktar SA, Vergi Hukuku (16. Baskı, Türkmen Kitabevi İstanbul 2022)

Organ İ ve Çevikcan F, 'Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan Yönleri' (2011) [141] Vergi Raporu 54-66.

Öner E, Vergi Hukuku (13. Baskı, Seçkin Yayınevi Ankara 2022)

Özbalcı Y, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları Güncelleyen: Cenk Murat Arslan (HUZ Akademi Yayıncılık İstanbul 2023)

Rençber A, 'Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür' (2017) [61] Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.

Sonsuzoğlu E, 'Vergi Ziya-ı Cezasının Anayasa Mahkemesince İptali ve Yarattığı Yeni Sorunlar' (2005) Mevzuat Dergisi 33-42.

Şenyüz D, Vergi Ceza Hukuku (12.Baskı, Ekin Kitabevi Bursa 2022)

Çevrimiçi kaynaklar

Danistay.gov.tr

Gib.gov.tr

<https://kazanci.com.tr>

<https://www.lexpera.com.tr/>

Resmigazete.gov.tr

