

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ EK MALİ
YÜKÜMLÜLÜKLERİN ANAYASAL VERGİLENDİRME
İLKELERİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

GÖKHAN TURAN

BALIKESİR, 2025

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ EK MALİ
YÜKÜMLÜLÜKLERİN ANAYASAL VERGİLENDİRME
İLKELERİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

GÖKHAN TURAN

TEZ DANIŞMANI

DOÇ. DR. MUTLU YORULDU

BALIKESİR, 2025

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalı'nda 202212537002 numaralı Gökhan TURAN'ın hazırladığı "Türk Vergi Hukukundaki Ek Mali Yükümlülüklerin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 04/06/2025 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Üye (Başkan) Doç. Dr. Sami BUHUR

İmza

Üye (Danışman) Doç. Dr. Mutlu YORULDU

İmza

Üye Doç. Dr. Gökçe MARAŞ

İmza

Enstitü Onayı

ETİK BEYAN

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı ve
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

.../.../2025

İmza

Gökhan TURAN

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında, planlanmasında, yürütülmesinde ve hazırlanmasında her türlü bilgi ve deneyimiyle bana yol gösteren, tez danışmanlığı yapan, tanıştığımız ilk günden bu yana gelişme kaydetmeme vesile olan, kendisini tanımaktan onur duyduğum, saygıdeğer ve kıymetli hocam Doç. Dr. Mutlu YORULDU'ya teşekkürü borç bilirim.

Lisansüstü eğitimime önemli katkılar sağlayan ve tez jürisinde yer alan, görüş, öneri ve katkıları ile çalışmamı olgunlaştıran saygıdeğer hocam Doç. Dr. Sami BUHUR'a ve tez jürisinde yer alarak görüş, öneri ve katkılarını sunan kıymetli hocam Doç. Dr. Gökçe MARAŞ'a teşekkür borçluyum. Ayrıca Lisansüstü eğitimimde birikimlerinden yararlandığım, Balıkesir Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı'ndaki tüm hocalarıma şükranlarımı sunarım.

Lisansüstü eğitimine başladığım ilk günden bu yana bana katlanma zahmetinde bulunan, beni destekleyen, cesaretlendiren, hiç yalnız bırakmayan kıymetli eşim Serap TURAN'a, manevi desteklerini ve dualarını daima hissettiğim sevgili annem Kıymet TURAN'a ve babam Selahattin TURAN'a sonsuz teşekkür ederim.

BALIKESİR, 2025

GÖKHAN TURAN

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ EK MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ

TURAN, Gökhan

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mutlu YORULDU

2025, 160 Sayfa

Devlet, vatandaşlarına kamu hizmetlerini aksatmadan sağlamakla mükellef olup bu kamu hizmetlerini sağlarken vergi, resim, harç vb. nitelikleri finansman kaynağı olarak kullanmaktadır. Kamu alacaklarının tahsilinde yaşanabilen gecikmeler sebebiyle alacakların değerinin korunması ve güvence altına alınması amacıyla ek mali yükümlülük kavramı getirilmiştir. Devlet, kamu hizmetlerini karşılamada finans aracı olarak kullandığı kamu alacaklarının tahsili aşamasında vatandaşları ile karşı karşıya gelebilmekte ve otoritenin devletin elinde olması sebebiyle bireyler haksızlığa uğrayabilmektedir. Devlet, elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisini kullanırken vatandaşların haklarını korumayı öncelikle ve kanunları anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında uygulamalıdır.

Bu çalışmanın konusu, ek mali yükümlülüklerin anayasal vergilendirme ilkelerinden olan Genel İlkeler ve Anayasanın 73. maddesinden Kaynaklanan İlkeler çerçevesinde incelenmesi, çalışmanın amacı ek mali yükümlülüklerin anayasal vergilendirme ilkelerine uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesidir.

Çalışma kapsamında yapılan değerlendirmeler sonucunda; ek mali yükümlülüklerin devlet tarafından mali kayıpları önleme ve kamu alacaklarının değerini koruma açısından başarılı olduğu ancak hem “*Genel İlkelere*” hem de “*Anayasanın 73. maddesinden Kaynaklanan İlkelere*” aykırılık taşıyan hükümleri olduğu görülmüştür. Bireylerin haklarının korunması amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanun’u detaylı

olarak incelenmiş ve ek mali yükümlülüklerin anayasal vergilendirme ilkelerine göre yeniden değerlendirilebileceği çözüm önerisi olarak sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Ek Mali Yükümlülükler, Anayasal Vergilendirme İlkeleri, Vergi Hukuku

ABSTRACT

ANALYSIS OF ADDITIONAL FINANCIAL OBLIGATIONS IN TURKISH TAX LAW WITHIN THE SCOPE OF CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES

TURAN, Gökhan

Master Thesis, Department of Public Finance

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Mutlu YORULDU

2025, 160 pages

The state is obliged to provide public services to its citizens without interruption, and while doing so, it uses taxes, duties, fees, and similar instruments as sources of financing. Due to delays that may occur in the collection of public receivables, the concept of additional financial obligations has been introduced to preserve and secure the value of these receivables. During the collection of public receivables used as financial instruments, the state may come into conflict with citizens, and due to its authority, individuals may suffer injustices. Therefore, while exercising its taxation authority, the state should prioritize the protection of citizens' rights and implement laws in accordance with constitutional taxation principles.

The subject of this study is the examination of additional financial obligations within the framework of general principles and the principles derived from Article 73 of the Constitution, which are among the constitutional taxation principles. The aim of the study is to evaluate whether these obligations are compatible with constitutional taxation principles.

As a result of the evaluations made in the study, it was found that while additional financial obligations are effective in preventing fiscal losses and preserving the value of public receivables. However, provisions conflict with both the general principles and those derived from Article 73 of the Constitution. In order to ensure the protection of individual rights, the Law No. 6183 on the Procedure for the Collection of Public Receivables and the Tax Procedure Law No. 213 were examined in detail

and the reconsider of additional financial obligations in line with constitutional taxation principles were presented as a solution proposal.

Keywords: Additional Financial Obligations, Constitutional Taxation Principles, Tax Law

Değerli eşim Serap TURAN'a

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖNSÖZ	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
1. GİRİŞ	1
1.1. Araştırmanın Konusu	2
1.2. Araştırmanın Amacı	2
1.3. Araştırmanın Önemi	3
1.4. Araştırmanın Varsayımları	3
1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları	3
1.6. Tanımlar	4
2. İLGİLİ ALANYAZIN	6
2.1. Kuramsal Çerçeve	6
2.1.1. Asli Mali Yükümlülükler.....	6
2.1.1.1. Vergiler	7
2.1.1.2. Harçlar	9
2.1.1.3. Resimler	11
2.1.1.4. Vergi Cezaları	11
2.1.1.4.1. Vergi Ziyat Cezası	14
2.1.1.4.2. Usulsüzlük Cezaları	17
2.1.1.4.2.1. Genel Usulsüzlük Cezaları	19
2.1.1.4.2.2. Özel Usulsüzlük Cezaları	24
2.1.1.5. Diğer Mali Yükümlülükler	29
2.1.2. Ek Mali Yükümlülükler.....	31
2.1.2.1. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamındaki Ek Mali Yükümlülükler.....	32
2.1.2.1.1. Gecikme Zammı.....	32

2.1.2.1.2. Tecil Faizi	37
2.1.2.1.3. Diğer Ek Mali Yükümlülükler	43
2.1.2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Ek Mali Yükümlülükler	47
2.1.2.2.1. Gecikme Faizi	48
2.1.2.2.2. Pişmanlık Zammı	53
2.1.2.2.3. İzah Zammı	56
2.1.3. Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler	62
2.1.3.1. Genel İlkeler	62
2.1.3.1.1. Hukuk Devleti İlkesi	63
2.1.3.1.2. Sosyal Devlet İlkesi	65
2.1.3.1.3. Hukuki Güvenlik İlkesi	68
2.1.3.1.3.1. Verginin Belirliliği İlkesi	70
2.1.3.1.3.2. Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi.....	73
2.1.3.1.3.3. Kıyas Yasağı İlkesi.....	77
2.1.3.1.3.4. Ölçülülük İlkesi	78
2.1.3.2. Anayasanın 73. Maddesinden Kaynaklanan İlkeler	81
2.1.3.2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi	81
2.1.3.2.2. Vergi Adaleti İlkesi	84
2.1.3.2.3. Verginin Genelliği İlkesi.....	85
2.1.3.2.4. Verginin Eşitlik İlkesi	87
2.1.3.2.5. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	88
2.1.3.2.6. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi	90
2.1.3.2.7. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi.....	92
2.2. İlgili Araştırmalar	93
3. YÖNTEM.....	96
3.1. Araştırmanın Modeli	96
3.2. Evren ve Örneklem.....	96
3.3. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri	96
3.4. Verilerin Toplanma Süreci	97
3.5. Verilerin Analizi.....	97
4. BULGULAR VE YORUMLAR	98

4.1. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamındaki Ek Mali Yükümlülüklerin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi.....	98
4.1.1. Gecikme Zammı Uygulaması.....	98
4.1.2. Tecil Faizi Uygulaması.....	104
4.1.3. Diğer Ek Mali Yükümlülükler Uygulaması	111
4.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Ek Mali Yükümlülüklerin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi.....	114
4.2.1. Gecikme Faizi Uygulaması	115
4.2.2. Pişmanlık Zammı Uygulaması	119
4.2.3. İzah Zammı Uygulaması	123
5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	128
5.1. Sonuçlar.....	128
5.2. Öneriler.....	137
KAYNAKÇA	142

TABLÖLÄR LİSTESİ

Sayfa

<u>Tablo 1.</u> Vergi Usul Kanunu 352. Madde Birinci Derece Usulsüzlüklerin Ceza Tutarları.....	21
<u>Tablo 2.</u> Vergi Usul Kanunu 352. Madde İkinci Derece Usulsüzlüklerin Ceza Tutarları	22
<u>Tablo 3.</u> Yıllar İtibarıyla Gecikme Zammı Oranları	36
<u>Tablo 4.</u> Yıllar İtibarıyla Tecil Faizi Oranları	40

KISALTMALAR LİSTESİ

T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri

1. GİRİŞ

Modern toplum yapılarında yürütülen kamu hizmetleri, devletler tarafından yerine getirilmektedir. Sosyal refah devleti anlayışı sebebiyle devletlerin üstlendiği görev ve sorumluluklar giderek arttığından, arzı gerçekleşen kamusal hizmet seviyesi de yükselmiştir. Devlet söz konusu kamusal hizmetlerin finansmanını çoğunlukla vergiler olmak üzere resim, harç, vergi cezaları ve diğer mali yükümlülüklerden karşılamaktadır. Devletin kamu hizmetlerini karşılaması ve vatandaşlarına hızlı bir şekilde hizmet sunabilmesi için kamu alacaklarını belirlenen en kısa sürede tahsil etmesi hizmet sürekliliği açısından önemlidir.

Devlet, mükelleften kaynaklanan bazı sebeplerle kamu alacaklarını zamanında tahsil edemeyebilir. Bu yüzden kamu alacaklarının tahsilini sağlamak ve meydana gelebilecek kayıpları önleyebilmek amacıyla bir takım kanuni düzenlemeler getirilmiştir. Kamu alacaklarının süresi içerisinde tahsil edilememesine bağlı olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda (AATUHK) "*Gecikme zammı*", "*Tecil faizi*" ve "*Diğer ek mali yükümlülükler*", 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) ise "*Gecikme faizi*", "*Pişmanlık zammı*" ve "*İzah zammı*" uygulaması yürürlüğe konulmuştur. Devlet, bu ek mali yükümlülükler ile kamu alacaklarının değerini korumayı ve zamanında tahsil edememesi sebebiyle uğramış olduğu mali kaybı telafi etmeyi amaçlamıştır.

Hukuk devletinin en önemli özelliklerinden biri devlet yetkilerinin Anayasaya uygun olarak kullanılmasıdır. Devletin kullanmış olduğu yetkilerden olan vergilendirme yetkisine bir takım sınırlamalar getirilmiştir. Vergilendirmede kanunilik ilkesinin bir sonucu olan vergi kanunların oluşturulması ve uygulanması aşamasında dikkate alınması gereken anayasal ilkeler de bu sınırlamalara tabi olmaktadır. Vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeler "*Genel ilkeler*" ve "*Anayasanın 73. maddesinden kaynaklanan ilkeler*" olarak ikiye ayrılabilir. Genel ilkeleri içerik açısından "*Hukuk devleti ilkesi*", "*Sosyal devlet ilkesi*" ve "*Hukuki güvenlik ilkesi*"

olarak, Anayasanın 73. maddesinden kaynaklanan ilkeleri ise “*Verginin Kanuniliği ilkesi*”, “*Vergi adaleti ilkesi*”, “*Verginin genelliği ilkesi*”, “*Verginin eşitlik ilkesi*”, “*Mali güce göre vergilendirme ilkesi*”, “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi*” ve “*Verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesi*” olarak sıralamak mümkündür.

Devlet, asli kamu alacaklarında anayasal vergilendirme ilkelerine uyması gerektiği gibi ek mali yükümlülüklerde de anayasal vergilendirme ilkelerine uygun hareket etmek zorundadır. Bu tez çalışmasında, devletin kamu alacaklarından olan ek mali yükümlülükler ile devletin kamu alacaklarında uyması gereken hususlardan olan anayasal vergilendirme ilkeleri ele alınacak olup bu iki ana konunun anlamı ve kapsamı açıklanacaktır. Ayrıca ek mali yükümlülüklerin uygulanması anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında incelenecek ve değerlendirilecektir. Ek mali yükümlülükleri içeren 6183 sayılı AATUHK ve 213 sayılı VUK'ta anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı olan ve ilkeleri zedeleyen hususlar belirtilecek, anayasal vergilendirme ilkelerine göre olması gereken düzenlemeler için önerilerde bulunulacaktır.

1.1. Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu, 6183 sayılı AATUHK ve 213 sayılı VUK içeriğinde bulunan ek mali yükümlülüklerin anayasal vergilendirme ilkeleri açısından uygunluğunun incelenmesidir. Tez bu aşamada üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, devletin kamusal hizmetleri sağlayabilmesi için ihtiyaç duyduğu asli ve tali kamu alacakları hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümün ilk kısmında vergi kanunlarının tabi olduğu temel ilkelere, ikinci kısmında ise Anayasanın 73. maddesinden kaynaklanan anayasal vergilendirme ilkelerine yer verilmiştir. Son bölümde ise çalışmanın ana konusu olan ek mali yükümlülüklerin anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında değerlendirilmesi ele alınmıştır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu içeriğinde bulunan ek mali yükümlülüklerin, vergi kanunlarının tabi olduğu temel ilkeler ile Anayasanın 73. maddesinden

kaynaklanan ilkelere uyumlu olup olmadığının incelenmesi, uyumlu olmayanlar hakkında gerekli çözüm önerilerinin sunulmasıdır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Devlet, kamu giderlerini karşılayabilmek için vatandaşlarından vergi, harç, resim vb. mali yükümlülükler adı altında gelir talep etmektedir. Ancak, kamu hizmetlerini sunabilmek için istediği bu gelirlerin tahsili aşamasında sorun yaşayabilmektedir. Bu durumda, devlet ile vatandaşlar karşı karşıya gelmekte kural koyma, uygulama ve yaptırım uygulama gücünün devletin elinde olması sebebiyle vatandaşlar üzerinde baskı oluşabilecektir. Bu sebeple devlet, vergi kanunlarını uygularken anayasal vergilendirme ilkesine uygun hareket etmek zorundadır. Zira Devlet ile mükellefler arasında verilemeye ilişkin uyum ve anlayışın gelişmesi, bu ilişkinin sürekliliği açısından önem arz etmektedir. Bu araştırma ile devletin vatandaşlarına uyguladığı ek mali yükümlülükler incelenmiş ve anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluğu araştırılmıştır. Vergi kanunlarına istinaden uygulanan ek mali yükümlülüklerin anayasal vergilendirme ilkelerine uymayan ve mükellefleri zor durumda bırakan alanları belirtilmiş, düzenlenmesi gereken kısımlar için öneriler sunulmuş, Türk vergi sistemini daha iyi hale getirmek isteyen politikacılara ve akademisyenlere referans olması amaçlanmıştır.

1.4. Araştırmanın Varsayımları

Araştırma sırasında incelenen ve alıntı yapılan bütün kaynakların yeterli düzeyde bilgi verdiği, güvenilir ve geçerli olduğu varsayılmaktadır. Ayrıca vergi hukukundan doğan ek mali yükümlülüklerin, anayasal vergilendirme ilkeleriyle çelişmediği varsayımı kabul edilmiştir.

1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma, literatürde yer alan tez, makale, kitap, Anayasa maddeleri, kanun, genel tebliğ, Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay kararları, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) verileri ve internet veri tabanı içerisinde kullanıma açılmış verilerle sınırlıdır.

1.6. Tanımlar

Asli Mali Yükümlülükler: Devlet tarafından mükelleflerden alınan, kamu alacaklarının temelini oluşturan asıl alacaklardır.

Ek Mali Yükümlülükler: Asli kamu alacaklarına bağlı olan ve bunların vadesinde ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan alacaklardır.

Anayasal Vergilendirme İlkeleri: Anayasanın vergi ödevine ilişkin düzenlemesinde yer alan ilkelerdir. Genel ilkeler ve Anayasanın 73. maddesinden kaynaklanan ilkeler olmak üzere ikiye ayrılır.

Vergi Hukuku: Kamu hukuku içerisinde yer alan, devletin mali faaliyetlerinin hukuki yönünü inceleyen mali hukukun bir alt dalıdır. Temel fonksiyonu devletin gelirini artırmak, kamu hizmetlerine finans sağlamak amacıyla vergi kanunlarını oluşturmak ve uygulamaktır.

Vergi Ziyayı: Vergi mükellefinin vergilendirme ile ilgili ödevlerini süresi içerisinde yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir.

Gecikme Zammı: Süresi içerisinde tahakkuk etmiş ancak ödeme süresi içerisinde ödenmeyen vergilerin vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre için hesaplanan ek bir mali yükümlülüktür.

Tecil Faizi: Vergi mükellefinin devlete olan borcunu vadesinde ödemesi borçluyu çok zor duruma düşürecekse, borcun ertelenmesi üzerine hesaplanan ek bir mali yükümlülüktür.

Diğer Ek Mali Yükümlülükler: Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden farklı olarak sadece ihracat, ithalat ve dış ticaret işlemleri üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülüktür.

Gecikme Faizi: Süresi içerisinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler için sonradan yapılan ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyatlarda, verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanan ek bir mali yükümlülüktür.

Pişmanlık Zammı: Mükellefin vergi ziyasına sebebiyet vermesi ve kendi isteğiyle idareye durumu bildirmesi sonucunda vergi borcu üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülüktür.

İzah zammı: Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyana uğradığına delalet eden emareler bulunduğunda mükellefler izaha davet edilebilir. İzaha davet edilen mükellefin izahı kabul edilmemesi durumunda vergi borcu üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülüktür.

2. İLGİLİ ALANYAZIN

Bu kısımda araştırılan konu ile alakalı kuramsal çerçeve ve daha önce yapılan çalışmalar ele alınmıştır.

2.1. Kuramsal Çerçeve

Bu bölümde üç ana başlık altında asli mali yükümlülükler, ek mali yükümlülükler ve vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeler ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

2.1.1. Asli Mali Yükümlülükler

Devletler, üzerindeki görev ve sorumlulukları yerine getirebilmek için finansman sağlayan kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. İhtiyaç duyulan kaynaklara devletin kurum ve kuruluşları vasıtasıyla ve farklı kaynaklar aracılığıyla erişilebilir. Devletin işlevsel olabilmesi, mali, ekonomik veya sosyal nitelikteki fonksiyonlarını etkin biçimde yerine getirebilmesi ile bağlantılıdır. Devletlerin sorumlu oldukları fonksiyonları uygulamak ve kamu hizmetlerini yerine getirebilmek maksadıyla anayasal çerçeve içerisinde farklı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne kamu gelirleri denilmektedir (Çobanoğlu, 2017).

Devletin tüm ihtiyaçlarını tek vergi veya tek kaynak ile karşılamasının imkânı yoktur. Ayrıca toplumu meydana getiren kişilerin ödeme güçleri çeşitli gelir unsurlarına dayanabilmektedir. Toplumdaki kişiler arasında toplumsal mali yükümlülük dağılımı sahip oldukları gelir unsurlarına göre dağıtıldığından çok farklı kamu gelirleri ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple kamu gelirleri tek bir kaynaktan değil çeşitli kaynaklardan sağlanmaktadır. Başlıca kamu gelirlerine; vergiler, harçlar, resimler, vergi cezaları, şerefiyeler, parafiskal gelirler, para cezaları, mülk ve teşebbüs

gelirleri, kamu borçlanmaları, bağışlar ve yardımlar örnek olarak gösterilebilir (Aksoy, 2011).

2.1.1.1. Vergiler

Çağdaş devlet anlayışlarında, devletlerin toplumsal ihtiyaçları karşılayabilme sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için mal ve hizmet üretmeleri/sunabilmeleri gerekmektedir. Devletlerin bu sorumlulukları üstlenmeleri sonucunda devletler kamu harcamaları yapmakta ve bu harcamaların finansmanı için ise mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Devletler tarafından yapılan kamu harcamalarının finansmanı çoğunluk olarak vergilerden karşılanmakta, diğer kamu gelirlerinin payı ise vergilere göre düşük kalmaktadır. Zaman içerisinde devletlerin toplumsal ihtiyaçları karşılaması amacıyla toplanan vergiler, devletlerin ana gelir kaynağını oluşturarak, çeşitli gelişim ve değişimlere maruz kalmıştır (Kapucu, 2023).

Vergiler devletler açısından zaman içerisinde önemli bir gelir kaynağı olarak görülmüş, devletlerin ortaya çıktığı ilk çağlardan itibaren önemi, varlığı artarak devam etmiş ve devletlerin egemenlik güçlerine dayanarak yönettikleri halklardan toplanılan bir çeşit zorunlu gelir kaynağı halini almıştır. Vergiler toplanması en kolay gelirlerden olduğundan devletler tarafından gelir elde etme yöntemi olarak en sık başvurulan yöntem olmuş ve zaman içerisinde devletlerin ana gelir kaynağı haline gelmiştir. Vergi gelirleri teorik açıdan karşılıksız olarak toplanmaktadır ancak kamu hizmetlerinin finansmanında kullanıldığından bu yolla toplanan vergi gelirleri kamusal hizmet olarak halka dönmektedir (Yolal, 2017). Vergi ödeyen halk, verdikleri bu vergilerin etkili ve faydalı olarak kullanılmasını ister. Özellikle demokrasinin yüksek olduğu ülkelerde yapılan harcamalar ve toplanan vergiler siyasilerin iktidarda kalma sürelerini doğrudan etkiler. Devletler gelirlere ne kadar çok ihtiyaç duysalar da sosyal ve hukuk devleti olma istemiyle ve müdahaleci devlet anlayışı çerçevesinde bu alacaklarından vazgeçebilirler. Vergiler ilk olarak sadece mali amaçlarla toplanırken devletlerin faaliyet alanlarının artmasıyla zaman içerisinde mali olmayan amaçlarla da toplanmaya başlanmıştır. Bu sebeple devletlerin faaliyet alanlarının genişlemesiyle yeni kaynak ihtiyaçları ortaya çıkmıştır (Durmaz, 2023).

Türk Dil Kurumu sözlüğünde verginin kelime anlamı “kamu hizmetlerine harcanmak üzere hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı madde fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para” (TDK, 2022). olarak tanımlanmaktadır. Orta

çağ batı toplumunda vergi kavramı “*gift don*”, “*donation*”, “*present*” gibi hediye etme ve bağış yapma anlamlarında kullanılırken Osmanlı Devleti’nde “*atıyye*”, “*hediye*” gibi kavramlarla ifade edilmiştir. Bu kavramlara bakıldığında geçmişteki toplumlarda vergiler devletlerin egemenlik gücünü kullanarak ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerden ziyade herhangi bir kural ya da kanun olmaksızın kişilerin kendi elde ettikleri gelirlerden ve sahip olduğu servetlerden gönüllü olarak hediye ve bağış verdikleri aynı ve nakdi değerler olduğu anlaşılmaktadır. Vergiler başlangıçta para ile ödemenin yanı sıra kamu hizmetlerinde bedenen çalışmayla (emek gücü) ve aynı vergilerle (aşar vergisi vb.) ödenmekteydi. Parasal ekonominin etkin olmasıyla birlikte ödeme yöntemi olarak para ile ödeme öne çıkmıştır (Kapucu, 2023).

Vergilendirme yetkisi; devletin tekelinde değildir. Devlet tabiri çok geniş bir aygıtı tanımlar. Vergilendirme yetkisi Magna Carta’dan itibaren halk temsilcilerinden oluşan topluluklara bırakılmıştır. Bu yetki demokratik devlet yapılarında meclislere aittir. Tarihsel süreçte halkı vergilendirmenin kaynağı, dayanağı ve meşruiyeti hakkında birçok tartışmalar meydana gelmiş ve özellikle 1215 Magna Carta Libertatum ile vergilemenin dayanağının anayasalar olması, iktidarda olanların keyfi olarak vergiler koyamaması ve bu vergilendirme yetkisinin yürütme organından alınarak yasama organına verilmesi yönünde çok fazla çalışma yapılmış ve mücadeleler ortaya konmuştur (Öztürk, 2014).

Vergi sistemlerinin temel dayanağı anayasadır. Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası 73. maddesinin vergi ödevi başlıklı kısmına bakıldığında; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, madde 73) ifadeleri ile vergi tanımlanmıştır. 1982 Anayasasındaki bu maddeye göre verginin yalnızca kanun ile alınabileceği, temel amacının kamu giderlerini karşılamak olduğu ve vergiyi ödeyenlerin mali gücüne orantılı olarak belirleneceği anlaşılmaktadır. Geçmiş zamanlarda karmaşık olan vergi yapısının yenilenmesi sonucunda yeni vergiler ortaya çıkmış ve alınan vergilerin nitelikleri de değişime uğramıştır. Gelirler üzerinden; gelir vergisi ve kurumlar vergisi, servet üzerinden; motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisi, harcamalar üzerinden; katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergiler alınmakta olup

genel olarak bakıldığında vergiler; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan maddi değerler olarak nitelendirilmektedir.

Bir verginin ortaya çıkması ve devletler tarafından gelir olarak alınabilmesi için o verginin ilk olarak kanunda belirtilmiş olması ve sonrasında da vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile birlikte vergi mükellefi idareye karşı borçlu hale gelmektedir. Zira her vergi için ayrı kanun bulunmasından dolayı vergiyi doğuran olaylar kanunlarda açık bir şekilde ele alınmıştır. Vergiyi doğuran olay gelir vergisi kanunu açısından kanunda belirtilmiş ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı vb. kazançların elde edilmesi şeklindeyken katma değer vergisi kanunu açısından malın teslimi veya hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte idare tarafından tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri gerçekleştirilmektedir. Vergilendirme sürecinin tamamlanması neticesinde tahsil edilen vergi devlet hazinesine intikal ettirilerek bütün süreç sonuçlanmış olur (Sezgi, 2023).

2.1.1.2. Harçlar

Harçlar, devletin bazı kamu kuruluşları aracılığıyla sundukları kamusal hizmetlerin karşılığında vatandaşlarından almış olduğu iktisadi değerlerdir. Kamusal nitelikteki hizmetlerden bazı bireylerin özel fayda sağlamaları mümkündür. Devletin kamu yararına sunduğu hizmetlerden elde edilen özel fayda dolayısıyla tahsil edilen harçlar şu niteliklere sahiptir (Türkoğlu, 2000).

- Devletin yerine getirdiği hizmet, kişiye sağladığı özel bir yarar sebebiyle alınır.
- Vergi gibi cebridir.
- Yerine getirilen hizmet ticari ve sınai nitelikte değildir.

Cebri bir niteliğe sahip olan harçlar, vergilerde olduğu gibi kanuna veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak uygulanır. Topluma sunulan hizmetlerden bireysel yarar sağlayanlardan harç alınıp alınmayacağı ve alınacak harç miktarı yasama organının yetkisindedir. Ayrıca, harçların belirlenmesi konusunda idareye belirli sınırlar içinde kalmak kaydıyla yetki verilebilir (Pelin, 1945'ten aktaran Türkoğlu, 2000). Bunun yanın sıra harçları vergiden ayıran bazı özellikler mevcuttur. Bunlar;

- Vergiye hukuki açıdan bakıldığında bir neden bulunmazken harçta bir hizmetin varlığı neden olarak görülebilir. Bu sebeple harçlarda mükellefler devlete belirli bir hizmet, yarar veya ayrıcalık için ödeme yaparlar.
- Harçta vergiden farklı olarak bir karşılık söz konusudur. Vergide olduğunun aksine kişilerin mali gücüne göre değil sağladığı hizmetle ilgili bir ödeme yapmaları istenmektedir.
- Harçlar genellikle yükümlünün faydalandığı hizmetin tamamını veya bir kısmını ödemesiyle gerçekleşir. Ancak teoride ve pratikte harçlar giderek vergi şeklini almakta ve önemini kaybetmedir (Edizdoğan, 1991).

Harç ödemeye tabi olan kamusal mal ve hizmetlerde kısmen de olsa mahrum bırakma ilkesi uygulanabilir. Bu mal ve hizmetlerden yararlanmak isteyenler, harç ödemezlerse bu mal ve hizmetleri alamazlar (Türkoğlu, 2000). Kamu kuruluşları aracılığıyla alınan harçların sunulan hizmetle orantılı olması beklenir. Aksi halde yapılan ödeme vergiye benzemeye başlar ve vergi niteliği kazanır. Vergilerin belirli bir karşılığı yokken harçların özel bir karşılığı vardır. Harçlar belirli bir hizmetin bedeli olarak alınmakta ve verilen hizmet ile alınan para arasında az çok bir uygunluk bulunmaktadır. Harç uygulamasında oran veya miktarın belirli yasal dayanaklarının olması esastır (Aydın, 2006). Harçlar, idare açısından; karmaşık bir uygulamaya gerek kalmadan, ödenmesi ve yönetilmesi kolay olması yönüyle, bireyler açısından; daha az formalite ve kısa süreli işlemler olması yönüyle harçların avantajlı olması beklenir (Çobanoğlu, 2017).

Vergi yükümlüleri herhangi bir şart ortaya koymadan vergi ödemek zorundayken harç ödemek istemeyen kişiler hizmetten yararlanma arzusundan vazgeçerek harcı ödemeyebilirler. Kamu kuruluşları hiçbir vatandaşı bir hizmetten faydalanmaya ve sonrasında harç ödemeye zorlayamaz (Kayalı, 2017). Kamu hizmetleri karşılığında alınan harçlar ile karşılığında harç alınan kamu hizmetlerinin maliyeti arasında doğrudan bir bağlantı kurmak her zaman mümkün değildir. Harç olarak alınan bedeller verilen kamu hizmetlerinin maliyetinin çok altında yer almaktadır. Örneğin; Yükseköğretim Kurumlarında eğitim gören öğrencilerin ödemiş oldukları harçlarla kendilerine verilen eğitim hizmetlerinin maliyeti arasında büyük bir fark vardır (Pehlivan, 2013).

Harçların cebri olmaları, yasal olmaları, nihai olmaları, parasal yükümlülük içermeleri ve Merkezi Yönetim Bütçesine ekli Gelir Cetveli olan B cetvelinde yer

almaları öne çıkan özelliklerindedir. Bu özellikler açısından vergiler ile benzerlik gösterir ancak harçların en önemli özelliği bir hizmetin karşılığının olmasıdır (Saygı Beyazıt, 2023). Harçlar; makbuz, pul yapıştırma veya damga vurulması yöntemiyle tahsil edilebilmektedir. Üniversite harçları, mahkeme harçları, pasaport harçları, gemi ve liman harçları, konsolosluk harçları, tapu harçları önemli harç türlerinden bazılarıdır. Seyahat, adalet, alım-satım, diplomasi gibi hizmetlerin karşılığında da harç ödemeleri gerçekleştirilmektedir.

2.1.1.3. Resimler

Resim kelimesi Arapça “*rasm*” kökünden olup “*iz, işaret, simge, damga, harç, damga vergisi*” manalarına gelmektedir. Arapça rusüm “*harçlar, damga vergileri*” sözcüğünden alıntıdır (http-1).

Resimler bazen vergiye bazen de harca benzeyen bir kamu geliri türüdür. Harçta bir hizmetin karşılığı söz konusu iken resim tamamen karşılıksız olarak ya da bir hizmetten faydalanmanın karşılığında alınmaktadır. Örnek olarak sinema ve tiyatro bilet ücretleri içinde tahsil edilen eğlence resmi ile reklam ve ilanlardan alınan resimler verilebilir. Resimleri vergilerden ve harçlardan ayırmak kesin olarak mümkün olmamaktadır. Resim olarak isimlendirilen bazı yükümlülükler, süreç içerisinde vergi veya harç adını almıştır. Örneğin damga, gümrük ve trafik resimleri olan yükümlülükler zamanla damga vergisi, gümrük vergisi ve trafik harcına, belediyeler tarafından alınan eğlence resmi eğlence vergisine, ilan ve reklamlardan alınan resim ise ilan ve reklam vergisine dönüşmüştür. Bütçe gelirleri içerisinde resimlerden sağlanan gelirlerin payı oldukça düşük olması sebebiyle kamu gelirleri arasında resim önemini kaybetmiştir (Aksoy, 2011).

2.1.1.4. Vergi Cezaları

Vergi ilişkisi, vergi hukukunun konusu bakımından birçok şekli ve maddi ödevleri içerisinde barındırmaktadır. Bu şekli ve maddi ödevler mükelleflerin kendi iradelerinden bağımsız olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple bu ödevlerin olması gerektiği gibi yapılması, yerine getirilmesi ve vergi ilişkisinin sağlıklı olarak yürütülebilmesi için ödevlerin ihlal edilmesi veya yerine getirilmemesi durumunda yaptırım seçeneğinin ortaya çıkması gereklidir. Bu kapsamda vergi ilişkilerinde

meydana gelen ödevlerin ihlali veya yerine getirilmemesi kabahat olarak nitelendirilmiş ve vergi cezaları öngörülmüştür. Vergi kurallarının ihlalini hukuka aykırılık olarak nitelendirip sonucunda idari yaptırım uygulayan bir kuralın vergisel kabahat adıyla ifade edilmesi doğru olacaktır. Vergi ceza sisteminde vergi ziyayı ve usulsüzlük olarak iki tür vergisel kabahat bulunmaktadır (Erdem, 2009).

Türkiye’de vergi kabahat, suç ve cezaları kanunlara aykırı eylemler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu cezalar mükelleflerin yaptığı fiiller sebebiyle ortaya çıkabildiği gibi vergi kanunlarında öngörülen hükümlere biçimsel olarak uymamaktan da kaynaklanabilmektedir. Vergi kanunlarında öngörülen hükümlere biçimsel olarak uymamak vergi kaybına sebebiyet vermezken mükellefin yaptığı fiiller sonucunda vergi kaybı meydana gelebilmekte ve bu durum kamu düzeninin bozulmasına neden olmaktadır (Herek, 2011).

İdari nitelikteki suçlar vergi kanunlarına aykırı fiiller olması sebebiyle vergi kabahatini ortaya çıkarmaktadır. Kabahatin gerçekleşmesi için olayın meydana gelmesi yeterli değildir. Ayrıca aykırı eylemin kanunda düzenlenmiş olması ve kabahat tanımına uygunluğunun bulunması gerekmektedir. Bu duruma kanunilik ilkesi denilmektedir. Kabahatler açısından bu ilke, kabahat olarak nitelendirilen eylemlerin kanunla düzenleneceğini, konulacağını ve kaldırılacağını ayrıca idari düzenlemelerle vergi kabahatleri oluşturulamayacağını güvence altına almaktadır (Tezcan, 2011). Türk Ceza Kanunu 2. maddesine göre “*Suçta ve Cezada Kanunilik*” ilkesi gereğince kişi hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınabilmesi amacıyla hangi eylemlerin kabahat oluşturduğunun kanunda ifade edilmesi, verilecek olan ceza miktarları ve tedbirlerin uygulanması, cezanın hukuki sonuçları, yaptırımların süreleri vb. durumlarında kanunda düzenlenmesi zorunludur. Vergi cezaları bu açıdan mali bir yükümlülük değil bir ceza olarak görülmektedir. Bu nedenle devlet idarelerinin vergi cezalarında düzenleme yapmasına verginin kanuniliği ilkesi açısından izin verilmemektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında yer alan bir takım suçlar idari nitelikte yer almakta ve sadece vergi hukuku anlamında suç/kabahat olduğundan bunların cezaları parasal nitelikte (iş yeri kapatma/para cezası) olmaktadır. Bu suçlar hazine aleyhine işlenen suçlar olup karşılığında yargı kararına gerek olmaksızın vergi dairesi tarafından eylem ve yaptırımlar tespit edilir ve para cezaları uygulanır (Herek, 2011).

Ceza hukukunun genel ilkeleri vergi ceza hukukunda da aynen geçerli olmak zorundadır. Bu ilkelere kanunilik, kanunların geriye yürümemesi, lehe olan kanunun uygulamaya konulması, cezaların şahsiliği vb. örnek verilebilir. Adil bir vergi ceza sisteminde, cezalar sadece cezalandırılacak kişinin kusurlu olduğu net olduktan sonra uygulanmalı, oransız ve gereğinden ağır olamamalı, suç ile ceza arasında orantılılık olmasına dikkat edilmeli aynı zamanda adil yargılama ilkelerine uygun şekilde vergi cezaları uygulanmalıdır (Aydın, 2008).

Vergi kanunlarındaki hükümlere aykırı hareket eden tüm mükellefler aykırı hareket ettikleri hükümlerin nev'ine göre vergi kabahati veya vergi suçu işlemiş olmaktadır. Mükellefler vergi kabahati işlemleri durumunda para cezalarına (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) çarptırılmakta, vergi suçlarını işlemeleri durumunda ise hürriyeti bağlayıcı cezalara ek olarak para cezalarına çarptırılmaktadır. Vergi suç ve cezalarını belirleyen temel kanun 213 sayılı Vergi Usul Kanunudur. İdari nitelikli olarak belirtilen vergi kabahat ve cezaları VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmının bir ve ikinci bölümünde yer almaktadır. Birinci bölümde vergilendirme ile alakalı ödevlerin zamanında yapılmaması veya eksik yapılması sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi sonucunda meydana gelen vergi ziyai bulunmaktadır. İkinci bölümde ise vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine uyulmaması neticesinde karşılığında yerine getirilecek olan usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir (Korkmaz, 2014).

VUK 331. maddesine göre Vergi cezaları; *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar”* şeklinde tanımlanmıştır. Vergi cezalarının uygulanmasının asıl amacı, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmelerini sağlayarak devletin vergi alacağına güvence altına alınmasıdır. Ayrıca vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimi olan mükelleflere caydırıcı etki yapması, vergi alacağına zamanında ve en az kayıpla tahsilinin yapılması, hazine yararının ve kamu düzeninin sağlanması vergi cezalarının amaçları olarak belirtilebilir (Yaşar Turan, 2017).

Vergi kabahatleri vergisel düzene yönelik ihlalleri içermekte ve VUK'ta vergi ziyai kabahati, genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati olarak üç farklı başlık olarak yer almaktadır. Genel usulsüzlük kabahatleri de içerisinde birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olarak ikili derecelendirilmeye tabi

tutulmuştur. Bu bölümde VUK'ta belirtilen kabahatler açıklanacak ve bu kabahatlere öngörülen cezalara yer verilecektir.

2.1.1.4.1. Vergi Ziyayı Cezası

VUK 341. maddesine göre vergi ziyayı; *“mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder”* şeklinde açıklanmıştır. VUK 344. maddede ise vergi ziyayı kabahatinin mükellef veya sorumlular tarafından 341. maddede yer alan durumların ortaya çıkmasıyla vergi ziyasına sebebiyet verildiği belirtilmektedir. Bu durumda vergi ziyasının oluşmasının üç farklı durumda gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Vergi ziyayı, vergi yükümlüsü veya sorumlusunun vergilendirme ile alakalı ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sonucunda, verginin geç tahakkuk etmesi, eksik tahakkuk etmesi veya haksız yere vergi iadesinden faydalanılmasıdır (İlhan, 2015).

Vergi ziyasına sebep olan kabahatlerde, kabahatin ana unsurunu vergi kaybı oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi ziyasına sebep olan faaliyet, vergi ziyayı kabahatinin maddi unsurunu öne çıkarmıştır. Ancak bu vergi ziyasına sebep olan faaliyetteki uygulanacak cezanın miktarı manevi unsurun durumuna istinaden belirlenir. Bu sebeple vergi ziyasına neden olan eylemin kasti ya da ihmal olmasına göre cezanın hesaplanma biçimi ve tutarı farklılaştırılır. Vergi ziyayı kabahatinin yasal düzenleme biçimleri dikkate alındığında VUK'un 344. maddesinde vergi ziyayı kabahati açıkça belirtilmemiştir. Ayrıca VUK'un 359. maddesinde yer alan fiiller sonucunda ortaya çıkan vergi ziyayı kabahatlerinde mükellefin kasıt unsuru taşıdığı yönünde bir ön kabul bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu kasıt unsuru sebebiyle VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerin işlenmesi vergi ziyayı kabahatleri açısından daha ağır bir cezayı öngörmüştür. Ayrıca bu olay yalnızca cezalandırma olarak bırakılmamış ve mükellefe önemli bir hak ve yarar sağlayan uzlaşma mekanizmasına etki etmiştir. Bu sebeple üç kat vergi ziyayı cezası kesilen vergi ve ceza tutarları uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Vergi ziyayı kabahatini ve kesilecek cezayı belirten VUK'un 344. maddesinde parasal nitelikli ve nispi oranlı tek tip yaptırım öngörülmüştür. Bu yaptırımın hesaplanması ve uygulanmasında kullanılacak oranın mükellefin eylemine ve kabahatin tespit yöntemine bağlı olarak birden fazla ceza belirlenmiştir. Cezanın

hesaplanmasında eylemin türüne ve tespit edilme şekline göre kayba uğratılmış olan verginin bir katı, üç katı ya da yarısı esas alınacaktır (Erdem, 2009).

Vergi ziyayı suçu bir netice suçu olarak değerlendirilmektedir. Netice suçunun ortaya çıkması için hareketten başka sonucun da gerçekleşmesi gerekir. Yani vergi ziyayı suçunun ortaya çıkabilmesi için vergi mükellefi veya sorumlusunun vergi ziyayına sebebiyet vermesi gerekmektedir. VUK 344. maddesinde “*Vergi ziyayına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi...*” ibaresinin vurgulanmasının sebebi, bu eylemlerin ekonomik özellikleri yanında topluma karşı işlenmiş suç olmaları ve eylemlerin sonucu açısından vergi sistemini çökertici etkisinin bulunmasıdır. Vergi ziyayına sebep olan eylemler vergi ziyayı cezayı artırıcı unsur olarak kabul edilmiştir (Yaşar Turan, 2017).

Vergi ziyayına sebebiyet veren eylemlere, mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı gereken vergiyi beyan etmemesi, ödenecek vergiyi azaltmak için sahte belge kullanması örnek olarak verilebilir. VUK 341. maddesinin ikinci fıkrasında “*Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir*” şeklinde belirtilmiştir. Örnek olarak; sağlık raporu sahte olan bir kişinin sakatlık indiriminden yararlanması ve bir aracı satın alırken ÖTV’yi eksik tahakkuk ettirmesi veya ihracat istisnası kapsamında KDV iadesi alan bir mükellefin KDV listesinde sahte faturalara yer vermesi neticesinde haksız yere iade alması durumunda vergi ziyayı ortaya çıkacaktır. Vergi ziyayı cezasında yapılan eylemlerin durumlarına göre ceza ağırlığı değişmektedir (Çelen, 2021).

VUK 341. maddesi çerçevesinde vergi ziyayının bazı temel unsurundan söz etmek mümkündür (Kafkas, 2022). Vergi ziyayı tahakkuk aşamasında meydana gelen ve tahakkuk aşamasını ilgilendiren bir kabahat türü olup (Biyar, 2018) vergilendirme konusundaki ödevlerin ve yükümlülüklerin zamanında yapılmaması veya eksik yapılmasından ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin mükellef ve sorumlulara yüklenen ödev ve sorumluluklar ve bunların hangi sürelerde yapılacağı VUK’ta açıkça belirtilmektedir. Bu sebeple ödevlerin kanunda belirtilen sürelerde yerine getirilmemesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi sebebiyle vergi ziyayı kabahati ortaya çıkmaktadır (Öner, 2020). Vergi ziyayı kabahatinin ortaya çıkması için devletin gerçek bir zararının bulunması şart değildir. Vergi tahakkukunun olması gereken zamanda yapılmaması, vergi ziyayı kabahatinin

ortaya çıkması için yeterli görülmektedir. Bu sebeple vergi sonradan tamamlansa ve tahakkuk ettirilse dahi vergi ziyayı ortadan kalkmamaktadır. Diğer yandan vergi iadesinin olması gerektiğinden fazla olmasına sebebiyet verilmesi halinde de vergi ziyayı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca haksız olarak verilmesine sebep olunan fazladan iadenin devlet tarafından geri alınması cezanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir (Biyani, 2018).

Vergi ziyayı kabahati literatürde hafif, orta ve ağır nitelikli fiiller olarak ele alınmaktadır. Bu ayrımların sebebi ise kabahatlerin karşılığında verilecek olan cezaların, eylemlerin ağırlığına göre arttırılmasından kaynaklanmaktadır. Bu durum VUK 344. Maddesinde;

“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır” şeklinde belirtilmiştir.

Vergi ziyayı kabahatlerini ayrı ayrı incelendiğinde hafif nitelikli fiil olarak sadece tek bir fiil belirlenmiştir. Bu fiil kanuni süresi geçen beyannamenin, idarenin vergi incelemesi ile tespit etmediği veya durumun takdir komisyonuna düşmeden mükellef tarafından kendiliğinden verilmesi durumudur. Vergi ziyayı kabahatlerinden ağır nitelikli fiil ise VUK 359. maddesinde bulunan ve ayrıca vergi suçlarından biri olan kaçakçılık suçu fiilleridir (Kafkas, 2022). Cezaların ağırlaştırılmasına neden olan ağır nitelikli fiiller;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan kişiler veya kayda konu olan işlemlerle alakalı ilgisi bulunmayanlar adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasını sebep olacak biçimde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak,

- Kanunlara göre tutulan ve ibraz edilmesi zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek,
- Belgelerin asıl veya suretleri kısmen veya tamamen sahte düzenlenen belgeyi kullanmak,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca belge basılması ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca basılan belgeleri bilerek kullanmaktır. (Vergi Usul Kanunu, madde 359).

VUK'ta hafif nitelikli fiiller ile ağır nitelikli fiillerin neler olduğu belirtilmiş ancak orta nitelikli fiillerin içeriğinin neler olduğu tek tek belirtilmemiştir. Orta nitelikli fiiller, hafif nitelikli fiiller ile ağır nitelikli fiillerin dışında kalan ve vergi ziyana sebep olan fiillerdir. Hafif ile ağır nitelikli fiiller dışında kalıp vergi ziyana sebebiyet veren durumlar; verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, eksik tahakkuk ettirilmesi ve haksız vergi iadesi alınmasıdır (Kafkas, 2022). VUK 341. maddede bu durum;

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

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

Yukarı ki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez” (Vergi Usul Kanunu, madde 341) şeklinde belirtilmiştir.

2.1.1.4.2. Usulsüzlük Cezaları

Usul kelime anlamıyla bir hedefe ulaşmak için takip edilen yol, yöntem ve tarz olarak ifade edilmektedir (TDK, 2022). Vergi hukukunda ise usul; verginin taraflarından olan vergi mükellefleri ile devletin, vergiyle alakalı kanunlarda yer alan görev ve sorumluluklarının düzenli bir şekilde yerine getirilebilmesi için mevcut olan kuralların tümü olarak ifade edilebilir. Usul kuralları sebebiyle vergi idaresi

mükellefler üzerindeki vergiyle alakalı yetkilerini korumaktayken mükellefler de vergi işlemlerinde kullandıkları belge ve defterleri düzenli olarak muhafaza etme imkânına sahip olmaktadır. Vergi kanunları usul hükümlerine aykırı hareket edenler, usulsüzlük kabahatine sebebiyet vermektedirler (Kundakçı, 2023).

Kelime anlamı olarak usulsüzlük ise usul kelimesinin tam zıt anlamında, hedef için gösterilen yöntemlere uymama konusudur. Bütün ülkelerin hukuk sistemlerinde kurallara ve usullere uyulmadığı durumlarda devlet tarafından bu kurallara uymayan kişi ve mükelleflere yaptırım uygulanmaktadır. Vergi alanlarında da aynı şekilde vergiyle alakalı kanunlar ile getirilmiş usul ve şekillere uyulmaması halinde usulsüzlük fiilleri meydana gelmektedir (Kaplan Dönmez, 2020). Zira usulsüzlük fiili, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Usulsüzlük cezaları ise bu fiiller karşılığında mükelleflere kanunda belirtilen miktarlardaki yaptırımlardır. Vergi kanunlarında şekle ve usule ilişkin hükümlere karşı kurala uymayanların cezalandırılma amacı vardır. Bu sebeple kabahatin meydana gelmesi için hareket unsurunun önemli bir yeri bulunmakta ve hareketin yapılması kabahatin meydana gelmesi açısından yeterli görülmektedir. Hareket kabahati, vergi kaybının ortaya çıkma tehlikesine sebep olmasından dolayı tehlike kabahati kategorisine girmektedir (Korkmaz, 2014).

Vergi kanunlarında vergi mükelleflerine yüklenen bazı ödevler söz konusudur. Bu ödevlerin içeriğinde maddi ve şekli görevler yer almaktadır. Maddi görevler vergi ziyayı belirtirken, şekli ödevler ise usulsüzlük konusunu ifade eder. Aynı zamanda VUK'ta usulsüzlüklerle alakalı meydana gelen vergi ziyasına karşı uygulanacak cezalar da belirtilmiştir (İlhan, 2015).

Usulsüzlük kabahatlerini vergi ziyayı kabahatinden ayıran önemli bir özellik bulunmaktadır. Vergi ziyayı kabahatinin meydana gelebilmesi için kabahate konu olan eylemlerin tarih döneminden sonra ortaya çıkarılması gerekmektedir. Usulsüzlük kabahatlerindeyse kabahate konu eylemlerin tarih döneminden önce veya sonra ortaya çıkarılmasının önemi yoktur. Bunun sebebi usulsüzlük kabahatlerinde tehlikenin ortaya çıkmasının yeterli görülmesi ve bu kabahatlerin sonucunda zarar aranmamasıdır. VUK usulsüzlük kabahatini eylemlerin ağırlığına göre iki farklı derece üstünden teker teker saymakta ve bu kabahatlere ilişkin cezaları belirtmektedir. Usulsüzlük kabahatleri genel ve özel olarak ikiye ayrılır. Genel usulsüzlük kabahatlerine onaylanması gerekli defterlerin geç onaylanması, işe başlamanın

zamanında bildirilmemesi, beyannamelerin zamanında verilmemesi gibi eylemler, özel usulsüzlük kabahatlerine ise ödeme kaydedici cihaz kullanmama, fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması eylemleri örnek olarak gösterilebilir (Korkmaz, 2014).

2.1.1.4.2.1. Genel Usulsüzlük Cezaları

VUK usulsüzlük başlıklı bölümünde “*genel*” ifadesi adı altında usulsüzlük türüne yer verilmemiş ancak bazı belirli fiillerin özel usulsüzlük altında belirtilmesinden dolayı uygulamada özel usulsüzlüğün yanında genel usulsüzlük varsayılmış ve bu şekilde usulsüzlük ayırımına gidilmiştir. VUK 352. maddesinde sayılan eylemler genel usulsüzlük olarak tanımlanmaktadır. Genel usulsüzlük dört grup olarak düzenlenmiş ancak sonraki süreçte sadeleştirme yapılarak iki gruba dönüştürülmüştür. VUK 352. maddesinde usulsüzlükler birinci ve ikinci derece olarak eylemlerin ağırlığına göre iki grupta düzenlenmiştir. Usulsüzlük eylemlerine verilecek cezalar VUK’a bağlı cetvele göre belirlenmektedir (Erdem, 2009). Bu cetvelde yer alan cezalar VUK mükerrer 414. maddesinde belirtilmiş, kanunda yer alan maktu oranlar ve ceza tutarları her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre artırılmaktadır. Cumhurbaşkanı, oranları ve miktarları azaltmaya, artırmaya veya tekrardan yasal düzeyine indirmeye yetkili kılınmıştır.

VUK’un 352. maddesinde genel usulsüzlükler işlenen eylemlerin niteliğine ve ağırlığına göre iki gruba ayrılmış, daha ağır cezayı gerektiren eylemler birinci derece, daha hafif cezayı gerektiren eylemler ise ikinci derece usulsüzlük olarak belirlenmiştir. Usulsüzlük fiili re’sen takdiri gerektirirse, bağlı 1 sayılı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir (Bilici, 2006).

“1. Derece Usulsüzlükler:

- *Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,*
- *Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,*
- *Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,*
- *Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,*

- *Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219 ile mükerrer madde 242) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),*
- *İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,*
- *Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.),*
- *Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,*
- *Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.” (Vergi Usul Kanunu, madde 352).*

“2. Derece Usulsüzlükler:

- *Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması,*
- *Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,*
- *Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç),*
- *Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,*
- *Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,*
- *Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,*
- *Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.” (Vergi Usul Kanunu, madde 352).*

VUK’un 352. maddesinde genel usulsüzlük kabahatinin kanuna bağlı cetvellere göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. VUK ekinde yer alan cetvelde, kabahatin birinci veya ikinci derecede olması ile usulsüzlüğü eyleme döken kişinin kimliği göz önünde tutulmuştur (Herek, 2011).

Tablo 1. Vergi Usul Kanunu 352. Madde Birinci Derece Usulsüzlüklerin Ceza Tutarları

<i>Usulsüzlük Dereceleri Ve Cezaları - Kanuna Bağlı Cetvel - VUK Madde 352</i>		
<i>Mükellef Grupları</i>	<i>2024 Yılında Uygulanan Tutar (TL)</i>	<i>2025 Yılında Uygulanan Tutar (TL)</i>
<i>Birinci Derece Usulsüzlükler</i>		
<i>1- Sermaye şirketleri</i>	<i>20.000</i>	<i>28.000</i>
<i>2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı</i>	<i>10.000</i>	<i>14.000</i>
<i>3- İkinci sınıf tüccarlar</i>	<i>5.000</i>	<i>7.000</i>
<i>4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar</i>	<i>3.500</i>	<i>5.000</i>
<i>5- Kazancı basit usulde tespit edilenler</i>	<i>2.250</i>	<i>3.200</i>
<i>6- Gelir vergisinden muaf esnaf</i>	<i>1.500</i>	<i>2.100</i>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 577).

Tablo 2. Vergi Usul Kanunu 352. Madde İkinci Derece Usulsüzlüklerin Ceza Tutarları

<i>Usulsüzlük Dereceleri Ve Cezaları - Kanuna Bağlı Cetvel - VUK Madde 352</i>		
<i>Mükellef Grupları</i>	<i>2024 Yılında Uygulanan Tutar (TL)</i>	<i>2025 Yılında Uygulanan Tutar (TL)</i>
<i>İkinci Derece Usulsüzlükler</i>		
<i>1- Sermaye şirketleri</i>	<i>10.000</i>	<i>14.000</i>
<i>2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı</i>	<i>5.000</i>	<i>7.000</i>
<i>3- İkinci sınıf tüccarlar</i>	<i>3.500</i>	<i>5.000</i>
<i>4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar</i>	<i>2.250</i>	<i>3.200</i>
<i>5- Kazancı basit usulde tespit edilenler</i>	<i>1.500</i>	<i>2.100</i>
<i>6- Gelir vergisinden muaf esnaf</i>	<i>1.000</i>	<i>1.400</i>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 577).

Genel usulsüzlük cezaları konusunda bazı özel durumlar mevcuttur. Bunlardan ilki usulsüzlük fiilinin başka bir vergi cezasını gerektirmesi durumudur. VUK 352. maddesinde belirtilen birinci ve ikinci derece usulsüzlüklerden birinin işlenmesi aynı zamanda vergi ziyayı kabahatini ortaya çıkarabilir. Tek bir eylem sonucunda hem usulsüzlük hem vergi ziyayı meydana gelirse bunlara ait olan cezalardan miktar olarak en ağırı hangisiyse o cezanın kesilmesi gerekmektedir. Bu durum VUK 336. maddesinde “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.” şeklinde belirtilmiştir. Kanunda yer alan her bir eylem ayrı usulsüzlük oluşmasına sebep olur ve bu usulsüzlüklerin her birine ayrı ayrı ceza kesilmesi gerekir. Ancak usulsüzlüklerden biri diğerinin zorunlu

ve doğal sonucuysa bu durumda usulsüzlük tek bir fiil sayılmaktadır. Özel durumların ikincisi ise bir takvim yılı içerisinde aynı türden birden çok usulsüzlük eylemi yapılması durumudur. Bu durum VUK 337. maddesinde “*Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.*” şeklinde belirtilmiştir. Bu maddede ayrı ayrı yapılan vergi ziyai veya usulsüzlüklerden ayrı ayrı cezaların kesileceği ve 352. Maddede yazılı usulsüzlüklerin aynı takvim yılında birden fazla kez yapılması durumunda birincisine ait cezanın dörtte birinin kesileceği belirtilmiştir. Ayrıca maddede belirtilen “aynı neviden” kelimesi, cezanın derece ve fıkralarının aynı olması durumudur. Özel durumların sonuncusu usulsüzlük eylemlerinin re’sen takdiri gerektiren durumlardır. Usulsüzlük eylemleri VUK 352. maddesinde “*Usulsüzlük fiili re’sen takdiri gerektirirse, bağlı 1 sayılı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.*” belirtildiği gibi re’sen takdire neden olursa cezanın iki kat olarak kesilmesi gerekmektedir (Yaşar Turan, 2017).

VUK 30. maddesine göre re’sen vergi;

“Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır”

şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddede ayrıca belirtilen re’sen vergi tarhları aşağıdaki gibidir.

- “*Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,*
- *Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,*
- *Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,*
- *Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,*
- *Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,*

- (Ek: 24/6/1994-4008/2 md.) Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse.”

Matrah takdiri incelemeye, belgelere ve araştırmalara dayandırılmalı, matrah takdirinde keyfi durumlara sebep olunmamalıdır (Çelen, 2021).

2.1.1.4.2.2. Özel Usulsüzlük Cezaları

Özel usulsüzlük kabahatleri, genel usulsüzlük kabahatlerine göre kamu düzenini daha fazla olumsuz etkileyen ve vergi ziyayı kabahatine daha yakın olan kabahatlerdir (Durnaoğlu, 2020). Özel usulsüzlük kabahatleri genel usulsüzlük kabahatlerinde olduğu gibi vergi kanunlarındaki şekle ve usule ilişkin hükümlerin yerine getirilmemesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Özel usulsüzlük kabahati genel usulsüzlük kabahatine göre vergisel açıdan çok daha ağır yükümlülüklerin yer aldığı hususların yerine getirilmemesidir. Bu sebeple özel usulsüzlük kabahati işlenmesi söz konusu olduğunda vergi kaybının ortaya çıkma ihtimali daha fazla olmaktadır. Genel usulsüzlük kabahatleri “*tehlike kabahati*”, özel usulsüzlük kabahatleri ise “*yakın tehlike kabahati*” olarak tanımlanmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatlerinin ceza tutarları genel usulsüzlük kabahatleri ceza tutarlarından yüksek belirlenmiştir (Korkmaz, 2014). Ayrıca genel usulsüzlükte ceza üst sınırı yokken özel usulsüzlükte ceza üst sınırı bulunmaktadır (Çelen, 2021).

Genel usulsüzlüklerde yer alan eylemlere oranla, özel usulsüzlük konusuna giren eylemlerde kamu düzeninin korunması konusunda daha fazla ihlal işlendiği anlaşılmakta, daha kolay vergi ziyasına neden olan kabahatlerin olduğu bilinmektedir (Bayraklı, 2006).

Vergi ziyasına sebep olunacak şekilde özel usulsüzlük kabahatlerinden herhangi biri işlenirse, işlenen kabahate göre özel usulsüzlük cezası kesilirken aynı zamanda vergi ziyayı cezası da kesilmektedir. Özel usulsüzlükte, VUK’ta bulunan vergi ziyayı ve genel usulsüzlük cezalarından daha ağır olanının ceza olarak kesilmesi durumu uygulanmamaktadır (Üyümez, 2004).

VUK 353. ve 355. maddelerinde özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini gerektiren eylemler ve bu eylemler için öngörölmüş ceza tutarları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

VUK 353. maddesine göre;

1. *“Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanununun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için bir takvim yılı içinde ilk tespitinde 14.000 Türk lirasından, sonraki tespitlerde Kanuna bağılı 2 sayılı cetvelde yer alan tutarlardan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.*

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 14.000.000 Türk lirasını geçemez” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

Bu maddede belirtilen konu, fatura ve belgeleri düzenlemekle yükümlü kişilerin fatura ve belge verme görevlerini yerine getirmemesi ile fatura ve belgeleri alması gereken kişilerin bu fatura ve belgeleri talep etmemesidir. Fatura ve belgeler alınmadığında her fatura ve belgeye ayrı cezalar uygulanacağı ve uygulanacak en düşük ceza miktarının **“14.000”** TL olduğu VUK 353. maddesinde belirtilmektedir. Bu ceza tutarının altında bir ceza verilemez ve bir belge veya fatura için maksimum uygulanabilecek ceza tutarı bir yıl için **“14.000.000”** TL’dir. Belirtilen kabahatin işlenebilmesi için fatura ve belgeleri düzenlemekle yükümlü olan mükelleflerin düzenledikleri satış belgelerinde yazılan rakamları düşük göstermeleri gerekirken, alıcı tarafından yarar gözetilecek şekilde yapılması durumunda ise gider pusulalarında gösterilen tutarın üstünde rakam belirtilmesi gerekmektedir.

2. *“Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğı getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak*

üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanununun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için bir takvim yılında ilk tespitte 14.000 Türk lirası, sonraki tespitlerde Kanuna bağlı 2 sayılı cetvelde yer alan tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 1.400.000 Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 14.000.000 Türk lirasını geçemez” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

VUK 223. maddesine göre basit usulde vergilendirilenler, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ve defter tutma zorunluluğu olmayan çiftçilerin fatura kesmeleri zorunlu tutulmadığı hallerde satış işlemini ortaya koyan belge ve evrakları düzenlemeleri zorunlu tutulmaktadır. Satış işlemini ortaya koyan belge ve evrakları düzenlemeyen veya yanlış tutarlarda düzenleyenler en az **“14.000”** TL en yüksek ise **“1.400.000”** TL ceza kesilebilir. Ayrıca bir takvim yılı içerisinde ise ceza tutarı **“14.000.000”** TL’yi aşamaz (İlhan, 2015).

3. “232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara her bir belge için 7.000 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı için 70.000 Türk lirasını geçemez” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

Bu maddede yer alan mükellefiyetler beyanname veren ya da vermeyen, sadece nihai tüketicileri kapsamayan kişileri içermektedir. Bahse konu kişiler sadece tüketim yapmak için alışveriş yapanlardır. Fatura almayan veya istemeyen bu tüketicilere cezai işlem uygulanmaktadır. Cezai işlem olarak her belge için **“7.000”** TL ceza kesilirken bir yıl içerisinde maksimum **“70.000”** TL ceza kesilebilmektedir.

4. “Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 2.400 TL özel usulsüzlük cezası kesilir” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

Günlük tutulması zorunlu defterler VUK’ta günlük kasa defteri, günlük perakende ve hasılat defterleri ve serbest meslek kazanç defterleri olarak

belirtilmektedir. Bu defterlerin günü gününe tutulması ve saklanması mecburidir. Vergi incelenirken ibraz edilememesi, deftere yazılması gereken işlemlerin günü gününe yazılmaması durumlarında ceza uygulanması gerekmekte ve bu cezanın miktarı her bir tespit için **“2.400”** TL’dir.

5.(Mülga: 16/7/2004-5228/60 md.)

6.“Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 90.000 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

Mükelleflerin tutulması gereken kayıtları nasıl tutacakları tasarrufu kendilerine verilmiş ve bu durum VUK 178. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Yani kayıtların bilgisayarla mı yoksa elle mi tutulacağı konusu mükelleflerin inisiyatifine bırakılmıştır. Ancak bilgisayar ortamında tutulan kayıtlar için hangi programların kullanılıp hangi usullerde kayıt yapılacağı bakanlık onayına bağlıdır ve bu konuya ilişkin kural ve standartlara uymayanlara **“90.000”** TL cezai işlem uygulanır (İlhan, 2015).

7.“Bu Kanununun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 2.800 TL özel usulsüzlük cezası kesilir” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

8. madde vergi sorumluluğu başlığı altında yer alır ve *“Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”* denilmektedir. Vergi kimlik numarası kullanılmasının zorunlu olduğu işlemlere taşıt alım satımı, gayrimenkul alım satımı, bankacılık işlemleri vb. örnek verilebilir. Gerçek ve tüzel kişiler veri kimlik numarasının zorunlu olduğu alanlarda kimlik numarasını kullanmaması halinde her işlem üzerinden **“2.800”** TL usulsüzlük cezası hükmü uygulanır (İlhan, 2015).

8.“Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirimini eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine 9.400 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 1.800.000 TL’yi aşamaz” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

Mükelleflerin alım satım işlemlerinde kestikleri faturaları kaybetmesi veya yanlış kaydetme ihtimali bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bu şekilde usulsüzlük yapılması ihtimaline karşı önlem almak, vergi dairelerinin yükünü azaltmak ve daha çok zaman kazanabilmek için basılacak olan fatura ve irsaliye faturaların takibini noter onayına sunma ve anlaşmalı matbaalar aracılığıyla yerine getirme uygulamasına geçmiştir. Bu uygulama sayesinde yetki verilen matbaalar ile zaman kaybının ortadan kaldırılması ve sistemde yaşanabilecek aksaklıkların giderilmesi hedeflenmektedir. Maliye Bakanlığının yetkili kıldığı matbaaların bu yetkilerini kötüye kullanması durumunda işletmelere kanunda belirtilen tutarlarda cezai yaptırım uygulanmaktadır (İlhan, 2015).

9. “4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 12.000 Türk lirası lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

4358 sayılı kanunun 1. maddesinde; “Bu kanunun amacı, vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin yapılması sırasında gerçek ve tüzel kişilerden vergi kimlik numaralarının aranılması, düzenlenecek belge ve tutulacak kayıtlarda vergi kimlik numarasına yer verilmesi suretiyle vergi ziyanının önlenmesinin sağlanmasıdır” denilmektedir. Aynı kanunun 2. maddesinde ise “Kendilerine vergi kimlik numarası verilmiş bulunan gerçek ve tüzel kişilerde, vergi kimlik numaralarını tespit, kayıt ve belgelerinde gösterme mecburiyeti kapsamındaki kişi, kurum ve kuruluşlarla yaptıkları veya muhatabı oldukları işlemler sırasında, vergi kimlik numaralarını doğru olarak bildirmek veya gerektiğinde bu numaraları tevsik için kendilerine verilmiş olan belgeyi ibraz etmekle yükümlüdürler” denilerek vergi numarasının kayıt, tespit ve bildirim mecburiyeti bulunduğu belirtilmiştir. Gerçek veya tüzel kişilerin belirtilen kanun maddelerine uymaması halinde uygulanacak olan ceza tutarı “12.000” TL’dir.

10. “Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 21.000 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

Vergi denetimi için yapılan yoklamalar, vergi idarelerinin görevlerinden birisidir. Bu yoklamada, Taşınan mallarla alakalı yapılan denetimler ile faturaların eksiksiz ve doğru olup olmadığı incelenip kontrol edilmektedir. Denetimler sırasında

Maliye Bakanlığı özel işaretli görevlisinin dur ikazına durmayan araç sahiplerine belirtilen tutarda cezai işlem uygulanmaktadır.

11. “Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 330.000 Türk lirasından az ve 3.300.000 Türk lirasından fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibrazı şartına bağlanan tutarın %5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir” (Vergi Usul Kanunu, madde 353).

VUK 227. maddesi üçüncü fıkrasında “Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” denilmektedir. VUK 227. maddesi üçüncü fıkrasında Kanunda belirtilen sürelerde yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibraz edilmemesi durumunda mükellef adına “330.000” TL’den az ve “3.300.000” TL’den fazla olmamak üzere özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

VUK 355. maddesine 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 (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 28.000 Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 14.000 Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 7.000 TL Türk Lirası, Özel usulsüzlük cezası kesilir.”

2.1.1.5. Diğer Mali Yükümlülükler

Vergiler, harçlar, resimler ve vergi cezalarının yanı sıra şerefiyeler, parafiskal gelirler, para cezaları, mülk ve teşebbüs gelirleri, kamu borçlanmaları, bağışlar ve yardımlar gibi başka asli mali yükümlülükler de mevcuttur.

Devlet kurumlarının gerçekleştirdiği bayındırlık hizmetleri sonucunda hizmetin yapıldığı bölgede yer alan gayrimenkullerin fiyatlarında artış meydana gelmesine ya da değerinin yükselmesine yol açabilmektedir. Bu gayrimenkullerin

fiyatlarında artış ya da değer yükselmesi şerefiye olarak tanımlanmaktadır. Bu fiyat artışının sebebi gayrimenkullerin özelliğinde meydana gelen yapılanma değil kamu tarafından yapılan bayındırlık hizmetlerinin o bölgeye sağlamış olduğu katkılardır (Karadeniz, 2017). Şerefiyeler zorunlu olmakla birlikte vergideki gibi karşılıksız değildir. Şerefiyeyi ödeyen birey yapılan bayındırlık hizmetinden faydalanmış ve bireyin sahip olduğu mal varlığında değer artışı meydana gelmiştir. Ancak mal varlığına sahip olan birey bu hizmetin yapılmasını talep etmemiş olabileceği gibi yapılmamasını istemiş de olabilir. Bu durumlara rağmen hizmet yerine getirilmiş ve bireyin mal varlığında bir değer artışı meydana gelmişse birey şerefiyeyi ödemek zorundadır (Nadaroğlu, 1988).

Uygulamada şerefiye adı altında bir kamu geliri alınmamakta, belediyeler tarafından yapılan yol, su, kanalizasyon hizmetlerinden faydalanan gayrimenkul sahiplerinden harcamalara katılma payı alınmaktadır. Belediyeler tarafından alınan “*harcamalara katılma payı*” şerefiyelerden farklı bir kamu geliri türüdür (Pehlivan, 2013).

Parafiskal gelirler, sözcük anlamı olarak vergi benzeri gelirler olarak tanımlanmaktadır. Parafiskal gelirler, vatandaşlardan cebren alınması yönüyle vergiye, karşılıklı olma özelliği yönüyle de harca benzetilmektedir. Vergi gelirleri, genel bütçe gelirlerinde yer alması sebebiyle parafiskal gelirlerden ayrılmaktadır. Parafiskal gelirler genel bütçe içerisinde değil tahsil eden Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) gibi mesleki odaların kendi bütçesi içerisinde muhasebeleştirilir (Saygı Beyazıt, 2023). Aidat, prim vb. adlarla yasal ve zorunlu olarak alınan tahsilatlar, ilgili kuruluşların amaçlarının yerine getirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Söz konusu kuruluşlar tarafından tahsili yapılan ödenekler parafiskal gelirler olarak adlandırılmaktadır (Kaymaz, 2020).

Para cezaları, amacı devlete gelir sağlama olmamasına rağmen devletin hükümler hakkını kullanmasıyla ortaya çıkan bir kamu geliri türüdür. Devlet bazı durumlarda hapis vb. cezaların yanı sıra caydırıcı olması amacıyla suçu işleyen mal varlığına başvurarak para cezasına hükmedebilmektedir. Bu cezalar toplumdaki bireylerin birbirleriyle ve kamuyla olan ilişkilerini düzene sokmada ve aksine davrananları da cezalandırmaya yönelik bir yaptırımdır (Aydın, 2006).

Devlet, ilk tasarruf sahibi olduğu vatan toprakları üzerinde bulunan mülklerin güvenliğinden sorumludur. Devlet tasarruf sahibi olduğu bu mülklerin kullanılmasından, işletilmesinden ve satılmasından gelir elde etmektedir. Devletin elde ettiğı bu gelirlere mülk ve teşebbüs gelirleri adı verilmektedir. Devletin sahip olduğu mülkler üçe ayrılmaktadır. Bu mülkler; ortak mallar, hizmet malları ve sahipsiz mallardır. Yol, meydan vb. herkes için açık olan mallar ortak mallardır. Kamu hizmetlerinin yerine getirildiğı ve bu hizmetler için tahsis edilen okul, hastane vb. mülkler hizmet mallarına örnek verilebilir. Sahipsiz mallar ise akarsular, kıyıları gibi sahipsiz mallardır. Devlet bu üç gruba ayrılmış olan malların tasarrufu sonucunda gelir elde edebilmektedir (Kaymaz, 2020).

Devlet kamu harcamalarını asıl gelirleri ile karşılayamadığı durumlarda, mali politikaların gereğı olarak veya savaş gibi olağüstü hallerde özel sektöre veya yabancı ülkelere borçlanarak kamu geliri sağlayabilmektedir. Bu şekildeki kamu borçlanmaları geçici bir finansman aracı olarak görülmektedir. Kamu borçlanması yalnızca kamudaki gelir ve giderler arasındaki dengesizlerin sona erdirilmesi için değil aynı zamanda iktisat ve maliye politika aracı olarak kullanılmaktadır. Ekonomide enflasyonist veya deflasyonist sıkıntılar olduğu zamanlarda vatandaşların satın alma güçlerini azaltmak veya çoğaltmak amacıyla kamu borçlanması kullanılabilir (Aksoy, 2011).

Kamunun diğeri bir gelir kaynağı bağış ve yardımlardır. Bu gelir kaynağı düzenli olmamakla birlikte iç yardım ve dış yardım olarak ikiye ayrılmaktadır. Bağış ve yardımlar genel olarak karşılıksız yapılmaktadır. Bağış ve yardımlara, 2. Dünya Savaşı sonrasında ABD tarafından yapılan Marshall yardımları örnek olarak verilebilir.

2.1.2. Ek Mali Yükümlülükler

213 sayılı VUK'un ödeme zamanı başlıklı 111. maddesinde “*vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir*” olarak belirtildiğı ayrıca 6183 sayılı AATUHK ödeme zamanı ve önce ödeme başlıklı 37. maddesinde “*amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir*” denilerek kamu alacaklarının belirtilen zamanlarda ödeneceğı hükme bağlanmıştır (Alpay, 2024).

Asli kamu alacaklarına bağlı olan ve bunların vadesinde ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan alacaklara ferî kamu alacakları denir. Bu ek mali yükümlölükler devletin asli kamu alacaklarını vadesinde tahsil edememesinden sebeple yaşanmış olan gecikmeler veya tahakkuk edilememesinden dolayı tahsil edilemeyen alacaklardır. Çalışmanın kapsamı çerçevesinde bu kısımda 6183 sayılı AATUHK kapsamında yer alan gecikme zammı, tecil faizi ve diğer ek mali yükümlölükler ile 213 sayılı VUK kapsamında yer alan gecikme faizi, pişmanlık zammı ve izah zammı ele alınacaktır.

2.1.2.1. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamındaki Ek Mali Yükümlölükler

Kamu alacağının tahsili, kamu alacağının kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamadaki görevi nedeniyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da özel olarak düzenlenmiştir (Küçük, 2022). 6183 sayılı AATUHK'un 1. maddesinde kanunun kapsamından bahsedilmiş ve kanunun içeriği;

“Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.” şeklinde belirtilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde kamu alacakları 6183 sayılı kanun çerçevesinde takip edilmekte ve kamu alacaklarının tahsili kadar kamu alacaklarının korunması da oldukça önemlidir (Ay ve Baran, 2014). Çalışmanın bu kısmında 6183 sayılı AATUHK'da belirtilen ve ek mali yükümlölüklerden olan gecikme zammı, tecil faizi ve diğer ek mali yükümlölüklerden bahsedilecektir.

2.1.2.1.1. Gecikme Zammı

Gecikme zammı, 1954 senesinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki düzenlemeyle vergi sistemime dâhil olmuştur. 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde *“Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4,5 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir”* denilmektedir.

Gecikme zammı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlendiğinden, bu kanun içerisinde mevcut olan vergi alacakları dahil tüm kamu alacaklarına uygulanmaktadır (Ulu Ardiç, 2021). Gecikme zammının AATUHK'nın 51. maddesinde belirtilmesi durumu vergi icra hukukuna ait bir kavram olduğunu kanıtlamaktadır. Ayrıca gecikme zammı vergilendirme aşamalarından tahsil safhası ile ilgili bir konudur. Diğer bir deyişle kesinleşmiş ama zamanında ödenmeyen bir vergi borcu konusunu içermektedir (N. Coşkun, 2021).

6183 sayılı AATUHK'na göre vergi hukukunda gecikme zammı 213 sayılı VUK'ta mevcut olan vergi ziyai cezalarında ve 6183 sayılı kanunda belirtilen oran miktarlarınca başvurulur. Usulsüzlük cezaları için gecikme zammı uygulanamaz (Çavdar, 2015).

Gecikme zammının ödenmesi gereken vergi miktarından daha fazla olamayacağına dair bir kural bulunmamaktadır. Bu durum gecikme zammının herhangi bir üst sınırının olmadığını göstermektedir (N. Coşkun, 2021). Ancak gecikme zammında alt sınır yer almakta ve bu durum 6183 sayılı AATUHK 51. maddesinde "Gecikme zammı bir liradan az olamaz" şeklinde belirtilmiştir. Bu kanun maddesinden anlaşılacağı üzere hesaplanacak gecikme zammına bir alt sınır getirilmiş ve 1 Türk Lirasından az olamayacağı hükmedilmiştir. Ancak gecikme zammının üst sınırı hakkında kanunda bir düzenlemeye gidilmemiştir. Bu sebeple vadesinde ödenmeyen vergiler için süreye bağlı olarak gecikme zammı anaparayı geçebilmektedir (Öner, 2020).

Gecikme zammının hangi durumlarda, hangi oranlarda uygulanacağı ve bu oranlar ile ödeme zamanının kim tarafından belirleneceği 6183 sayılı AATUHK 51. Maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre;

"Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.

Cumhurbaşkanı, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir."

2004 senesinde yürürlüğe giren 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'a kadar gecikme zammında ay kesirleri tam ay olarak kabul edilmekte ve hesaplanmaktaydı. Örneğin bir ay yedi gün geciken bir kamu alacağı için iki ay gecikme zammı ortaya çıktığı kabul edilmekteydi. 5035 sayılı Kanun vasıtasıyla değişiklik yapılmış, bir gün bile olsa ay kesirleri için günlük hesaplama sistemine geçilmiş ve aylık gecikme zammı haksızlığına son verilmiştir. Dönem içerisinde oranda değişiklik olması halinde değişikliğin yapıldığı gün önem kazanmaktadır. Bu duruma istinaden tamamı hesaplanacak olan ay içerisinde oranda değişiklik meydana gelirse ayın bütününe yeni ay uygulanacak, oran değişikliğinin ay kesrine denk gelmesi halinde ise yürürlükten önceki zaman için eski oran, sonraki zaman için ise yeni oran uygulanacaktır (Gündüz, 2017).

Gecikme zammının önceden borçluya bildirilme gerekliliği bulunmamaktadır. Ayrıca 6183 sayılı AATUHK'da gecikme zammının vadeden ödeme gününe kadar hesaplanacağı belirtilmiştir. Aynı kanunun 52. maddesine göre bazı durumlarda gecikme zammının durduğu haller bulunmaktadır. Bu haller; *“Amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar”* gecikme zammı uygulanmayacaktır (Organ ve Ceyhan, 2020). Bu durum 6183 sayılı AATUHK 52. maddesinde;

“Gecikme zammının tatbik müddeti, amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar olan müddettir.

Gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesi gerekmez.

Aslın ödenmiş olması gecikme zammının takip ve tahsiline mani değildir” şeklinde belirtilmiştir.

Gecikme zammı, ceza niteliği taşıyamaması açısından gecikme faizi gibidir. Bu sebeple ölüm sonucunda gecikme zammı sona ermez ve mirası reddetmeyen mirasçılara geçer (N. Coşkun, 2021).

Gecikme faizi ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat sonucunda kesinleşmiş olan tahakkuk tarihinden itibaren geçmiş vade tarihine doğru hesap edilen süre için alınırken, gecikme zammı ise ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat sonucunda tahakkuku kesinleşmiş ve tahsili mümkün hale gelmiş olan vergi borçlarının zamanında ödenmemesi halinde vade tarihinden itibaren ödendiği zamana kadar geçen süre için hesap edilmekte ve alınmaktadır (Çavdar, 2015).

Gecikme zammı oranı diğer faiz niteliğine sahip düzenlemelere kaynak niteliği taşıdığından önem arz etmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun bazı maddelerinde gecikme zammına atıfta bulunularak, gecikme zammı oranında uygulama yapılacağı belirtilmiştir. Bu maddeler 370. maddesinde düzenlenen izah zammı oranını, 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık zammı oranını ve 112. maddesinde düzenlenen gecikme faizi oranını kapsamaktadır. Gecikme zammı oranında bir değişiklik meydana geldiğinde aynı zamanda izah zammı oranı, pişmanlık zammı oranı ve gecikme faizi oranı da değişmektedir (Ulu Ardıç, 2021).

Tablo 3. Yıllar İtibarıyla Gecikme Zammı Oranları

GECİKME ZAMMI ORANLARI (6183 SAYILI KANUNUN 51. MADDESİ)			
CUMHURBAŞKANI KARAR NO/ GENEL TEBLİĞ NO/ MADDE NO/B.K.K. NO	UYGULAMA TARİHLERİ	ORANI	
8484 sayılı Cumhurbaşkan Kararı	21/05/2024 tarihinden itibaren	Her Ay için	% 4,5
7782 sayılı Cumhurbaşkan Kararı	14/11/2023 tarihinden itibaren	Her Ay için	% 3,5
5801 sayılı Cumhurbaşkan Kararı	21/07/2022 tarihinden itibaren	Her Ay için	% 2,5
1947 sayılı Cumhurbaşkan Kararı	30/12/2019 Tarihinden İtibaren	Her Ay için	% 1,6
1592 sayılı Cumhurbaşkan Kararı	02/10/2019 Tarihinden İtibaren	Her Ay için	% 2
1266 sayılı Cumhurbaşkan Kararı	01/07/2019 Tarihinden İtibaren	Her Ay için	% 2,5
62 sayılı Cumhurbaşkan Kararı	05/09/2018 Tarihinden İtibaren	Her Ay için	% 2
2010/965 Sayılı B.K.K.	19/10/2010 Tarihinden İtibaren	Her Ay için	% 1,40
2009/15565 Sayılı B.K.K.	19/11/2009 Tarihinden İtibaren	Her Ay için	% 1,95
438	21/04/2006 Tarihinden İtibaren	Her Ay için	% 2,5
434	02/03/2005-20/04/2006 Tarihleri arasında	Her Ay için	% 3
5035 Sayılı Kanunun 4. maddesi	02/01/2004 - 01/03/2005 Tarihleri arasında	Her Ay için	% 4
429	12/11/2003 - 01/01/2004 Tarihleri arasında	Her Ay için	% 4
422	31/01/2002 - 11/11/2003 Tarihleri arasında	Her Ay için	% 7
415	29/03/2001 - 30/01/2002 Tarihleri arasında	Her Ay için	% 10
411	02/12/2000 - 28/03/2001 Tarihleri arasında	Her Ay için	% 5
408	20/01/2000 - 01/12/2000 Tarihleri arasında	Her Ay için	% 6
403	09/07/1998 - 19/01/2000 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	% 12
391	01/02/1996 - 08/07/1998 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	% 15
389	31/08/1995 - 31/01/1996 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	% 10
383	08/03/1994 - 30/08/1995 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	% 12
381	30/12/1993 - 07/03/1994 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	% 9
378	01/01/1990 - 29/12/1993 Tarihleri arasında	Tüm Aylar için Aylık	% 7
		Diğer Aylar için Aylık	% 7
375	01/01/1989 - 31/12/1989 Tarihleri arasında	İlk 4 Ay için Aylık	% 10
		Diğer Aylar için Aylık	% 6
		Takip Eden 3 Ay için Aylık	% 8
372	01/06/1988 - 31/12/1988 Tarihleri arasında	İlk 3 Ay	% 10
		Diğer Aylar için Aylık	% 5
		Takip Eden 5 Ay için Aylık	% 7
370	01/09/1985 - 31/05/1988 Tarihleri arasında	1.Ay	% 10
		Diğer Aylar için Aylık	% 4
367	01/03/1984 - 31/08/1985 Tarihleri arasında	1.Ay	% 10
		Diğer Aylar için Aylık	% 3
359	01/01/1981 - 29/02/1984 Tarihleri arasında	1.Ay	% 10

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani>

Vadesinde ödenmeyen vergi alacaklarına 1981 senesi itibarıyla uygulanan gecikme zammı oranları 3 no'lu tabloda gösterilmiştir. Tabloda yer alan gecikme zammı oranlarının seneler içerisindeki seyri incelendiğinde oranların bazı dönemlerde yıllar boyunca değişmediği bazı dönemlerde ise yıl içinde ekonomik koşullar nedeniyle birkaç kez değiştiği görülmektedir. 1990 yılından sonra gecikme zammı uygulamasında aylık gecikme zammı tek oran olarak kullanılmaktadır. 1990 yılı öncesinde ise belirtilen süre aralıklarında farklı oranlar uygulanmıştır. Örneğin 1985 Eylül ayı ile 1988 Mayıs ayları arasında gecikme zammı ilk ay yüzde 10, diğer aylarda ise yüzde 5 oranında uygulanmıştır. 1990 senesinden sonra ise tek oran uygulamasına geçilmiştir.

Gecikme zammı oranının herhangi bir değişiklik yapılmadan uygulandığı en uzun süre 2010-2018 tarihleri arasındaki 94 ay 15 gündür. Gecikme zammı oranı çok yüksek belirlenirse vergi gelirlerinin tahsili zorlaşacak, çok düşük belirlenirse de vergi gelirlerinin reel değeri azalacaktır. Bu sebeple en uygun gecikme zammı oranının belirlenmesi oldukça önem arz etmektedir (Saygın, 2020).

Gecikme zammının en önemli ve asıl amacı mükelleflerin vergi borçlarını vadesinde ödememesi durumunda devletin uğradığı kayıpları telafi etmek ve mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ödemeleri konusunda titiz davranmalarını sağlamaktır (Ulu Ardıç, 2021).

2.1.2.1.2. Tecil Faizi

Tecil, 6183 sayılı AATUHK kapsamında vuku bulan vergisel bir avantajdır. Tecil uygulaması kamu alacağının tehlikeye düşmesini önlemekte ve tecil faizi alınarak ödemedeki gecikme telafi edilmeye çalışılmaktadır (Arıkan, 2004).

Tecil faizi AATUHK 48. maddesinde;

“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir” şeklinde belirtilmiştir. 48. maddenin devamında ise;

“Cumhurbaşkanı;

1. Teminatsız tecil tutarını; yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye, zorunlu teminat oranını %50'ye kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye, yeniden kanuni orana getirmeye,

2. Borçlunun çok zor durum hâlinin tespitinde kullanılmak üzere varlıklar, yükümlülükler ve nakit akımlarını esas alan mali göstergeler ile mali durumu tespiti yarayan diğer ölçütlere dayalı kriterleri belirlemeye, belirlenen kriterler çerçevesinde çok zor durum hâlini derecelendirmeye ve bu dereceleri dikkate alarak;

a) Tecil süresini 60 aya kadar uzatmaya,

b) Farklı faiz oranları belirlemeye,

3. Tecil edilecek gecikme zammını, Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinin (Yİ-ÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak hesaplatmaya,

4. Madde hükmünü, alacaklı diğer amme idarelerini, alacak türlerini ve uyumlu borçlu kapsamına girebilecek borçlu kriterlerini belirleyerek uygulamaya” yetkili olduğundan bahsedilmiştir.

Kamunun alacaklarını tahsil edilmesinde önemli konulardan biri kanunlarda belirlenen süreler içerisinde alınmasıdır. Kanun koyucu borcun süresi içerisinde ödenmemesinde veya cebri icra yoluyla borçludan tahsil edilmesinde, borçlunun çok zor duruma düşebilme ihtimalini dikkate alarak tecil kavramını getirmiştir. Tecil kavramı devlet ile mükellef arasında güven ilişkisinin kurulmasında ve bu ilişkinin devam etmesinde önemli rol oynar. Güven ilişkisi açısından devlet zor durumda kalan mükellefe ekonomik kolaylıklar sağlayarak yardımcı olurken mükellef ise devletin bu yardımına karşı layık olmaya çalışır.

Tecil her kamu kamu borçlusunun başvurabileceği bir yol değildir. AATUHK'nın 48. maddesinde tecilin şartları belirtilmiştir. Bu şartların içerisinde borçluda aranan şartlar ve idarenin değerlendirmesi bulunmaktadır. Borçlunun şartları incelendiğinde ilk şart, ödemedi önce herhangi bir aşamada yapılan taleptir. Borçlu olan mükellef talepte bulunmazsa vergi idaresi kendiliğinden tecil yapamaz. İkinci şart ise borçlunun cebren tahsil işlemi yapılması durumunda çok zor duruma düşecek olması iken üçüncü şart asli ve fer'i alacak toplamı üzerinden bir teminat göstermesidir (N. Coşkun, 2021).

Borçlu tarafından tecil başvurusu yapıldıktan sonra alacaklı olan idare başvuruyu değerlendirmektedir. Alacaklının bu konuda takdir yetkisi bulunmaktadır. Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen tecil süresi azami süreyi göstermekte olup, tecile yetkili idareler mükellefin talep ettiği tecil süresinden daha kısa bir süreye karar verme hakkı bulunmaktadır. Ayrıca alacaklı olan idare, borçlunun zor durumda olup olmadığını incelerken borçlunun iyi niyeti arar. Borçlunun iyi niyetine bakılırken önceki ödemelerdeki tutumu, önerdiği ödeme planı vb. durumlar alacaklı idarenin tecile verdiği kararı etkilemektedir.

Tecil talebi, tutarın büyüklüğüne göre ilgili vergi idaresine yapılmalıdır. Tecil talebinde mükellef yazılı talepte bulunmalıdır çünkü vergi idaresi resen uygulama yapmamaktadır. Mükellef, tecil için bizzat kendisi tarafından başvuru yapabileceği gibi kanuni temsilcileri veya özel vekâlet verdiği kişiler aracılığıyla da müracaat edebilir (Özdemir, 2019).

Mükellefin sözlü yaptığı tecil talebi değerlendirilmemektedir. Bunun en önemli sebebi ise yazılı müracaatın ortaya çıkabilecek ihtilaf ve davalara kanıt olması ve tecilin doğurduğu sonuçlardan ileride borçluyu sorumlu tutma olanağı olmasıdır. Bu sebeple tecil başvurusu yazılı olarak ilgili kamu idaresine yapılmalıdır (Arıkan, 2004).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 6183 sayılı AATUHK 48. maddesinin ikinci fıkrasına istinaden yayımladığı tahsilat iç genelgeleriyle tecilin içeriğine ve tahsilat genel tebliğleri ile de tecil faiz oranına dair düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerde tecil yetkisini kullanabilecek yetkili birimler belirtilmiştir. Belediyelere ait alacaklarda belediye başkanları, il özel idarelerine ait alacaklarda valiler ve devlete ait alacaklarda ise bakanlar yetkilendirilmiştir. Bu verilen yetkiler yalnızca belirli şartlar altında alt birimlere devredilebilmektedir (Taşkan, 2023).

Tecil faiz oranı AATUHK'de belirlenmiş olup taksit zamanları ve diğer koşullar yetkili idareler tarafından belirlenmesi söz konusudur. Tecil faiz oranları yıllara göre 4 no'lu tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4. Yıllar İtibarıyla Tecil Faizi Oranları

TECİL FAİZİ ORANLARI (6183 SAYILI KANUNUN 48. MADDESİ)		
Dönemler	Faiz Oranı (Yıllık)	Tahsilat Genel Tebliği
21.05.2024 tarihinden itibaren	% 48	Seri: C Sıra No: 8 Tahsilat Genel Tebliği
14.11.2023 tarihinden itibaren	%36	Seri: C Sıra No: 7 Tahsilat Genel Tebliği
21.07.2022 tarihinden itibaren	%24	Seri: C Sıra No: 6 Tahsilat Genel Tebliği
30.12.2019 - 20.07.2022 tarihleri arasında	%15	Seri: C Sıra No: 5 Tahsilat Genel Tebliği
25.10.2019 - 29.12.2019 tarihleri arasında	%19	Seri: C Sıra No: 4 Tahsilat Genel Tebliği
06.09.2018 - 24.10.2019 tarihleri arasında	%22	Seri: C Sıra No: 3 Tahsilat Genel Tebliği
21.10.2010 - 05.09.2018 tarihleri arasında	%12	Seri: C Sıra No: 2 Tahsilat Genel Tebliği
21.11.2009 - 20.10.2010 tarihleri arasında	%19	Seri: C Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği
28.04.2006 - 20.11.2009 tarihleri arasında	%24	438 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
04.03.2005 - 27.04.2006 tarihleri arasında	%30	434 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
12.11.2003 - 03.03.2005 tarihleri arasında	%36	429 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
02.02.2002 - 11.11.2003 tarihleri arasında	% 60	421 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
31.03.2001 - 01.02.2002 tarihleri arasında	% 72	416 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
21.12.2000 - 30.03.2001 tarihleri arasında	% 36	412 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği
25.01.2000 - 20.12.2000 tarihleri arasında	% 48	409 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/teciloranlari.html

Tablo 4'te 2000 yılı itibarıyla uygulanan tecil faiz oranları yer almaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiyle birlikte 2024 yılı mayıs ayından beri uygulanmakta olan tecil faiz oranı yıllık %48'dir. Tablo 3'te yer alan gecikme zammı oranları ile Tablo 4'te yer alan tecil faizi oranları karşılaştırıldığında tecil faizinin gecikme zammına oranla daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak bazı tarihlerde

gecikme zammı oranının değiştirilmediği fakat tecil faiz oranının değiştirildiği görölmektedir.

Tecil faizi oranı için kanunda alt ve üst sınır belirlenmemiştir. Yürütme organı ülkenin ekonomik durumuna göre uygun bir tecil faiz oranı belirleyebilmektedir. Tecil faizi oranını belirlemede alt ve üst sınırın olmaması idarenin bu oranı sıfır olarak belirleyebileceği anlamına gelmemektedir. Tecil faizi oranının sıfır olması demek hiç faiz alınmaması anlamına gelir ki bu da 6183 sayılı AATUHK 48. maddesine aykırı bir durum teşkil eder. Çünkü 48. maddeye göre tecil işleminin yapılabilmesi şartlarından biri de tecil faizi alınmasıdır (Arslan ve Kırmızı, 2010). AATUHK 48. maddesinde tecil işleminin tecil faizi alınarak yapılması gerektiği açık bir şekilde belirtilmiştir. İdarenin takdir yetkisi aslında tecil faizi alınıp alınmamasıyla alakalı değil alınacak faizin ne miktarda olacağı konusundadır (Arıkan, 2004).

AATUHK 48. maddesinde geçen “*tecil olunabilir*” ifadesi idarenin tecili kabul edip etmemesi konusunda bir hakkı olduğunu açıkça göstermektedir. Bu durum vergilendirme işleminde sınırlı olan idarenin takdir yetkisine örnek gösterilebilir. Ancak bu takdir yetkisini kullanacak olan alacaklı vergi idaresi bu yetkiyi takdir yetkisine hâkim olan ilkeler çerçevesinde kullanmalı ve eğer tecil talebini kabul etmeyecekse bunu haklı bir gerekçeye dayandırmalıdır (Üstün, 2006).

Mükellefe tecil hakkı tanınarak ödeme güçlüğü çekmeden borcunu ödeyebilmesi için zaman verilmekte ve taksitle borcunu ödeme imkânı sunulmaktadır (Çiğil, 2019). Vergi alacağı alacaklı idare tarafından 36 ayı geçmeyecek şekilde tecil edilebilmektedir. Belirlenen bu tecil süresi için mükellefin iyi niyeti, daha önce tecil edilmiş olan borçlarında şartlara uyup uymadığı, o anki ödeme gücü ve borç miktarı dikkate alınmaktadır (M. Coşkun, 2021).

Tecil edilmiş olan kamu alacağı için tecil edildiği tarihten ödeme günü itibarıyla faiz uygulanmaktadır. Bu sebeple tecil dönemleri içerisinde borç tecil edilmemiş gibi düşünölüp ayrıca bir gecikme zammı uygulanmaz. Ancak borçlu olan mükellef tecil şartlarına uymaz ise tecil hiç yapılmamış gibi gecikme zammı hesaplanmaktadır. Varlık sebebi ile tecil faizi gecikme zammının bir miktar altında belirlenmektedir. Tecil faizi aylık olarak belirlenmekte ve günlük olarak uygulanmaktadır (N. Coşkun, 2021).

Tecili talebi kabul edilen borçlu, tecil şartlarından herhangi birini ihlal ederse yapılan tecil hiç yapılmamış sayılarak tecil edilen borçların normal vade tarihinden ödeme tarihine kadar hesaplanan gecikme zammı ile birlikte tahsiline gidilmektedir. Bu borçlar ile ilgili daha önce ödenmiş olan tecil faizleri hesaplanan gecikme zammından mahsup edilir. Ancak tecil edilmiş olan vergi alacağının gecikme zammı uygulanmayan alacaklardan olması durumunda ise ödenen tecil faizleri iade ve mahsup edilmeyecektir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2014).

Tecil faizi kavramında bazı hallerde teminat istenme durumu söz konusudur. Mükellef tarafından borcuna yetecek miktarda iktisadi unsurların vergi borcuna karşılık gösterilmesi durumuna teminat denilmektedir. Teminat istenmesinin asıl amacı ise vergi alacağının tahsilinde ortaya çıkabilecek riskleri göz önünde bulundurularak alacakların güvenceye alınmasıdır. AATUHK 48. maddesinde teminatla ilgili şu ifadeler yer verilmiştir.

“Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı elli bin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı elli bin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Cumhurbaşkanı; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir”

Ayrıca teminat olarak gösterilecek unsurlar 6183 sayılı AATUHK 10. maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

“Para, bankalar tarafından verilen süresiz ve şartsız teminat mektupları ile sigorta şirketleri tarafından verilen süresiz ve şartsız kefalet senetleri, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat ile ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır.”

6183 sayılı AATUHK’a tabi alacakların tecilini düzenleyen 48. maddeden sonra 18.05.2017 tarihli 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 7. maddesiyle “Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili” başlığı altında 48/A maddesi yürürlüğe girmiştir (Ulu Ardıç, 2021).

“*Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili*” ile vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getiren ama öngörülememiş olan bazı sebeplerden dolayı son yıldaki borçlarını ödemede zorlanan mükelleflerin borçlarını daha uygun şart ve koşullarda ödemeleri amaçlanmıştır.

Bu müessese ile genel tecile göre farklı ve daha esnek taksitlendirme imkânına yer verilmiş ve vergi idarelerine daha geniş takdir yetkisi verilmiştir. Bu uygulamanın genel tecile göre mükellef odaklı olarak vergi hukukuna getirildiği söylenebilir (Çitil, 2019).

Borçların tecil edilme konusu hem alacaklı idareye hem de borçluya yarar sağlamaktadır. Alacaklı olan idare cebri yollara başvurmadan gecikmeli de olsa alacağını tahsil edebilirken borcu olan mükellef de borcunu ödeyebilmek için yeni bir süreye kavuşmaktadır. Tecil uygulamasının genel amacının kamu yararı olduğu bilinse de zor durumda kalan mükellefleri mali açıdan rahatlatma amacının da olduğu söylenebilir. Vergi mükelleflerini ekonomik açıdan rahatlatmak kamu alacağının tahsilini kolaylaştırdığı için vergi kaynağını korumada ve vergi sürekliliğini sağlama açısından önemlidir. Devlet ve borçlu açısından bakıldığında iki tarafın da yararına olduğu ve çıkarların denkleştiği görülmektedir.

2.1.2.1.3. Diğer Ek Mali Yükümlülükler

Mali Yükümlülük, egemenliğe dayalı olarak ortaya konabilecek bütün mali içerikli yükümlülükleri ele alan bir üst kavramdır. Zorunlu olması ve kamu gücüyle ortaya çıkması mali yükümlülüğün en belirgin özelliklerindedir. Zor kullanma gücünün ana temeli ise mali yükümlülüklerdeki vergileme gücüdür.

Ek mali yükümlülükte geçen “ek” sözcüğü “*bir şeyin eksikliğini tamamlamak için ona katılan parça; takviye, zeyil*” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2022). Bu yönüyle bakıldığında ek mali yükümlülükler, dış ticarete geleneksel gümrük vergilerinin tamamlayıcı niteliğini vurgulayan bir terim olmaktadır (Özer, 2009).

İthalat, ihracat veya dış ticaretle ilgili ülke ekonomisi faydasına düzenlenmesini sağlamak için işlemler üstüne koyulan vergi ve benzeri yükümlülükler dışında kalan eş etkili mali yüklerin adlandırılmasında ek mali yükümlülükler terimi kullanılmaktadır (Gerçek, 2020).

Mali yükümlülüklerin temelini oluşturan 1982 Anayasası 73. maddesinin üçüncü fıkrasında “...*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler...*” kavramları belirtilmiştir. Ayrıca Anayasanın 167. maddesinde vergilendirme ile bağlantılı diğer anayasal kavram olan “*ek mali yükümlülüğe*” yer verilmiştir (Özer, 2009). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 167. maddesinde;

“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir” (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, madde 167) şeklinde belirtilmiştir.

Ek mali yükümlülük; zora dayalı bir şekilde devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerden ayrı olarak yalnızca ihracat, ithalat ve dış ticaret üzerinden ülke ekonomisi yararları dikkat edilerek alınan maddi değerlerdir. Ek mali yükümlülükler gümrük vergilerine göre tarife dışı özelliklere sahip olsa da fiyatlara yansımaları açısından tarife benzeri etkileri olan koruyucu niteliğe sahip bir dış ticaret vergisi olarak görülebilir (Karaş, 2022).

Anayasanın 167/2. maddesinde ek mali yükümlülüklerin amacının ve konusunun sınırlandırıldığı görülmektedir. Ek mali yükümlülükler “*dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla*” ve vergi gibi diğer mali yükümlülükler dışında sadece “*ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri*” üzerine konulabilmektedir. Ek mali yükümlülük cebre dayalı ve karşılıksız olması sebebiyle vergiye benzetilmektedir. Ek mali yükümlülükler bazı yazarlar tarafından “*vergi benzeri mali yükümlülük*” olarak adlandırılmaktadır (Özer, 2009). Sonuç olarak 6183 sayılı AATUHK’na göre zor alım gücü ile tahsil edilen ek mali yükümlülükler bir kamu alacağıdır ve vergi hukukunun kapsamına dâhildir.

1982 Anayasasının 167/2. maddesinde ek mali yükümlülükle alakalı bir tanım yapılmamıştır. Ancak anılan maddede koyulan yükümlülüğün amacı ile bu yükümlülüğün koyulabileceği alanlar belirlenmiştir. Getirilen bu yükümlülük kamu giderlerinin karşılanması amacıyla değil dış ticaretin ülke ekonomisine yararı olması amacıyla getirilmiştir. 167/2. maddeye göre vergi konabilecek alanlar ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleridir. Ticaretin sadece ülke içerisinde gerçekleşmesi küçük ölçekli işletmeler için geçerlidir. Ancak dünyada ticaretin giderek küreselleşmesi

sonucunda büyük ölçekli işletmelerin yerine getirdikleri ticaretler sebebiyle ek mali yükümlülüklere ihtiyaç duyulmuştur (Göker, 2013).

Dünyada küreselleşmenin oldukça artması ticari anlamda ulusal sınırları kaldırmış ve dünya tek bir pazar haline gelmiştir. 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)'nün kurulması küreselleşmenin dış ticaret üzerindeki etkilerindendir. Bununla birlikte ülkeler arasında ikili ticaret anlaşmaları da yapılmaktadır. Ülkeler aralarında yaptıkları anlaşmalar ve dâhil oldukları uluslararası kurumlar sebebiyle gümrük vergileri üzerinde değişiklik yapma konularında bağlayıcı hükümlere tabidirler. Bu hükümlerle ülkeler sosyal, mali ve ekonomik sebeplerle bazı ürünler üzerine ek mali yükümlülük getirebilmektedir (Hacıköylü, 2015).

Ek mali yükümlülük Avrupa Birliği (AB) üzerinden ithal edilen ürünlere karşı da kullanılmaktadır. AB ile imzalanan gümrük birliği anlaşmasına göre üçüncü ülkelerle yapılacak ticaretlerde ortak gümrük tarifesi uygulanmaktadır. Ancak AB, Türkiye'nin taraf olmadığı serbest ticaret anlaşması imzalayabilmektedir. Böyle bir durumda AB'nin ticaret anlaşması yaptığı ülkeden ithal edilen ürünlerden gümrük vergisi alınmamaktadır. AB'de serbest dolaşımda olan bu ürün belli bir zaman sonra Türkiye'ye girebilmektedir. Ürünü üreten üçüncü ülke eğer eşyayı direkt olarak Türkiye'ye ihraç etmiş olsaydı gümrük vergisi tarifesinden vergilendirilecekti. Ancak ürün AB'den Türkiye'ye giriş yaptığı için vergi gelirinden mahrum kalınmasına sebep olacaktır. Bu durum AB ile Türkiye arasında Türkiye aleyhine ticaret sapmasına sebep olmaktadır. Bu olumsuz etkinin ortadan kaldırılabilmesi için bu tür ürünlere ek mali yükümlülük getirilebilmektedir (Gerçek, 2020). Buradan hareketle ek mali yükümlülüğün amaç ve kapsamı;

- Koruma önlemleri açısından ülke ayrımı fark etmeksizin serbest ticaret anlaşmaları hükümlerinin uygulanması sonucunda Türkiye zararına ortaya çıkabilecek farklılıkların kaldırılması
- Gümrük Kanunu 55/3. maddesine göre Türkiye aleyhine kota, tarife, ticari yasak gibi durumları kullanan ülkelere karşı karşılıklılık ilkesine göre ek yükümlülüklerin kullanılması,
- Devlet tarafından kullanılması uygun görülmeyen belirli ürünlerin kullanılmasının engellenmesidir (Karaş, 2022).

1982 Anayasası'nın 167/2 maddesine istinaden çıkarılan "2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" ek mali yükümlülüğün yasal dayanağını oluşturmaktadır. Bu kanun;

"Amaç ve kapsam

Madde 1 – Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması bu Kanun hükümlerine göre yürütülür.

Yetki

Madde 2 – Cumhurbaşkanı bu Kanun kapsamındaki konularda düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

Ek mali yükümlülükler

Madde 3 – İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Cumhurbaşkanı kararında gösterilir.2 Ek mali yükümlülüklerin tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanır.

Müeyyide

Madde 4 – Cumhurbaşkanı kararıyla tahsil edilen ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden ithalat, ihracat veya diğer dış ticaret işlemlerini gerçekleştirenler, noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezasına çarptırılırlar" (Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 1984) maddelerinden oluşmaktadır.

Mevzuatta ek mali yükümlülük koyma yetkisi veren kanun ve bu kanuna dayanan kararlar bulunmaktadır. Bunların içerisinde en önemlisi ise "2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" dur. Bu kanunun anayasaya aykırılık iddiasına bakan Anayasa Mahkemesi aldığı bir kararda;

"Gerçekten, her ülkede, önceden, gelecekteki ekonomik gelişmeleri anlayıp, buna göre, bir takım çerçeveler çizmenin mümkün olamaması; ithalât ve ihracatın her an değişebilen şartlara tabi bulunması, hükümetlere birtakım geniş vs esnekliği olan yetkiler verilmesini zorunlu kılmıştır.

İthalat ve ihracatla, diğer ülkelerin, Türkiye için koyduğu tehditlere karşı, Hükümetin derhal mukabil tedbirleri alması veya Türkiye'ye çok ucuza gelen ya, da çok yüksek fiyatla, alınan malın fiyatının ayarlanması gerekecektir.

Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrasının vermiş olduğu yetkiye dayanarak Yasama Organı, dış ticaretin düzenlenmesini yürütme organına bırakmıştır. O halde, Bakanlar Kurulu, Anayasa'ya uygun olmak koşuluyla bu konunun çerçevesini, genel esaslarını, temel yönlerini ve ayrıntılarını tümüyle düzenleme yetkisine sahiptir.

Çağımızda önemli olan bir kamu hizmeti niteliği kazanan "Dış Ticaretin Düzenlenmesi" kalkınma planlarında geniş ölçüde yer alan madde politikasının takibini, fiyat istikrarının sağlanmasını, ihracat darboğazının aşılmasını, dış ticaret açığının kapatılmasını, amaçlamaktadır." (Anayasa Mahkemesi, E: 1984/6, K: 1985/1) hükümleri gereği Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'u Anayasaya aykırı bulmamıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda dış ticaret politikaları ile ilgili Cumhurbaşkanına bazı mal ve ürünlerin ithali ve ihracı konusunda karar verme ve tedbir alma yetkisi tanınmıştır (Özer, 2009). 1982 Anayasasının 73. maddesinin dördüncü fıkrasında *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir"* denmektedir.

Ek mali yükümlülükler genel olarak yabancı ürünlerden sınırdan geçme nedeniyle alınır. Hukuksal zora dayanır ve karşılıksızdır, bu yönüyle vergiye benzer bir yükümlülüktür. Geniş anlamda vergi hukukunun kapsamına girer ve korumacı nitelikte bir sınır vergisidir. Olağanüstü hallerde ithalatta haksız rekabetin önlenmesini sağlar. Uluslararası ticaret alanındaki bozulan ulusal fiyat dengesini düzenler (Özer, 2009).

Sonuç olarak ek mali yükümlülük zarara uğramış bir ülke için ekonomik koruma önlemini ifade etmektedir. Ek mali yükümlülüğün ortaya çıkmasındaki asıl amaç devlete gelir sağlamaktan ziyade dış ticarete zarar gören ülkenin ya da ülke firmalarının maruz kaldığı zararın telefı edilmesi ve haksız rekabetin sonlandırılmasıdır.

2.1.2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Ek Mali Yükümlülükler

Vergi Usul Kanunu Türkiye'de vergi uygulamalarının usul ve esaslarını belirleyen temel bir yasadır. Bu yasanın amacı vergi süreçlerini düzenleyerek vergi sisteminin daha adil ve etkin olarak işlemlerini sağlamaktır. Bu kanun, vergi

işlemlerinin bütün aşamalarını düzenleyerek vergi sisteminin daha bütüncül yapıda işlemlerini sağlar (http-2). VUK'un 1. maddesinde;

“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.” denilerek kanunun kapsamından bahsedilmiştir.

Çalışmanın bu kısmında 213 sayılı VUK'ta belirtilen ve ek mali yükümlülüklerden olan gecikme faizi, pişmanlık zammı ve izah zammından bahsedilecektir.

2.1.2.2.1. Gecikme Faizi

Faiz, üretim faktörlerinden olan sermayeye ödenen bedel veya fiyattır. Keynes'e göre likiditeden vazgeçmenin bedeliyken, klasik faiz teorisine göre ise ödünç verilebilir fonları belirli süre kullanmanın fiyatıdır. Paranın geleneksel fonksiyonlarından biri tasarruftur ve bu durum faizin önemli gerekçelerinden biridir. Nitekim bir kişi borç vererek parasını tasarruf etmekten vazgeçer ve bu durumda mevduat faizinden yararlanamayarak belli bir maliyete katlanmış olur (Er, 2011).

Faiz, sermayenin veya paranın el değiştirmesi neticesinde ortaya çıkan kayıp ve kazançların fiyatlandırılmasıdır. Faiz ödemesi temelde iki şekilde olur. Birincisi; bir miktar para ile kurum veya kişiler tarafından verilen borç karşılığı alınması iken ikincisi ise vadesi geldiği halde borcunu ödemeyen kişinin borcun anaparasının üzerine ek olarak ödediği gecikme bedelidir (Organ ve Sevinç Ceyhan, 2020).

Danıştay Başkanlığı Vergi Daireleri Kurulu kararında bu durum;

“Enflasyon ve buna bağlı olarak oluşan döviz kuru, mevduat faizi, Hazine bonusu ve Devlet tahvili faizi oranlarının yüksekliği, borçlunun yararlanması, alacaklının ise zarara uğraması sonucunu doğurmaktadır. Hukuk sistemlerinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu bu zarar, "faiz" adı altında yapılan ek ödemelerle karşılanmaktadır.” (Danıştay, E: 2006/182, K: 2007/3) şeklinde ifade edilmektedir.

Alacaklı olan tarafın devlet olması durumunda vergi dâhil olmak üzere tahakkuk etmiş bütün kamu borcunu vadesi geldiği halde ödemeyenler için gecikme

zammı, kamu borçlarını tecil ettirenler için tecil faizi, sadece vergi borçlarına özgü olmak şartıyla verginin tahakkuk aşamasında gecikmeye sebep olanlar için ise gecikme faizi uygulanmaktadır (Taşkın ve Sonsuzoğlu, 2011).

Gecikme faizi, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda meydana gelmektedir. Bu sebeple tahakkuku tahsile dayanan veya kendiliğinden tahakkuk eden vergilerde gecikme faizi uygulanması söz konusu değildir (Organ ve Sevinç Ceyhan, 2020).

Vergi mükelleflerinin devlete olan borçlarını zamanında ödememeleri veya vergilerini zamanında tahakkuk ettirmemeleri üzerine gecikmeye sebep olmaları sonucunda vergi mükellefleri aleyhine ve devlet lehine faiz borcu ortaya çıkmaktadır (Taşkın ve Sonsuzoğlu, 2011).

Bu durum Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında;

“Faiz, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır. Herhangi bir kimse kendine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında asıl sahibine faiz ödemek zorundadır. Paranın likidite (elde tutulma, cepte bulundurma, kullanıma hazır halde) olması her an her türlü hizmet, emtia veya üretim faktörünü satın alabilmesine olanak verir. Parayı elinde nakit veya hesabında bulunduran piyasa ekonomisi kuralları gereği geleceğe dönük olanaklardan yararlanabilir. Hak edildiği halde kişinin tasarrufuna geçmeyen paranın enflasyonist ortamlarda sahibinin satın alma gücünde kayıplara neden olacaktır. Devlete ödenmesi gereken vergilerin mükellefler tarafından zamanında ödenmemesi sonucu mükellefler bu paraları başka amaçlarla kullanarak çeşitli yararlar sağlamakta olup devlet vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kaldığı için harcamaları kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Bu nedenle Devlete faiz ödemesi yerindedir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2008/58, K: 2011/37) şeklinde ifade edilmektedir.

Gecikme faizi, tarh ve tahakkuk işleminin kanunda belirtilmiş olan kanuni süreler içerisinde gerçekleşmemesi sebebiyle vergi alacağının geç tahsil edilmesi ve bunun sonucunda devletin mali kayba uğramasına bağlı olarak bu kaybın telafisi için getirilmiştir (Ulu Ardıç, 2021). Devletin alacağını güvence altına alması yöntemlerinden biri olan gecikme faizi, vergi gelirlerinin enflasyonun yüksek olduğu süreçlerde reel değerinin azalmasını önlemek amacıyla uygulanmaktadır (Buyrukoğlu, 2018).

Gecikme faizinin enflasyonla ilişkisi Anayasa Mahkemesi'nin 27.09.1988 tarih ve “E: 1988/7, K: 1988/27” - “E: 1988/9, K: 1988/28” - “E: 1988/16, K:

1988/29” sayılı kararlarında mükellef ve devlet açısından incelenmiştir. Bu incelemelerde gecikme faizinin mantığı açıklanmış (Tosun, Canyaş ve Tosun, 2012) ve gecikme faizinin aslında amme alacağının enflasyon karşısında değerini yitirmesinin önlenmesi ve enflasyona karşı korunması amacıyla uygulandığı belirtilmiştir (İnci ve Öztürk, 2015).

Danıştay 9. Dairesinin 17.03.1993 tarih ve “E: 1992/3881, K: 1993/1261” sayılı kararında gecikme faizinin getiriliş amacı belirtilmiştir. Bu karar;

“Gecikme faizi, vergi cezası niteliğinde olmayıp enflasyon sebebiyle para değerindeki sürekli ve yüksek düşmeler olması dolayısıyla zamanında ödenmeyen vergilerin değer kaybını önleme amacına yönelik ve geç ödemelere karşı caydırıcı özelliği olan bir tedbir olarak uygulamaya konulmuştur.” (Danıştay, E: 1992/3881, K: 1993/1261).

Gecikme faizi uygulaması 1983 yılında başlatılmıştır. 1983 yılından itibaren sürekli değişen oranlarla uygulanmaya devam edilmektedir (N. Coşkun, 2021). Gecikme faizinin yasal düzenlemesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilmiştir. Bu kanun;

“Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar;

c) 379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.”
(Vergi Usul Kanunu, madde 112) şeklindedir.

VUK'ta iadesinde gecikilen vergilerde ödenecek faizle alakalı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler sadece vergiler için getirilmiş olup her kamu alacağı için bu durum uygulanamaz. Eğer konu tüm kamu alacakları için faiz alınması olsaydı bu düzenleme VUK'ta değil, AATUHK'ta yapılması gerekirdi (Taşkın ve Sonsuzoğlu, 2011). Bu sebeple gecikme faizi VUK'un 122. maddesine istinaden 6183 sayılı AATUHK'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında alınır. Gecikme faizi hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz.

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda verginin dava konusu yapıp yapılmamasına, kanun yolunda kalınıp kalınmamasına ve uzlaşma yoluna başvurulup başvurulmamasına göre gecikme faizi süresinde farklılıklar meydana gelmektedir (Ulu Ardıç, 2021).

Gecikme faizi hesaplanmasında tarhiyatların ilgili olduğu dönemlere ait normal vade tarihi esas alınarak; tarhiyatın kesinleşmesi halinde (dava konusu söz konusu olmazsa) tahakkuk tarihine kadar, tarhiyatın dava konusu olması halinde mahkeme kararı tebliğ edilene kadar, uzlaşmaya gidilmesi halinde ise uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar geçen süreler için gecikme faizinin hesap edilmesi gerekmektedir (Çavdar, 2015).

Gecikme zammı tahakkukun zamanında yapılmasına karşın vergi alacağının zamanında ödenmemesi ile alakalı bir yaptırım iken, gecikme faizi tahakkukun geciktirilmesi sonucunda vergi alacağının geç tahsil edilmesi ile alakalı bir yaptırımdır. Bu sebeple gecikme zammı hesaplanırken ödeme süresinin son günü ile tahsilatın yapıldığı tarih arası dikkate alınır. Gecikme faizi hesaplamasında ise geç yapılan tahakkuk tarihinden normal ödeme tarihine kadar olan süre dikkate alınmaktadır (Yegen, 2019).

Gecikme faizinin literatürde ceza niteliği taşımadığı kabul edilmektedir. Bu sebepledir ki ölüm durumunda gecikme faizi sonra ermez ve mirası reddetmeyen varislere geçer. Suç ve cezaların şahsiliği ilkesi bu durumu destekler niteliktedir (N. Coşkun, 2021).

Gecikme faizi, ekonomik anlamda paranın fiyatı olarak kabul edilmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin "E: 1988-9, K:1988-28" kararında bu durum şu şekilde açıklanmıştır.

"Faiz; ekonomik açıdan, paranın fiyatıdır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullanıldığında, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, "bugünkü" ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük" olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parası ödemeyen kimse ise bu imkânlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur.

Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yaralar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısımak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet cari harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır." (Anayasa Mahkemesi, E: 1988/9, K: 1988/28).

Vergi borcunun zamanında tahakkuk etmesini engelleyen ve bu ödemeyi geciktiren mükellefler hem devleti hem de dürüst mükellefleri dezavantajlı duruma düşürmektedir. Bu sebeple gecikme faizi aslında bir ceza olarak değil ekonomik şartların gerekliliği sebebiyle getirilmiştir. Gecikme faizinin ceza niteliği taşıması durumu Anayasa Mahkemesi kararlarında da belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi;

"Gecikme faizini, vergiyi veya geliri doğuran olayın gerçekleşme tarihinden başlatmanın mükellefe ağır bir mali külfet yükleyeceği ve bu nedenle de vergi idaresi aleyhine dava açmaktan kaçınacağı, dolayısıyla, Anayasa'nın 36. maddesinde belirlenen "Hak arama hürriyetinin sınırlanmış olacağı öne sürülebilirse de yukarıda, özellikle enflasyonist ortamda, faizin sahip olduğu önemle ilgili açıklamalar böyle bir iddianın savunulmasını olanaksız kılar. Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatan yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar

sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelenmek de olanaksızdır.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1988/7, K: 1988/27).

hükmüyle gecikme faizinin ceza niteliğinde olmadığını aslında enflasyon sonucunda paranın değerinde meydana gelen düşüşün telafisi olduğunu belirtmiştir.

Vergi hukukunda mali bir tazminat olarak bulunan gecikme faizi alınacak olan vergi alacağının enflasyon karşısında değerini yitirmemesi için getirilmiş olsa da mükellef açısından düşünüldüğünde ek bir ödeme olduğu açıktır (İnci ve Öztürk, 2015).

Gecikme faizinin ek mali yükümlülük olduğu Anayasa Mahkemesi'nin “E: 1988/16, K: 1988/29” sayılı kararında; “*gecikme faizi ise, bu yükümlülüğün vaktinde yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan ek bir mali yükümlülük olup tamamen yükümlünün kusurundan doğan, istisnai bir yükümlülüktür.*” (Anayasa Mahkemesi, E: 1988/16, K: 1988/29) denilmiş ve kararda, gecikme faizinin vergi yükümlüsünün kusuru sebebiyle ortaya çıkan ek bir mali yükümlülük olduğu ortaya konmuştur. Ayrıca Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun almış olduğu “E: 1988/5, K: 1989/3” kararda Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararlarına atıfta bulunarak gecikme faizinin mali yükümlülük olduğu yönünde kararı bulunmaktadır.

2.1.2.2.2. Pişmanlık Zammı

Pişmanlık, Farsça kökenli bir terim olup “*paşiman*” sözcüğünden gelmektedir. Geçmişte yapılan bir işin veya davranışın sonucunda hoşnut olmama duygusudur (http-3).

Hukuki terim olarak pişmanlık, failerin işlemiş olduğu suçtan dolayı ortaya çıkan suçun kanunda belirlenen sürede ve şekilde kişinin pişmanlık duymasına ve bu pişmanlık sonucunda suçun aydınlatılmasına yaptığı katkıya göre cezasında indirim yapılması veya cezasının tamamen ortadan kalkması durumudur (http-4).

Pişmanlığın ana unsuru kişinin duyduğu üzüntü ve bu üzüntü sonucunda yapmış olduğu fiili yetkili idareye kendi isteğiyle bildiren bireyin ruh halidir. Kişi tarafından kendi isteğiyle bildirme durumu yoksa pişmanlıktan değil korkan bir bireyin ruh halinden bahsedilir (Akkoç, 2016).

Pişmanlık müessesesi, 1950 yılından itibaren var olan ve uygulanan vergi hukukunda mükelleflere tanınmış olan özel bir haktır. Bir olayda vergi ziyayı olması ve bu durumdan idarenin bilgisinin bulunmaması üzerine, mükellefin kendisinin bu durumu ilgili yerlere bildirmesi sonucunda beyan edilmeyen vergilerin beyanı ve ödenmesi konusunda mükelleflere kolaylık sağlanmasıdır (Türkay, 2016).

Vergilendirme yetkisine sahip olan devlet, vergiyi güvence altına almak ve vergi mükelleflerini vergi sisteminin içerisinde tutabilmek amacıyla pişmanlık uygulamasını yürütmektedir. Bu müessese ile mükellefler geç de olsa sebep oldukları hazine zararını telafi edebilmekte ve vergi ziyayı cezasından kurtulmaktadırlar (Yoruldu, 2020).

Pişmanlık müessesesine VUK'un 371. maddesinde yer verilmiş ve bu kanun maddesinde;

“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.” şeklinde tanımlanmıştır.

Pişmanlık müessesesi ile mükelleflere, kanunda belirtilmiş olan belli başlı şartların yerine getirilmesi durumunda vergiye dair cezalardan kurtulma olanağı sunulmuştur. Vergi idaresi açısından bakıldığında ise mükelleflerin kendilerini ihbar etmesi sonucunda alacağın tahsilini kolaylaştıran bir müessesedir (Ak ve Ekeryılmaz, 2016). Vergi idareleri bu müessese ile mükellefleri yaptırımlar karşısında yardımsız bırakmamak, idare ile mükellefi yakınlaştırmak, vergiye karşı direnci azaltmak ve vergi duygusunu daha iyi aşılayarak kökleşmesini sağlamayı amaçlamıştır (Apalı, 2017).

Konu hakkında Danıştay'ın almış olduğu bir kararda kurumun amaçları; *“yükümlüleri yasanın sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek, yükümlüyü idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamak”* (Danıştay, E: 1969/1166, K: 1970/2023) şeklinde belirtilmiştir.

İdareler ile mükellefler arasında vergi uyuşmazlıklarının doğrudan çözülmeyerek yargısal yollara başvurulması durumunda bazen idare açısından tarh edilen verginin tahsili gecikmekte bazen de davaları kaybetmesi sonucunda idareler kamu gelirinden mahrum kalabilmektedir. Bu durum mümkün olan en kısa sürede ve

en yüksek tahsilatla alınması gereken kamu gelirinin amacına ters düşmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi ziyasına sebep olan suçlardan pişmanlık duymaları durumunda alacaklı olan yetkili idare, şartları haiz olan mükelleflere cezalardan kurtulabilmeyi pişmanlık müessesesi ile mümkün kılmıştır (Akkoç, 2016).

VUK 371. maddesine göre, beyana dayanan vergilerde “*vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen*” mükelleflerin kanuna aykırı olan durumu ile ilgili idareye kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi ve 371. maddedeki şartlarında gerçekleşmesi durumunda vergi ziyası cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir. VUK 371. maddesine göre şartlar;

“1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsih edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.¹⁴²

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.” (Vergi Usul Kanunu, madde 371) olarak belirtilmiştir.

Mükelleflerin pişmanlık müessesesinden faydalanabilmeleri için VUK 371. maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Belirtilen maddelerden herhangi biri gerçekleşmez ise mükellefin yapmış olduğu pişmanlık talebi kabul edilmemektedir (Apalı, 2017).

Pişmanlık zammı, verginin vadesi ile haber verme tarihi arasında kalan süreler üzerinden hesaplanır. Haber verme tarihi ile ödeme tarihi arasında kalan süreler hesaplama dâhil edilmemektedir (Yıldırım, 2011). Ödeme süresi mükellefin haber

verme tarihinden itibaren on beş gündür. Bu on beş günlük süre içerisinde pişmanlık zammı hesaplanamaz. Bu durum Danıştay'ın "E:1992/2694, K:1993/127" kararında görülmektedir. Bu kararda;

"... Bu durumda, pişmanlık zammının haber verme tarihine kadar gecikilen süre için uygulanacağı, 15 günlük sürenin mükellefin iyi niyetine karşılık tanınmış özel bir ödeme süresi olduğu bu süre için pişmanlık zammı hesaplanmasının söz konusu olamayacağı, ..." (Danıştay, E: 1992/2694, K: 1993/127) şeklinde belirtilmiştir.

Pişmanlık zammı hesabı yapılırken ayı aşan kesirler bütün ay olarak kabul edilmektedir. Gecikme zammında ayı aşan kesirler gün gün hesaplanırken pişmanlık zammında bu durum tersidir. Pişmanlık talebi için ayı aşmış olan ilk gün ile aynı ayın son günü yapılan hesaplama eşit seviyede tutulmaktadır. Pişmanlık zammı, VUK'un ilk halinde yer almayıp 1953'te yapılan kanun değişikliğiyle "aylık yüzde iki" şeklinde sonradan eklemiştir. 1985 yılında yapılan değişiklikle ekonomide güncelliğini koruyabilmesi amacıyla her geciken ay için 6183 sayılı AATUHK 51. maddesinde yer alan gecikme zammı oranına bağlanmıştır (Yıldırım, 2011).

Sonuç olarak vergi mükellefi, pişmanlık müessesesi ile cüzi miktarda pişmanlık zammı ödemesiyle vergi ziyayı cezasından kurtulabilmekte, vergisini geç de olsa ödemesi sebebiyle hazinenin zararını telafi edebilmektedir. Ayrıca devlet, geç de olsa vergi alacağına sahip olarak kamusal hizmetlerinin finansmanında bu geliri kullanabilmektedir. (Yoruldu, 2020).

2.1.2.2.3. İzah Zammı

İzah, kelime anlamı olarak "açıklamak, ayrıntılı bilgi vermek" anlamına gelmektedir (TDK, 2022). Vergisel anlamda, Maliye Bakanlığı'nın vergi kaybına sebep olan mükelleflere cezalar uygulanmadan açıklama hakkının verilmesidir (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018).

Vergi idareleri ile mükellefler arasında bazı durumlarda uyuşmazlıklar ortaya çıkabilir. Bu uyuşmazlıkların giderilmesinde yargısal veya idari çözüm yolları kullanılmaktadır. İdari çözüm yollarına uzlaşma, cezalarda indirim, hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah örnek olarak gösterilebilir (İşbilir, 2008) İzaha davet müessesesi de vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yöntemlerinden birisidir. İzaha davet; vergi incelemesi daha başlamadan ve takdir komisyonuna sevk işlemi

gerçekleşmeden mükellefe izah yapma şansının verilmesi durumudur (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018).

İzaha davet uygulaması VUK 370. maddesinde belirtilmiş ve madde içeriği;

“a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 700.000 Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5 'ini aşmayan mükelleflere ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespitle ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık

hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

c) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” (Vergi Usul Kanunu, madde 370) şeklinde belirtilmiştir.

Pişmanlık müessesesi ile izaha davet müessesesi birbiriyle karıştırılmaktadır. Pişmanlık müessesesinde vergi ziyayı cezasına sebep olan fiilleri işleyen mükellefler kanuna aykırı bu hareketleri ilgili makamlara kendi kendilerine haber vermektedirler. İzaha davet müessesesinde ise ilgili makamların, mükellefin kendisi haber vermeden önce ön tespit yapması ve bu ön tespit sonucunda izah istemeleri durumudur (Korkmaz, 2019).

İzaha davet edilen mükellefler pişmanlık ve ıslahtan yararlanamazlar, mükelleflerin izahatta bulunmaları halinde kendilerine vergi incelemesi yapılmaz ve takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirilmez (Güneş, 2019).

İzaha davet kurumunun en önemli avantajlarından biri izah veren mükelleflerin yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebep olmadığı anlaşılırsa izah veren mükellefler o konuyla alakalı vergi incelemesine girmemesi veya takdir komisyonuna sevk edilmemesidir. Vergi ziyasına sebep olan mükellefler ise bazı şartlar içerisinde cezaların indirimli uygulanması sonucunda daha ağır cezalardan korunmaktadır (Aslantaş, 2019).

VUK’un 370. maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiyle Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkartılmıştır. Bu genel tebliğ ile izaha davetin şekli ve kapsamı, ön tespitin niteliği, izahı yapacak ve bu izahları değerlendirecek olan merciler, kimlere davet yapılacağı, yapılan izahta kullanılacak olan bilgi ve belgelerle birlikte uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018).

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin genel amacı;

“Vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan

diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır” (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020) şeklinde belirtilmiştir.

VUK 370. maddesine göre izaha davetin kapsamını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Maliye Bakanlığı izaha davetin kapsamını 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2. maddesinde belirtmiş ve bazı konularda sınırlandırmıştır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018). Bu konular;

“1. Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi

2. Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (kdv) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi

3. Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi

4. Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi

5. Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi

6. Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi

7. Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi

8. İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi

9. Kurumlar vergisi kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi

10. Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi

11. Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi

12. Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi

13. Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi

14. Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi

15. Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi

16. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesidir” (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017).

Ön tespit kavramına 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer verilmiştir. Ön tespit kavramı;

“Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.” (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017) şeklinde tanımlanmıştır.

Ön tespit kavramı için mükellefin ihbar edilmemiş olması, idare tarafından vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması gibi bazı şartları bulunmaktadır. Ayrıca 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne göre ön tespiti yapacak merciler belirtilmiştir.

“Madde hükmüne göre ön tespitin yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir.

Yetkili merci, madde kapsamında ön tespiti yapacak, izaha davet veya SMİYB ön tespit yazısını tebliğ edilmek üzere gönderecek ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonu (Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu) ifade eder.

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (c) fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda "Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu" oluşturulmuştur.” (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020).

Ön tespit ve izah değerlendirme komisyonu görev ve yetkileri ise 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne göre;

“a) Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde belirtilen ön tespiti yapar.

b) İzaha davet veya SMİYB ön tespit yazısının, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderilmesini sağlar.

c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme sonucunu içeren yazının, tebliğ edilmek üzere, ilgili mükelleflere gönderilmesini sağlar.” (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020).

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 45 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır. Yapılan izahın iki farklı sonucu bulunmaktadır.

Yapılan izahın yeterli bulunması durumu;

“Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyasına neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahta bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığı değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir ve mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz” (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020).

Yapılan izahın yeterli bulunmaması durumu;

“Yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından beyanname verilmemiş olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır.

Mükellef tarafından beyanname verilmiş olmakla birlikte beyan edilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda da vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır. Şu kadar ki, komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilen beyanname ile tahakkuk eden verginin aynı süre içerisinde, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.” (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020).

Vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için yetkili makamlar tarafından mükelleflerin vergi ziyasına uğrattığına dair bir belirti ya da emare bulunursa yetkili makamlar tarafından mükelleflerden açıklama istenmektedir (Yoruldu, 2022).

İzah zammı ise bu istenen açıklamanın yeterli bulunmaması üzerine ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında yapılan izah zammı ödemesidir.

2.1.3. Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler

Vergilendirme yetkisinin temel dayanağı anayasa olduğundan devletin vergilendirme yetkisini anayasal ilkelere uygun bir şekilde kullanması gereklidir.

Anayasa, normlar hiyerarşisinde en üst kısımda yer almaktadır. Bütün hukuk dallarındaki gibi vergi hukukunda da esas kaynağı anayasa oluşturur. Vergi kanunlarında hiçbir şey anayasaya aykırı olamaz (Öner, 2019).

Vergilendirme ile alakalı temel normların belirlenmesinde özel kanunların yanı sıra anayasalardan da fayda sağlanmaktadır. Türkiye’de gümrük tarafından alınan vergiler hariç tutulsa da bütün vergi türlerinin tabi olduğu Vergi Usul Kanunu ile vergilere özel olarak çıkarılan özel vergi kanunları tarafından gerçekleştirilmektedir. Anayasa ise vergilendirme konusunda yer alan hükümlerin belirlenmesinde yol gösterici olmakla birlikte, siyasi iktidarlar ve parlamentoların sınırlandırılması konusu ile işlemlerin nasıl yapılacağı durumlarında yardımcı konumdadır (Keskin, 2020).

Araştırmanın bu kısmında ek mali yükümlülüklerin anayasal ilkeler açısından incelenebilmesi için vergi kanunlarının bağlı bulunduğu anayasal ilkeleri “*Genel İlkeler*” ve “*Anayasanın 73. Maddesinden Kaynaklanan İlkeler*” olarak iki farklı başlık altında değerlendirilecektir.

2.1.3.1. Genel İlkeler

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 2. maddesinde “*Cumhuriyetin Nitelikleri*” konu başlığında “*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 belirtilmiştir. Anayasanın bu maddesi aslında devletin yerine getireceği tüm eylemlerde dikkat edilmesi gereken temel anayasal ilkelere kaynaklık etmektedir. Bu sebeple vergilendirmenin anayasanın genel ilkeleri ile bağlantısı önemli hale gelmektedir (Keskin, 2020). Anayasanın 2. maddesi gereğince vergilendirmeye ilişkin ilkelere “*Hukuk Devleti İlkesi*”, “*Sosyal Devlet İlkesi*” ve “*Hukuki Güvenlik İlkesi*” önem arz etmekte, ilkelerin detaylı bir şekilde araştırılması gerekmektedir.

2.1.3.1.1. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti kavramı ilk kez 19. yüzyılın başlarında Almanya’da kullanılmıştır. Anglo-Sakson hukukunda hukukun üstünlüğü anlamına gelen “*supremacy of law*” kullanılırken Fransızca “*getad de droit*” kavramıyla ifade edilmektedir (Sancar, 2000).

Türk Anayasa tarihi içeriği incelendiğinde Tanzimat Döneminde “*kanun devleti*”, Meşrutiyetlerle “*anayasalı devlet*”, 1921 ve 1924 Anayasalarında “*ulus devlet*” son olarak ise 1961 Anayasasıyla “*anayasal devlet*” - “*hukuk devleti*” kavramlarının ortaya çıktığı görülmektedir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013). Tanzimat Döneminden itibaren gelişen ve ilk kez 1961 Anayasası ile anayasamıza giren “*Hukuk Devleti*” kavramı Anayasa Mahkemesinin 1976 tarihli kararında; “*İnsan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sanan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa’ya uygun bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir.*” (Anayasa Mahkemesi, E: 1976/1, K: 1976/28) şeklinde tanımlanmıştır.

Ülke içerisinde yaşayan vatandaşların, egemenlik gücünü elinde barındıran devlet karşısında korunmasını sağlamak amacıyla bütün önlemleri alan ve alınan bu önlemlerle vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlete hukuk devleti denmektedir (Gül, 2019). T.C. Anayasasının 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti “... *sosyal bir hukuk devletidir*” şeklinde tanımlandığından hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliğe sahip olduğu devleti hukuk devleti olarak tanımak mümkündür (Üstün, 2003).

Hukuk devleti ilkesi, Anayasada kısa bir ifade olmasına rağmen Anayasa Mahkemesi kararlarında en fazla atıf yapılan ifadelerden biridir (Sağlam, 2005). Bir diğer Anayasa Mahkemesi kararında hukuk devleti ilkesi şu şekilde açıklanmaktadır.

“*Hukuk devleti, 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, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasa’nın bulunduğu bilincinde olan devlettir.*” (Anayasa Mahkemesi, E: 2008/70, K: 2010/21).

Hukuk devleti ilkesine göre devlet anayasada ya da kanunlarda kendisine verilmemiş olan hiçbir yetkiyi kullanamamaktadır. Devletin meşruluğu hukuktan ortaya çıkmakta ve bütün keyfi uygulamaların önüne geçilmektedir (Erdoğan, 2014).

Hukuk devleti ilkesine göre vergiler her ne sebeple olursa olsun vatandaşlar üzerine salındığında anayasaya aykırı olmaması gerektiğinden bütün vergilerin anayasal vergilendirme ilkelerine uyumlu olması beklenmektedir. Bu durum Anayasa Mahkemesi kararında; “Gelir elde etmek amacıyla da olsa, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti nitelikleri göz ardı edilemez.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1991/7, K: 1991/43) şeklinde belirtilmiştir.

Bir diğer Anayasa Mahkemesi kararında ise; “Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2004/94, K: 2008/83) denilmiştir.

Devlet vergilendirme yaparken egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlarının hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Bu sebeple vergi kanunları yapılırken hukuk devleti ilkesini göz ardı edilmemeli ve bu ilkeye göre kanunlar çıkarılmalıdır. Bu ilkenin sağladığı güvenceyle keyfilik önlenmekte ve belirtilen sınırların dışına çıkılamayacağından vatandaşlar güvence altına alınmaktadır. Yani devlet sırf gelir elde edebilmek için hukuk devleti niteliklerinden vazgeçemez. Bu durum Anayasa Mahkemesi kararında;

“Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1989/6, K: 1989/42) şeklinde belirtilmiştir.

Vergi hukukunun temel belirleyici işlemleri kanunlar olduğundan ve bu kanunları çıkaran yasama organı Anayasa Mahkemesi tarafından denetlendiğinden, hukuk devleti ilkesi açısından en önemli görev Anayasa Mahkemesi’nindir. Bu sayede vergi hukuku alanında Anayasanın üstünlüğü de sağlanmış olacaktır (Demirbaş, 2009).

2.1.3.1.2. Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet kavramı, 2. Dünya Savaşından sonra sanayileşmeyi bitiren ülkelerde devlet, işçi ve işveren arasında yapılan uzlaşmalar sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu uzlaşmalarla birlikte devletin yerine getirdiği sosyal amaçlarla ihtiyaç sahipleri ile çalışan işçiler ciddi kazanımlar elde etmişlerdir. Bu zamanlarda “*daha çok devlet*” düşüncesi gelişmiş ve bununla birlikte devletin mali ve sosyal alanlara daha çok müdahale etmeye başladığı görülmüştür (Gümüş, 2010).

Sosyal devlet kavramı devletin müdahalesi kapsamında geliştirilen bir düşünce sistemidir. Serbest piyasaların sebep olduğu gelir dağılımındaki eşitsizlik sebebiyle devletler ekonomik ve sosyal alanlara müdahale etme gereksinimi duymuşlardır. Bu müdahale ile istenen durum; devlet gelirinden yeterli miktarda pay alamayan insanların ihtiyaçlarının karşılanması ve devletin vatandaşlarına güvence vermesidir (Aydın ve Çakmak, 2017). Sosyal devlet ilkesi, ülkede yaşayan vatandaşların aralarındaki adaletin korunması, refahın yükselmesi ve sosyal güvenliklerinin koruma altına alınmasını savunur ve bunu hayata geçirmeye çalışır (Üstün, 2003). Sosyal devletin amacı para açısından güçsüz olanların korunması, sosyal güvenlik konusunda tüm vatandaşların bu haklardan yararlanması ve devletin ekonomiye müdahale edip gelir ve servet dağılımında adil bir ortam oluşmasını sağlayarak ekonomide kalkınma hedeflemesidir (Erkin, 2013). Anayasa Mahkemesi bir kararında sosyal devlet ilkesini;

“Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1984/9, K: 1985/4) olarak tanımlamıştır.

Sosyal devlet ilkesi anayasal açıdan Türk Hukuku'nda ilk kez 1961 Anayasasında yer almış, sonrasında ise 1982 Anayasasında da yerini korumuştur (Gözler, 2014). Anayasada Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir devlet olduğu vurgulanmıştır. Bu durum Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri kısmında; “*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.” şeklinde belirtilmiştir (Keskin, 2020). Ayrıca bu durum Anayasa Mahkemesinin diğer bir kararında;

“Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin Sosyal bir Hukuk Devleti olduğu belirtilmiş 5. maddesinde de, kişilerin ve toplumun refah huzur ve mutluluğunu sağlamak üzere siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması devletin temel görevleri arasında sayılmıştır. Sosyal devlet, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin gerçekleşmesini sağlayan devlettir. Ekonomik ve malî politikalar sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayan araçlardır. Adil ve dengeli bir vergi politikası sosyal devletin vazgeçemeyeceği ilkelerden birisidir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1992/29, K: 1993/23) şeklinde belirtilmiştir.

Türk Anayasası sosyal devlet ilkesini benimsemiş fakat ekonomide uygulanacak politika konusunda liberal politika mı yoksa müdahaleci politika mı izleneceği ile alakalı bir fikir belirtmemiştir. Bu duruma literatürde “ekonomik yansızlık” denmektedir. Ekonomik yansızlık görüşü Anayasa Mahkemesinin birçok kararlarında ifade edilmiş ve kabul edilmiştir. Bu konu ilk defa Anayasa Mahkemesinin 1965 yılında aldığı kararda şu şekilde ifade edilmiştir.

“Sosyal haklar iktisadi bir doktrinin değil, her şeyden önce hümanizmin ve insanlığın adalet duygusunun ürünüdürler. Fert haysiyetine saygının ve ferdi kutsal bir varlık olarak kabul etmenin mantıki ve hatta kaçınılmaz bir sonucudur. Anayasa'da herhangi bir doktrine yer verilmemiştir. Buna göre devletçilik de uygulanabilir, liberalizm de uygulanabilir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1963/173, K: 1965/40).

Hukuk devleti kanun önünde eşitliği benimserken sosyal devlet ise adalete uygun fırsat eşitliğini, vatandaşların milli gelirden adil pay almalarını ve sınıflar arasında belli bir dengenin kurulmasını hedefler.

Anayasa'da belirtilen “Türkiye Cumhuriyeti ...sosyal bir hukuk devletidir” cümlesine istinaden hukuk devleti ile sosyal devlet arasındaki farklara bakmak gerekir. Bu durumu Huber (1970) “Hukuk Devleti bireylerin özgürlüğünü amaç edinen bir Devlet sistemi olarak kabul edilir; Sosyal Devlet ise, amacı herkesin iyiliği ve bütünün iyiliği olan bir Devlet sistemini ifade eder. Hukuk Devleti bireysel özgürlüğü teminat altına alır, Sosyal Devlet ise toplumun iyiliğini...” şeklinde belirtmiştir.

Sosyal devlet ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini nasıl kullanacağını göstermekte, mali amaçlar dışında mali olmayan amaçlara da önem vermektedir. Gelir dağılımı adaletsizliğinin bitirilmesi, ekonomik büyümelerin artırılması gibi amaçlara

ulaşmak için vergilendirme yetkisi bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Bayraklı ve Odabaş, 2000).

Sosyal devletin temel amaçları arasında sosyal güvenlik, sosyal adalet ve sosyal refah gösterilebilir. Devlet bu amaçlara ulaşabilmek için hem zayıf olan vatandaşlarını koruyacak hem sosyal güveliği sağlayacak hem de ekonomik kalkınmayı tesis edecektir (Kaplan Dönmez, 2019). Yani sosyal devletin en temel amacı adaleti, refahı ve sosyal güvenliği sağlamaktır. Bu belirtilen amaçlar Anayasa Mahkemesinin bir kararında;

“Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir. Çağdaş devlet anlayışı, sosyal hukuk devletin, tüm kurumlarıyla Anayasa'nın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurulmasını gerekli kılar. Hukuk devletin amaç edindiği kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1988/19, K: 1988/33) şeklinde belirtmiştir.

Devletin adalet, refah ve sosyal güvenlik amacını yerine getirebilmedeki etkili araçlarından biri vergilendirmedir. Vergilendirmede ki önemli kriterlerden biri ise vergi ödeme gücüdür. Vergi ödeme gücünde baz alınan temel hususlar, ödenmesi gereken vergi borcunun hesaplanma aşamasında gelir, servet ve tüketimin dikkate alınmasıdır (Çataloluk, 2008). Sosyal devlet ilkesi ile ödeme gücü ilkesinin birlikte ilişkilendirilmesi Anayasa Mahkemesinin bir kararında ele alınmıştır.

“Gelirin gerçek tutarının vergilendirilmesi, adil bir vergilendirmeyi gerçekleştirmekle yükümlü sosyal devlet olmanın ve verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlamaya yönelik malî güce göre vergilendirme ilkesinin bir gereğidir...” (Anayasa Mahkemesi, E: 2001/375, K: 2003/61).

Sosyal devlet ile vergilendirme arasındaki ilişki sadece ödeme gücüne göre vergilendirme ile olmamakta, vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı konusunu da içermektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasınının 73. maddesinin birinci fıkrasında *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”* ibaresi geçmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”* denilmektedir. Sosyal devlet, vatandaşların insan onuruna yakışır bir şekilde yaşamalarına olanak veren, korunma ihtiyacı olanları ezdirmeyen, birey ve toplum arasında denetimden sorumlu devlet olarak tanımlanabilir (Şenyüz, 2014).

Sonuç olarak sosyal devlet ilkesi insan haklarına layık hayat standardı sunmakta, toplumu ve bireyleri ayırıştırılmamakta, devletin ekonomiye ve bu sayede ekonomik hayata müdahalesini savunmakta ve gelir dağılımının düzeltilip iyileştirilmesine dair politikalar geliştirmektedir (Ballar, 2019).

2.1.3.1.3. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuki güvenlik ilkesinin karşılığı olarak İngilizcede “*Legal Certainty*”, Fransızcada “*La Sécurité Juridique*” ve Almandada “*Rechtssicherheit*” kavramları kullanılmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devletinin tamamlayıcısı olarak çeşitli yargı kararlarında yer almaktadır (Çaptuğ, 2021). Hukuki güvenlik ilkesi kavramının yerine hukuk güvenliği, hukuki kesinlik, hukuki belirlilik kavramları da kullanılmakta ise de hukuksal metinlerde ve literatürde genellikle hukuki güvenlik terimi tercih edilmektedir (Cura, 2024).

Hukuki güvenlik ilkesi, vatandaşların uyulması gereken kuralları önceden bilmeleri anlamına gelmektedir. Bu sayede vatandaşlar yapacakları hareketlerin sonucunda gelebilecek yaptırımları bilecek ve tutumlarını bunlara göre düzenleyebileceklerdir. Hukuki güvenlik ilkesinin en temel şartlarından biri ise devletin koyduğu hukuk kurallarına kendisinin uyması gerekliliğidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010).

Türkiye’de yargı kararlarında 1969 yılına kadar hukuki güvenlik ilkesine rastlanmamıştır. Bu tarihten önce bu ilkenin kullanıldığı yerleri Çaptuğ (2021);

“Türk hukuk doktrininde hukuki güvenlik ilkesi, terim olarak ilk kez 1935 yılında Honig’in “Hukuk Başlangıcı ve Tarihi” isimli eserinin Türkçe’ye çevirisinde kullanılmıştır. Daha sonra 1940 yılında, Velidedeoğlu tarafından, kanunlaştırma hareketi ile bağlantısı bağlamında “hukuki emniyet” kavramı kullanılmıştır. 1949 yılında Hamide Topçuoğlu “Kanuna Karşı Hile” adlı doktora tezinde “hukuki emniyet” kavramını ilk kullanan yazarlardan olmuştur. Ülkü Azrak ise, 1968 yılında, “Yargı ve İdare: İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme” isimli makalesinde, yargı kararlarının kesinliğinin hukuk güvenliğinin bir gereği olduğunu ifade etmiştir.” diyerek sıralamıştır.

Bu çalışmalardan sonra ilk defa 1969 yılında Anayasa Mahkemesinin aldığı bir kararda;

“Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu, açıkça belirtilmiştir. Hukuk devleti olmak, idare edilenlere hukuk güvenini sağlayan bir düzen kurmaktır. Böyle bir düzen kurulması, yasama ve yargı yetkileri ile yürütme alanına giren bütün faaliyetlerin, hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve hürriyetlerin, değiştirilmesi ve aykırı davranılması kolay olmayan metinler içinde, Anayasa ilkesi haline sokulması ile gerçekleştirilebilir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1968/61, K: 1969/23) hukuki güvenlik ilkesine atıf yapılmıştır.

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesi ilgilendiren kuralların önceden bilinmesi ve vatandaşların davranışlarını bu kurallara göre düzene sokmasıdır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010). Hukuk devleti ise hukuka tabi olan vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlamakla yükümlü olan devlettir. Hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesi en önemli faktörlerden birisidir. Bu ilke sayesinde vatandaşlar arasındaki öngörülebilirlik seviyesi ve vatandaş ile devlet arasındaki güven duygusu artmaktadır (Aktan, 2017).

Anayasa Mahkemesi tarafından alınan bir kararda;

“Hukuki güvenlik, kişilerin kamu otoriteleriyle ilişkilerinde bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmaları demektir. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince, her birey, yasadın, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Kişi ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve buna göre davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2013/71, K: 2013/77) şeklinde belirtilmiştir.

Hukuk kurallarının belirli ve istikrarlı olması sonucunda öngörülebilirliğin artması ile vatandaşların hukuk devletine inançları da paralel olarak artmaktadır. Buna karşın kanun ve kuralların açık olmaması ve sürekli değişmesi vatandaşların hukuk devletine olan güvenini sarsabilir (Bozdoğan ve İlk, 2016). Hukuki güvenliğin olmadığı bir toplumda vatandaşların devlete olan güvenleri sarsılabilir ve bu durum güven boşluğu durumunu ortaya çıkarabilir. Bu güven boşluğu ise istikrar ve düzenin bozulmasına yol açabilmektedir (Gül, 2019). Mevcut kanun ve kurallara göre vatandaşların planlar yapıp harekete geçmesi halinde, bu kanun ve kurallarda sonradan meydana gelen düzenlemelerin hukuka aykırı olması durumunda bireyler kendilerini hukuk güvenliği içinde hissetmezler. Böyle bir durumda vatandaşların hukuk devletine olan inancı ve güveni azalmaktadır. Anayasa Mahkemesinin aldığı bir kararda hukuki

güvenliğin sağlanması için hukuk kurallarının içermesi gereken özellikler şu şekilde açıklanmıştır.

“Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararında da vurgulandığı gibi, statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenilirlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır. Ayrıca, hukuk güvenliği, kurallarda “belirlilik ve öngörülebilirlik” gerektirir” (Anayasa Mahkemesi, E: 2005/78, K: 2005/59).

Hukuk devletlerinde hukuki istikrar ve hukuki güvenlik en önemli iki ilkedir. Vatandaşlar kanun ve kuralları bilerek ve güvenerek değişmeyeceği inancı ile ekonomik ilişkilerini kurmak isterler (Özçelik, 2008). Hukuk normlarının önceden bilinmesi ve vatandaşların yaşamlarını buna göre düzenlemesi hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. Bu ilke hukukun her alanında olduğu gibi vergi hukukunda da önemli bir yere sahiptir (Özdede, 2024). Bireyler, devletin özgürlüklerine müdahale ederek toplamış olduğu vergileri önceden tahmin edebilmekte ve gelecek planlarını buna göre yapmaktadır. Bu durum vergilemede keyfi davranışları engelleyebilecek önemli faktörlerden biri haline gelmektedir (Çağan, 1980).

Sonuç olarak hukuki güvenlik ilkesi bireylerin mevcut kanun ve kurallara göre işlemlerini ve hayatlarını düzene koyabilmesi, kazanılmış olan haklara dokunulmaması anlamını taşımaktadır. İlkeye uygun hareket edilebilmesi için yapılacak olan bütün düzenlemelerin saydam, net ve anlaşılır olması (belirlilik ilkesi), kazanılmış olan haklara dokunulmaması (vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi), kıyas yolu ile hukuki statüler oluşturulmaması (kıyas yasağı ilkesi) ile başka bir mali yükümlülük getirilmemesi (ölçülülük ilkesi) gerekmektedir (Karakoç, 2013). Bu ilkeler hukuki güvenlik ilkesinin kendi içerisinde yer alan bazı alt ilkeleri olarak görülmektedir. Belirtilen ilkeler alt başlıklar halinde incelenecektir.

2.1.3.1.3.1. Verginin Belirliliği İlkesi

Hukuki güvenliğin unsurlarından biri olan ve hukukun erişilebilir, bilinebilir olmasını sağlayan hukuki belirlilik ilkesine göre hukuk kuralları net, açık, anlaşılır ve keyfi olmayan kurallardan oluşmalıdır. Bu sebeple hukuki belirlilik ilkesi “kesinlik” olarak da adlandırılmaktadır (Savaş, 2009).

Anayasa Mahkemesinin almış olduğu bir kararda belirlilik ilkesi;

“...belirlilik ilkesi ise kanunların hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2020/11, K: 2023/98) şeklinde tanımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin almış olduğu başka bir kararda ise belirlilik ilkesi şu şekilde açıklanmaktadır.

“Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik' tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2013/22, K: 2013/73).

Belirlilik ilkesi, vatandaşların hangi hak ve ödevlere sahip olduğunu öncesinde bilmesi durumudur. Bu durumu ve bilinebilirliği sağlayan ana araç ise kanunlardır (Karakoç, 2013). Hukuki güvenlik ilkesinin en önemli parçası belirliliktir. Bu ilke ile kanun içeriklerinin anlaşılır ve açık olması sağlanarak hukuk güvenliği elde edilmektedir. Vergilemede belirlilik ile vergi yükümlüsü olan vatandaşların hukuki güvenlikleri ve vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır.

Vergi miktarlarının belirli olmaması, vergi ödeyecek olan yükümlülerin sürekli belirsizlik içerisinde kalmalarına ve ekonomik koşullarını düzenleyememesine sebep olmaktadır. Böyle bir durumda vatandaşlar, vergilere karşı tepki duyacak ve kamu idarelerine karşı güvenleri sarsılacaktır. İnsanlar her zaman kendilerine yüklenen ve yüklenecek olan mali yükümlülükleri önceden bilme ve yaşam tarzlarını buna göre

düzenleme isteği duymuşlardır. Hiç bir vatandaş belirli olmayan mali yükümlülüklerle karşılaşabileceğini bilmeyi ve bu sebeple tedirgin bir yaşam sürmeyi istemez. Bundan dolayı verginin belirliliği ilkesi vatandaşlar açısından en önemli ilkelerden birisidir (Özçelik, 2008).

Kanunların açık, net ve anlaşılır olması ve olabildiğince yoruma kapalı olması yani “kesinlik” içermesi gerekir. Kesinlik ve belirlilik ilkelerini vergileme konusunda ele alan ilk kişilerden biri Adam Smith’tir. Adam Smith “*Milletlerin Zenginliği*” adlı eserinde konuyu; “...her bireyin ödemek zorunda olduğu vergi keyfi olmamalı, kesin olmalıdır. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödeme miktarı herkes için açık olarak tespit edilmelidir.” (Smith, 1976) şeklinde belirtmiştir.

Verginin belirliliği ilkesi açısından vergi kanunlarının dilinin yalın ve açık olması şarttır. Bu hususla alakalı Anayasa Mahkemesi bir kararında;

“Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.”
(Anayasa Mahkemesi, E: 2003/73, K: 2003/86) şeklinde belirtmiştir.

Vergilemede belirlilik ancak verginin temel unsurlarının söz konusu düzenleyici işlemlerde bulunması yoluyla sağlanmaktadır. Vergilendirmede belirlilik ilkesi verginin miktarı, konusu, tarh ve tahsil zamanları unsurlarının yanı sıra şekillerinin de hem idareler hem de vergi yükümlülükleri açısından belli ve kesin olmasını ifade etmektedir. Vergilemede keyfiliğin yaşanmaması ve engellenmesi için vergilere ilişkin kanun ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması gerekmektedir (Tekbaş, 2010). Bu durum Anayasa Mahkemesi kararında;

“Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılar. Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme

mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2006/124, K: 2009/146) şeklinde açıklanmıştır.

Vergi kanun ve kurallarının zor ve karmaşık bir dille yazılmış olması vergi mükellefleri tarafından eksik veya yanlış anlaşılmasına sebep olabilecek ve vergilemede belirlilik ilkesi ihlal edilecektir. Vergilemede belirlilik ilkesinin ihlal edilmesi sonucunda mükellefler vergi kanunlarının karmaşıklığına dayanarak ödemeleri gereken vergileri ödemeyip bunun sonucunda devletin vergi gelirinin azalmasına sebep olabilecektir (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018).

Vergilemede belirliliğin sağlanabilmesi için vergi kanunlarının açık, anlaşılır ve yalın bir dille yazılması gerekmektedir. Böylece vergi kanunları her kesim tarafından kolayca anlaşılacak ve vergi uyumsuzlukları da azalacaktır (Tekbaş, 2010).

2.1.3.1.3.2. Vergi Kanunlarının Geçmişe Yürümezliği İlkesi

Geçmişe yürümezlik ilkesi eski dilde “*makable şümul*”, “*makabline şamil*” ve “*makable teşmili*” kavramlarıyla, günümüzde ise “*geçmiş kapsamak*”, “*geçmişe etki yasağı*” ve “*geriye yürümezlik*” olarak ifade edilmektedir. Geçmişe yürümezlik ilkesi, yürürlüğe giren yeni bir hukuk kuralının yürürlüğe girmesinden sonra meydana gelen olaylara uygulanmasını belirten, yürürlüğe girdiği tarihten önce yaşanan olaylara uygulanması ihtimalini kaldırarak hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan hukukun genel bir ilkesidir (http-5).

Geçmişe yürümezlik ilkesi ilk olarak Fransız İnsan Hakları ve Yurttaşlık Bildirisi'nin 8. maddesinde düzenlenmiş, 1791 ABD Anayasası'nda ise ilk defa bir anayasa metninde hüküm altına alınmıştır. İlerleyen süreçlerde geçmişe yürümezlik ilkesi, ülkelerin anayasalarında ve ulus üstü anlaşma metinlerinde yer almıştır (Akçaoğlu, 2023).

Hukuk sistemine göre kanunlar yürürlüğe girmesinden sonraki dönemlere uygulanmaktadır. Hukukun bu amacı hukuka olan güveni sarsmamaktır ve bu nedenle hukuk kuralları ilke gereği geriye yürütülmez. Bu kural kazanılmış hakları korumak olarak adlandırılmış ve “*kanunların geçmişe yürümemesi*” olarak adlandırılmıştır. Yeni yürürlüğe giren bir yasanın uygulanması ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olayları kapsamaktadır. Bu durum hem kamu hem de özel hukuk alanında geçerli olan temel bir hukuk kuralıdır (Aktan ve Gencel, 2003).

Anayasa Mahkemesi bir kararında yasaların geçmişe yürümezliği ile alakalı şu ifadeleri kullanmıştır.

“Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. “Yasaların geçmişe yürümemesi ilkesi” uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2010/7, K: 2011/172). Anayasa Mahkemesi kullanmış olduğu bu ifadeyle geçmişe etki yasağı ilkesine bir atıf yaptığı görülmektedir.

Yasaların ve kuralların geçmişe yürütülememesi bir kural değil bir ilkedir (Karakoç, 2013). Kanunların yürürlüğe girmesinin en önemli şartı Resmi Gazete’de yayımlanmasıdır. Kanunlar Resmi Gazete’de yayımlanıp yürürlüğe girdikleri tarih ile yürürlükten kaldırıldıkları tarih arasındaki olaylar için uygulanmaktadır. Geçmişe yürümezlik ilkesi kanunların yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmamasıdır. Bu ilkenin ortaya çıkmasındaki ana sebepler yasa koyucuların keyfilikliğini önlemek ve hukuk kurallarına güveni tesis etmektir.

Hukuk devletinin gereği olarak hukuki güvenliğin sağlanması, yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar (Babayiğit, 2016). Zira hiçbir vatandaşın bugün için gelecekte yürürlüğe girecek hukuk kurallarını bilmesi ve bu hukuk kurallarına uygun davranması beklenemez (Altundiş, 2008).

Geçmişe yürümezlik ilkesi ceza kanunları açısından düzenlenmiştir. Bu ilke ceza kanunlarından farklı olarak diğer hukuk dallarında da kendisine uygulama alanı bulmuştur. 1982 Anayasası’nın 15. maddesinde *“Suç ve cezalar geçmişe yürütülemez”*, 38. maddesinde ise *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”* şeklinde belirtilerek geçmişe yürümezlik ilkesi uygulanmıştır (Gül, 2019). Geçmişe yürütülmemesi sadece kanunları değil kanunlara dayandırılarak düzenlenen yönetmelik, tüzük vb. mevzuat hükümlerini de kapsamaktadır (Karakoç, 2013).

Aleyhte olan kanunların geçmişe yürütülmesi durumu hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Hukuk devletinin asıl amacı vatandaşlarına hukuki güvence sağlamaktır. Ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da hukuk devleti ilkesi

geçerlidir. Vergi yükümlülüğünün geçmişe yürütmesi durumunda verginin kanuniliği ilkesi zedelenmiş olacak ve bu durum belirliliğe zarar vererek hukuki güvenlik ilkesini ortadan kaldıracaktır (Özdede, 2024).

Vergi kanunları açısından geçmişe yürütmezlik ilkesi, ülkede yaşayan vatandaşların kendilerini güvende hissedebilmeleri, gelecek hakkında plan yapabilmeleri, ticari konularda istikrarı sağlayabilmeleri ve devlete olan güvenlerinin korunabilmesi açısından ciddi sonuçları olan bir ilkedir (Mutlu, 2012). Vergi yasalarının geçmişteki olaylara uygulanmaması hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. Vatandaşlar geleceğe yönelik planlarını yürürlükte bulunan vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan bir yasanın geçmiş dönemler açısından vatandaşlar üzerine ekstra vergi yükünü artırması durumunda vatandaşların hukuk düzenine ve devlete olan güvenleri sarsılır. Ayrıca ticari ve ekonomik yaşamda olması gereken istikrar ve belirlilik kıstası bozular (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010). Diğer yandan yeni çıkarılan bir vergi kanunu geçmişe etki edip vatandaşlar üzerindeki vergi yükünü artırdığında vergi sistemleri istikrarını kaybetmekte ve ülke içerisindeki üretim ve yatırımlar zarar görmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda vergi hukuku açısından geçmişe yürütmezlik ilkesi ile alakalı bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Anayasanın temel ilkelerinden biri olan hukuk devleti ilkesi, Anayasa Mahkemesi Kararları ve Anayasanın 73. maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen vergilerin kanuniliği ilkesi unsurlarıyla vergi kanunlarının geçmişe yürütmezliği ilkesinin içeriği sürekli geliştirilmiştir. Bu sebeple hukuki güvenliğin amacına yönelik olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği sırada henüz yürürlüğe girmemiş olan bir kanuna dayanılarak vatandaşlar üzerinde vergi yükünün artırılmasına imkân verilmeyecektir (Tekbaş, 2007). Bu hususla alakalı bir Anayasa Mahkemesi kararında;

“Kanunların geriye yürütmezliği ilkesi, hukukun temel kurallarındandır. Bu kural genel olarak ceza hukukuna ilişkin olarak ifade edilmekle birlikte, vergi hukuku için de geçerli olan kuraldır.

Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükü artırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi açısından önem taşır. Anayasa'nın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukukî güvenliği sağlama ilkesine yöneliktir ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez.

Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımının yapılması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 19 uncu maddesine göre; vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, bu olaya ilişkin vergi yükünün artırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebilir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2004/14, K: 2004/84) şeklinde bilgi verilmiştir.

Bir başka kararda ise Anayasa Mahkemesi;

“Kural olarak hukuk güvenliği yasaların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Bu nedenle “Kanunların geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz.

Kamu alacaklarının tahsilinde, geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için alacağı doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekir. Genel olarak kamu alacağı alacak konusu olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğmaktadır. Dolayısıyla kamu alacağını doğuran olayın meydana geldiği veya hukuki durumun oluştuğu tarihte yürürlükte olan kanunun bu alacak için uygulanması gerekir.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2009/39, K: 2011/68) diyerek vergiyi doğuran olayın geçmişe yürümenin tespitinde önemini vurgulamıştır.

Devletler savaş, doğal afet gibi beklenmedik durumlarda ekstra kamu gelirlerine ihtiyaç duyabilmekte ve ekonomik kriz, gelir ve servet dağılımlarının düzeltilmesi amaçlarıyla geçmişe yönelik vergilendirme gibi yöntemlere başvurabilmektedir. Devletlerin kanunları geçmişe yönelik yürütmesinin sebebi zaruri sebepler ise vergilemenin meşruiyetine daha ılımlı yaklaşılabilceğini belirten düşünürler vardır. Ancak ortada ekonomik kriz, savaş ve doğal afet gibi zaruri ve ikna edici bir gerekçe bulunmuyorsa devletlerin keyfi olarak geçmişe doğru vergilemeye başvurmaları meşruiyet sorununa neden olacaktır (Aktan ve Gencel, 2003).

Vergi kanunları ve diğer tüm kanunların geçmişe yürütülmesi ciddi anlamda hukuksal dengeyi bozmakta ve devlete olan güveni sarsmaktadır. Bu sebeple yürürlüğe girecek kanunların geçmişe yürütülmemesi ve bunun kesin olarak uygulanabilmesi için anayasal güvenceye alınması gerekmektedir (Ayyıldız ve Ayyıldırım, 2015). Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu farklı kararlarda, vatandaşlar gelecek planlarını yürürlükte bulunan kanunlara göre yapmakta ve hayatlarını da bu kanunlara göre şekillendirmektedirler. Nitekim vergi kanunlarının yürürlüğe girdikleri tarihten önce yaşanan olaylara uygulanması sonucunda vatandaşlara ekstra vergi yükünün

getirilmesi durumu, kişilerin yaşam standartlarını mali yönlerden sekteye uğratabilir ve devlete olan güvenlerini sarsabilir (Özçelik, 2008). Anayasa Mahkemesi'nin hukuk devleti ilkesine istinaden geçmişe yürütülen vergi kanunlarını denetime tutabilme yetkisi bulunmaktadır. Bu yetkiyle birlikte vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi halinde haksız olarak vatandaşların vergi yüklerinin artırılması, Anayasa Mahkemesi tarafından uygun bulunmaz ise iptal edilebilmektedir.

2.1.3.1.3.3. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, kanunlarda belirtilen bir eylem için yürürlükte bulunan bir kuralın o eylemle benzerlik gösteren ancak hakkında bir hüküm ya da karar bulunmayan başka bir eyleme uygulanması durumudur (Aktan, 2017). Kıyas yasağı ise kanunda düzenlenmedikçe vatandaşlara ek bir yük getirebilecek herhangi bir olayın yaşanmamasının garanti altına alınması durumudur (Mutlu, 2024). Vatandaşların karşılaşabileceği olayların kanunda yer alan başka durumlara benzetilerek yeni kuralların ortaya çıkarılması durumu sadece kıyas yasağı ile engellenebilir (Bozdoğan ve İlk, 2016).

Hukuki güvenlik ilkesi ve kanunilik ilkesi ile birlikte ceza hukukunda ve vergi hukukunda kıyas yasağı ortaya çıkmaktadır. Yalnızca bu iki hukuk dalında kıyas yasağı bulunmaktadır. Diğer hukuk dallarında ise kıyas yasağı yoktur. Çünkü kıyas hukukun vazgeçilmez unsurlardan biridir ve hukukun güncelliği ve yeniliği kıyas ile sağlanmaktadır (Karakoç, 2013). Vergi ve ceza hukukunda kıyas yoluna başvurulamamasının sebebi ise Türk Ceza Kanunu'nda "*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulamasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanamaz*" (Türk Ceza Kanunu, madde 2) şeklinde belirtilmiştir. Kıyas yönteminin vergi ve ceza hukukunda kullanılması ve yorumlanması kanunilik ilkesine ve hukuki güvenlik ilkesine ters düşecektir (Demirbaş, 2009).

Kıyas, hukukun içerisinde yer alan ve sürekli kullanılan bir unsurdur. Hukuku genişletici bir işlevi vardır ancak vergi hukukunda uygulanması söz konusu değildir. Bunun en önemli sebeplerinden biri ise kanunilik ilkesi açısından vergi hukukunda bir vergiyi ancak yasama organının koyabilmesi, kaldırabilmesi ve değiştirebilmesidir (Karakoç, 2013). Bu durum 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında "*...vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü

ile belirtilmiştir. Bu hüküm gereği bir vergi, konusuna benzer olaylara uygulanamaz. Vergilendirme ile alakalı verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gibi işlemler idari işlemlerle veya yargının yorum sınırlarını geçen kararlarla gerçekleştirilmesi mümkün değildir (Tekbaş, 2009).

143 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde;

“Kanun hükümlerinin, kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselere teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyarak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.”

(Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1981) belirtildiği gibi vergi hukukunda kıyas yasaklanmıştır.

Vergi hukukunda kıyas yapılması durumunda verginin kanuniliği ilkesine ters düşülecektir. Yasama organı dışında bir kurumun vergi koyması, değiştirmesi veya kaldırması söz konusu olduğunda fonksiyon gaspı ortaya çıkacaktır. Ayrıca vergi hukukunda hakimlerin hukuk yaratması da mümkün değildir. Bu nedenle vergiyle alakalı kanunda bir boşluk varsa bunun ancak yasama tarafından doldurulması gerekmektedir (Özdede, 2024).

Vergi ile alakalı yapılacak olan düzenlemelerin kıyas yapmaya imkân vermeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmekte ayrıca yapılacak düzenlemelerde açık ve belirli olmayan cümlelerden kaçınılması önem arz etmektedir.

2.1.3.1.3.4. Ölçülülük İlkesi

Temel hak ve hürriyetlerde asıl olan serbestidir. Sınırlama ise istisnai bir durumdur. Temel hak ve hürriyetlerin sınırsız olmadığı, yeri geldiğinde bazı sınırlamalara maruz kaldığı bir gerçektir. Ancak sınırlamalarında bir sınırı olması gerekir. Sınırlamaların sınırını belirlemede iki ana ölçüt bulunmaktadır. Bu ölçütler öze dokunma yasağı ve ölçülülük ilkesidir (Karakoç, 2013). Ölçülülük ilkesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında kullanılan denetim ölçütlerinden biridir ve 1982 Anayasa’sı ile güvence altına alınmıştır (Aktaş İnam, 2023).

Ölçülülük ilkesinde özgürlük bir kural, kısıtlamalar ise bir istisnadır. Bu ilkeye göre anayasal hak ve özgürlüklerin kısıtlanma sebepleri ile araçları arasında bir ölçülülük olması gereklidir. (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013).

Vatandaş ve devlet arasındaki ilişkilerde ölçülülük ilkesinin verimliliği karar verme aşamasının sağlam temellere konumlandırılması açısından önemlidir. Vatandaş ve devlet arasındaki hukuki konumun farklı olmasından dolayı iki taraf açısından meydana gelen menfaat çatışmalarında dengenin sağlanabilmesi için ölçülülük ilkesi gereklidir (Rumpf, 1993).

Ölçülülük ilkesi ile alakalı farklı ülkelerdeki uygulamalar incelendiğinde, ilkenin ilk olarak idare hukuku içerisinde ortaya çıkıp geliştiği ve geliştikten sonra anayasa hukukunda ele alındığı görülürken Türkiye’de ise önce anayasa yargısında kullanıldığı ilerleyen süreçlerde ise kamu ve idare hukukunda benimsenmeye başlandığı görülmüştür (Erdem, 2013).

Türk hukukunda 1982 Anayasası'nda yapılan 2001 değişiklikleri ile ölçülülük ilkesinin adı konmuştur (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2013). Bu değişiklik yeni eklenen 13. maddede;

“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, madde 13) şeklinde belirtilmiştir. Bu maddeye istinaden kanunların ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağını belirtilmiştir.

Devlet vergilendirmede, egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisini kullanarak vatandaşlarının hak ve özgürlüklerini yasa ile sınırlayabilmektedir. Sınırlandırmalar yasalar ile yapılmış olsa da mali amaçlar dışında sosyal ve kültürel amaçlar için de kullanılabilir ve bu amaçlarla hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında ölçüsüz olunup aşırıya kaçılabilir. Bu sebeple sınırlamaların bir sınırı gerektiğinden anayasal düzenlemeler ile temel hak ve hürriyetleri sınırlandırmanın da sınırları belirlenmiştir (Saban, 2014).

Ölçülülük ilkesi genellikle üç alt ilke ile bağdaştırılmaktadır. Bu alt ilkeler Anayasa Mahkemesi tarafından alınan bir kararda;

“Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen sınırlamanın ulaşılmak istenen amacı

gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını ve aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, orantılılık ise getirilen sınırlama ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Öngörülen tedbirin ulaşılmak istenen kamu yararı karşısında maliki olağan dışı ve aşırı bir yük altına sokması durumunda müdahalenin orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğundan söz edilemez.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2018/136, K: 2019/21) şeklinde belirtilmiştir.

T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde, mali yükümlülüklerin yalnızca kanunla belirlenmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması düzenlenerek, ölçsüz ve keyfiye dayanabilecek uygulamaların önüne geçilmesi planlanmıştır. Vergi hukukunda yer alan ölçülülük ilkesi ise vergi politikası çerçevesinde uygulanan tedbirlerle amaçlar arasında uygulanabilir dengenin sağlanmasını belirtmektedir. Ölçülülük ilkesinin vergi hukukunda özel ve önemli bir yeri bulunmaktadır. Vergi hukukunda vergi politikalarına ilişkin alınacak olan tedbirlerle ulaşılmak istenen hedefler arasında makul ve anlaşılabilir bir ilişki olması gereklidir. Vergi kanunları vatandaşların malik oldukları temel hak ve özgürlükleri orantısız bir şekilde sınırlandırırsa vatandaşların anayasal açıdan korunmasında sorunlar oluşabilir. Bu sebeple vergi kanunları ile vatandaşların temel hak ve hürriyetlerine dokunulmaması esastır. Vergi oranları ve denetim yolları gibi vergilemeye ilişkin hususlarda ölçülülük ilkesine göre hareket edilmelidir (Karakoç, 2013).

Ölçülülük ilkesinin vergi hukukundaki sınırını, mülkiyet hakkı belirler. Vergilendirme hususu aslında vatandaşların mülkiyet hakkına bir müdahaledir. Mülkiyet hakkı da temel hak ve hürriyetlerin arasında olması sebebiyle mülkiyetle ilgili vergilendirmede yapılacak müdahalenin sınırları önem arz etmektedir. Ölçülülük ilkesinin vergi hukukunda sınırı vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüde kullanılmamasıdır. Bu belirtilen sınırın somut karşılığı ise mali güce göre vergilendirme değildir. Bu durumda vergi yükümlülerinin ödeme güçlerini aşan bir biçimde vergilendirilmemesine dikkat edilmelidir (Gerçek vd., 2014).

Ölçülülük ilkesine sadece vergi salma üzerinden dikkat edilse de vergilendirme sürecinin birçok aşamasında ölçülülük ilkesinin gözetilmesi gerekmektedir. İdarenin; mükellefleri denetlemesi, borcunu ödemeyen vergi mükelleflerine karşı güvenlik önemlerini alması, vergi kanunlarına uymayan mükelleflerine cezai yaptırımları uygulaması, vergi mükelleflerine gerekli süreleri vermesi vb. birçok konuda ölçülülük ilkesine riayet etmesi gerekmektedir (Karakoç, 2013).

2.1.3.2. Anayasanın 73. Maddesinden Kaynaklanan İlkeler

T.C. Anayasası'nın “vergi ödevi” başlığı altında 73. maddesinde;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, madde 73) şeklinde belirtilmiştir.

Anayasanın 73. maddesi vergi ödeviyle alakalı anayasal ilkeleri kapsamaktadır. Bu ilkeler; “verginin kanuniliği ilkesi”, “vergi adaleti ilkesi”, “verginin genelliği ilkesi”, “verginin eşitlik ilkesi”, “mali güce göre vergilendirme ilkesi”, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi” ve “verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi”dir. Bu ilkeler birbirlerinden kesin çizgilerle ayrılmamaktadır. Birbirlerinden ne kadar farklı görünseler de aslında birbirleri ile bağlantılı ve iç içedirler (Üstün, 2003). Bu bağlamda çalışmanın bu bölümünde belirtilmiş olan ilkeler ele alınacaktır.

2.1.3.2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi

Kanunilik ilkesi ilk kez suç ve ceza alanlarında ortaya çıkmış ve zaman içerisinde kamu hukuku alanında yayılmıştır (Dönmezer ve Erman, 1994). Kanunilik ilkesinin yer aldığı bir diğer alan ise vergidir. Ceza hukuku vatandaşların canı ve özgürlüğü ile ilgiliyken vergi hukuku ise vatandaşların emeği ve malları ile alakalıdır (Baykara, 2005).

Kamu giderlerinin karşılanması için vergi vb. mali yükümlülüklerin borçlusu konumunda yer alan vatandaşlar ile alacaklısı konumunda bulunan devlet arasında tarih boyunca artan bir çıkar çatışması bulunmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi, bu çıkar çatışmasını ortadan kaldıracak ve dengenin oluşmasını sağlayacak bir ilkedir (Kırman, 2002).

Vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olmasını sağlayan ve bireylere hukuki güvence veren kanunilik ilkesi, birey ile devlet arasında vergi ilişkisinin ortaya çıkabilmesi için kanuna duyulan gereksinimdir (Güner, 2011). Vergilerin kanuniliği ilkesinde, kanun koyucu olan yasama organı vergilendirme yetkisini kullanır. Bu sebeple vatandaşın vergi alınabilmesinin yolu kanunlardan geçer. Anayasa Mahkemesi bir kararında;

“Vergilerin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasa da yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2005/73, K: 2008/59) şeklinde görüş belirtmiştir.

T.C. Anayasası'nın 7. maddesinde *“Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez”* hükmü ile 73. maddesinde *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”* hükmü bulunmakta ve bu hükümler verginin kanuniliği ilkesinin anayasal temellerini oluşturmaktadır. Ayrıca Anayasanın 153. maddesinde *“Anayasa Mahkemesi bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez”* hükmü ile mahkeme kararlarının kanun koyucunun yerine geçemeyeceği belirtilmiştir (Ballar, 2019).

Geçmiş yıllardan itibaren Türk Anayasalarının vergilerin kanuniliği ile ilgili hükümleri sırasıyla;

1876 tarihli Kanun-u Esasi'de; *“Tekâlifi devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz (m.96)”* (Devlet yükümlülüklerinin hiçbir bir kanun ile belirlenmedikçe konulmaz, dağıtılmaz ve tahsil olunamaz),

1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu 84 ve 85. maddelerinde; *“Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir”* (Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır),

1961 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 61. maddesinde; *“Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur”*,

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 73. maddesinde; “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” denilerek verginin kanuniliği üzerinde durulduğu anlaşılmaktadır (Karakoç, 2013).

Verginin kanuniliği ilkesi demokratik ülkelerde kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde vergileme yetkisinin milletın temsilcisi konumunda yer alan yasama organının eliyle kullanılması, halkın kendi iradesi ile kendisini vergilendirmesi anlamına gelmekte ve bu durum hukuk devleti ilkesine de uygun düşmektedir (Üstün, 2003).

Kanunilik ilkesi idarelere vergi koyma, kaldırma veya değiştirme gibi yetkiler tanımamaktadır. İdareler, yalnızca bazı konularda yasama organının belirlediği sınırlarda kalmak şartıyla düzenleme yapabilir. Kanunilik ilkesi sayesinde idarelerin kanuna dayandırmadan vergi salabilmesi, toplayabilmesi veya kaldırabilmesi mümkün değildir (Ballar, 2019). Vergilerin kanuniliği ilkesi ilk zamanlarda katı bir biçimde uygulanmaya başlanmış ancak süreç içerisinde bu durumdan vazgeçilerek bazı sosyoekonomik, siyasi ve hukuki zorunluluklar nedeniyle yürütme organına sınırlı olmak koşuluyla düzenleme yetkileri verilmiştir (Eroğlu, 2013). Bu durum Anayasa Mahkemesi’nin kararında şu şekilde belirtilmiştir.

“Suç ve cezalardaki yasallık ilkesi gibi, vergide yasallık ilkesinin de önemi nedeniyle yürütme organına ancak, konulan bir verginin muaflık, istisna ve indirimlerinde kanunda belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. “Yasallık ilkesi” hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.

Vergi mükelleflerinin ne kadar vergi ödeyeceğini önceden bilmesi bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan “hukuk güvenliğinin” tartışmasız ön koşuludur. Muhtemel risklerin karşılanması, yapılan işin geleceğine ilişkin kararlar bu güvenliğin teminatı altında sağlıklı bir sonuca ulaşır.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1999/51, K: 2001/63).

Vergi kanunlarının vergiyi doğuran olay, verginin konusu, verginin matrahı, verginin oranı, verginin mükellefi, indirim, muafiyet ve istisnaların yürütme organının takdirine bırakılacak şekilde çıkarılmaması ve bu hususlara azami ölçüde dikkat edilmesi gerekmektedir.

2.1.3.2.2. Vergi Adaleti İlkesi

Adalet kavramı hakkında farklı tanımlamalar yapılmış ancak kesin bir tanım ortaya konulamamıştır. Adaletle ilgili, “herkese kendi payına düşeni vermek konusunda sonsuz ve sürekli çaba harcanması”, “söze bağlılık”, “herkese payına düşenin verilmesi” gibi tanımlar yapılmıştır. Adalet fikrinde mutlak olmayan bir eşitlik, uygulanacak olan kuralların önceden bilinmesi ve keyfiliğe yer verilmemesi gibi rasyonel unsurlar bulunmaktadır (Güriz, 1990).

Hukuk, adaleti gerçekleştirmek için vardır. Bu yüzden vergi hukukunun amacı da vergilemede adaleti sağlamaktır (Bakar, Gerçek ve Mercimek, 2013). Adaletin, denkleştirici ve dağıtıcı adalet olmak üzere iki farklı türü bulunmaktadır. Denkleştirici adalet, bireyler arasında hiçbir ayırım yapmaksızın herkese eşit olanın verilmesi iken dağıtıcı adalet ise bireyler arasındaki ayırıcı özelliklerin dikkate alınması sonucunda aynı özellikte olanlara aynı işlem, farklı özellikte olanlara ise farklı işlem yapılması durumudur. Dağıtıcı adaletin gelişimi ile birlikte bireylerin sosyal durumlarını dikkate alan vergi adaleti fikri gelişmiştir (Tekbaş, 2009). Denkleştirici ve dağıtıcı adalet kavramları yatay adalet ve dikey adalet kavramları ile de ifade edilmektedir. Yatay adalet, benzer şartlara sahip (gelir, servet vb.) bireylerin vergi ile alakalı aynı türden işlemlere tabi olması durumu iken dikey adalet ise vergilendirme işlemlerinde benzer şartlarda olmayan bireylerin farklı vergilendirilmeleri durumudur (Kıranoglu, 2003).

Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” ifadesi bulunmaktadır. Maddeye göre vergilemenin maliye politikası unsurlarından olduğu ve vergi sisteminde adaletli olunması gerektiği belirtilmiş, bunun sebebi olarak da sosyal adalet ilkesi gösterilmiştir (Demircan, 2015).

Anayasa Mahkemesi'nin vergi adaletine ilişkin vermiş olduğu bir kararda;

“Vergilendirmede, gelirin niteliğine göre, farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gerekli olup en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, bazı gelir unsurlarının farklı oranda vergilendirilmesi (ayırma ilkesi) ve mali güce göre vergi ödeme vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının araçlarıdır” şeklinde belirtilmiş, aynı kararın farklı bir kısmında ise;

“Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile

ilgili bir ilkesidir” (Anayasa Mahkemesi, E: 2010/93, K: 2012/20) hükmü belirtilmiştir.

Vergilemede adalet ilkesi, kaynağını sosyal hukuk devletinden alır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, sosyal devlet ilkesinin en etkin uygulama alanlarından birisidir. Bu ilke ile vergi kanunlarının adaletli düzenlenmesi birbiriyle bağlantılıdır. Ayrıca ilkeye göre vergi kanunları soyut olmalı, bireylere yönelik düzenlemeler ile vergi yükü adaleti belirli kesimler için bozulmamalıdır. Bütün bireyler mali güçlerine göre adil bir ölçü ile vergilendirildiğinde vergilemede adalet de sağlanmış olacaktır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010).

2.1.3.2.3. Verginin Genelliği İlkesi

Genellik ilkesi vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunlarla belirlenmiş vergi yükümlülüklerinden herhangi birinin isabet ettiği bireylerin din, dil, ırk, sınıf fark etmeksizin vergiye tabi tutulmasıdır. Diğer bir deyişle toplumda yaşayan ve vergi mükellefi olma şartlarını taşıyan her bireyin vergi mükellefi olarak vergi ödeme zorunluluğunun bulunması durumudur (Giray, 2006).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 73. maddesinin birinci fıkrasında *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* hükmü ile verginin genelliği ilkesinden de söz edilmiştir. Bu fıkrada geçen *“herkes”* kelimesi mali güç kavramı ile değerlendirilmelidir. Bu kelime ile ülkede yaşayan vatandaşların hepsi değil vergi ödeme gücüne sahip olup vergi yükümlüsü olmaya haiz olan bütün vatandaşlar anlaşılmalıdır (Aliefendioğlu, 1981).

Genellik ilkesi toplumu meydana getiren vatandaşların hiçbir ayırım gözetmeksizin ekonomik gücüne göre vergi ödemesidir (Kurt, 2023). Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında;

“Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın, mali gücü olanların kamu hizmetleri giderlerini karşılamak için vergi yüküne katılımını ifade eder. Bu durum gözetildiğinde gelir ve malı olan herkesin ekonomik gücü ile orantılı olarak vergi vermek zorunluluğu bulunmaktadır. Yalnızca belli konulardan ve belli kişilerden vergi alınmasıyla bu ilkenin amacı gerçekleştirilmiş sayılamaz.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2003/48, K: 2003/76) denilerek verginin genelliği ilkesinden bahsedilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin bir başka kararında ise;

“Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır”
(Anayasa Mahkemesi, E: 2013/41, K: 2013/124) şeklinde belirtilmiştir.

Vergilemede genellik ilkesi, vatandaşları, din, dil, ırk, sınıf, cinsiyet gibi sebeplerle vergi dışına bırakılmasına izin vermez. Ancak ekonomik, sosyal ve mali politikalar gerekçe gösterilerek belli başlı bazı kesimler vergi dışına bırakılabilmektedir. Bu durum düşünülenin aksine genellik ilkesine aykırılık teşkil etmez (Özçelik, 2008). Muafiyet ve istisnaların genellik ilkesine aykırı olduğu öne sürülse de sosyal devlet ve mali güç ilkelerine zıt düşmedikçe genellik ilkesini bozmuş sayılmazlar (Aliefendioğlu, 1981). Muafiyet ve istisnalar ekonomik, mali ve sosyal nedenlerle kabul edilip objektif ve anayasal ilkelere dayandırılması gerekmektedir (Bayraklı ve Odabaş, 2000). Bu durum Anayasa Mahkemesi'nin almış olduğu bir kararda;

“Vergilendirmede genellik ilkesinin amacı sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesinin sağlanmasıdır. Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir” (Anayasa Mahkemesi, E: 2001/36, K: 2003/3) denilmiştir.

Verginin genelliği ilkesi, kamusal olan yükün ülkede yaşayan bütün bireylere dağıtılması ile ilgilidir. Anayasa'da kendine yer bulan hukuk devleti ve eşitlik ilkesinin bir sonucu olarak düşünülebilir. Genellik ilkesi bir ülkede getirilmiş veya getirilecek olan bir vergi yükümlülüğünün sadece belli sınıflara değil herkese getirilmesidir. Ancak sosyal, ekonomik ve mali politikalar sebebiyle muafiyet ve istisnalar bu kapsamda değerlendirilmemektedir (Tekbaş, 2010).

2.1.3.2.4. Verginin Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesinin anayasal tarihi Amerika Birleşik Devletleri'nin kurulmasına kadar uzanmaktadır. ABD bağımsızlık devriminin temelinde eşitlik düşünceleri ve vergilere karşı yapılan isyanlar bulunmaktadır. Vergilemede eşitlik ilkesi, eşit durumdakilerin eşit vergi yüküne tabi olması şeklinde nitelendirilmekte ve ilkenin hukuki ve mali olmak üzere iki farklı yönü olduğu belirtilmektedir. Hukuki yönü vergi kanunu önündeki eşitliği ifade ederken, mali yönü ise ödeme gücündeki eşitliğe odaklanmaktadır (Özçelik, 2008).

1982 Anayasası'nın "*kanun önünde eşitlik*" başlığı altındaki 10. maddede eşitlik ilkesi düzenlenmiştir. Bu maddede;

"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, madde 10) hükümleri bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin almış olduğu bir kararda eşitlik ilkesi;

"Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen 'eşitlik ilkesi' ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlâli yasaklanmıştır. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz." (Anayasa Mahkemesi, E: 2007/114, K: 2011/36) şeklinde belirtilmiştir.

Vergilemede eşitliği sağlamada iki yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler dikey eşitlik ve yatay eşitliktir. Dikey eşitlik, mali gücü farklı olanlardan farklı vergi alınması iken yatay eşitlik ise mali gücü aynı olandan aynı vergi alınması durumudur

(Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2014). Vergilemede eşitlik ilkesi, vergi kanunları önünde şeklen eşit olan bireylerin fiili ve maddi durumlarındaki farklılıklarına dikkat edilmesi gerektiği belirten anayasal bir ilkedir (Çağan, 1982). Eşitlik ilkesi vergilemede ödeme gücünü esas alır. Bu durum hukuki bakış açısına göre modern devletlerde anayasal ve yasal görünüme bürünmüştür (Çomaklı ve Gödekli, 2011).

Yasama organı ekonomik, sosyal ve kültürel politikaları dikkate alarak vergi tekniğinde eşitlik ilkesine istisnalar getirebilmektedir. Bu getirilen istisnalar anayasanın diğer kurallarına dayandığı durumlarda eşitlik ilkesinin zedelendiğinden bahsedilemez (Özçelik, 2008). Eşitlik ilkesinin düzenlenmiş olduğu Anayasanın 10. maddesinde geçen “Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz” hüküm bu durumu belirtmektedir. Burada imtiyazlı gruplara yönelik alınacak tedbirlerin anayasanın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği belirtilmiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010). Bu durum Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu bir kararda şu şekilde belirtilmiştir.

“Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre de belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir” (Anayasa Mahkemesi, E: 2001/36, K: 2003/3).

Vergilemede eşitlik ilkesinin tesis edilmesi konusunda yetkili mercii yasama organıdır. Yasama organı vatandaşları vergilendirme konusunda oluşabilecek olumsuz durumları dikkate alarak yetkileriyle düzenlemeler yapabilmekte ve gerekli olması halinde ise bu takdir yetkisini kullanabilmektedir. Yasama organında bulunan bu yetkinin yargısal denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından gerçekleştirilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010).

2.1.3.2.5. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi adaletinin sağlanmasında kullanılan araçlardan birisidir. Bu ilkeye literatürde “*vergilemede iktidar ilkesi*” denilmektedir (İnaltonç, 2012). Ölçülülük ilkesiyle bağlantılı olan ilke, vergilendirme yetkisinin kullanılması noktasında vatandaşlara yüklenebilecek vergilerin sınırını belirlemeye yönelik bir ilkedir (Erkin, 2014).

Mali güce göre vergilendirme vatandaşların mali durumları dikkate alınarak vergilendirilmesi anlamını taşımaktadır. 1982 Anayasası'nda devlet tarafından alınacak vergilerin mali güce göre konulması gerektiği belirtilmekte ise de mali güç kavramı açıkça tanımlanmamaktadır. Kamu maliyesi, vatandaşların mali gücünü gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden belirleneceğini öngörmektedir (Kılıç, 2018). Anayasa Mahkemesinin bir kararında;

“Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir. Bu ilke verginin adaletli ve dengeli dağılımını sağlar. Yasa koyucunun vergi koyulan yükümlülerin ekonomik durumunu göz önüne alacak bir sisteme uyması gerekir. Vergide asıl olan, ödeme gücüdür. Mali güç de ödeme gücünü belirler. Vergilendirmede, “hayat standardı esası, ortalama kâr haddi, basit usulde vergi gibi” çeşitli yöntemlerle vergi güvencesi sağlanmaya ve yükümlünün gerçek mali gücüne ulaşılmaya çalışılır.

Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda eşitlik ilkesinin de uygulama aracıdır.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2002/133, K: 2006/91) denilerek mali güce göre vergilendirmenin tanımı yapılmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* hükmü ile mali güce göre vergilendirmeye anayasal bir dayanak oluşturulmuştur. Anayasa'da yer alan ilgili madde hükmü ile Anayasa Mahkemesi kararları birlikte değerlendirildiğinde mali gücü fazla olan vatandaşların mali gücü daha zayıf olan vatandaşlara göre daha fazla vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bu durum devletlerin sosyal ve adil bir hukuk devleti olmasının kaçılmaz sonucudur (Şişman, 2009).

Vergilendirmenin temel ilkelerinden biri olan mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaletiyle alakalı bir ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi yerine getirildiğinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da gerçekleştirilmiş olur (Gerek ve Aydın, 2005).

Anayasa Mahkemesi almış olduğu bir kararda;

“Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik sağlanmasının uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi

ödemesini gerektirir” (Anayasa Mahkemesi, E: 2013/72, K: 2013/126) şeklinde belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararlarına göre yasama organı vergi koyarken vatandaşların ekonomik durumlarını göz önüne almak zorundadır. Vergide aslolan ödeme gücüdür. Mali güç de ödeme gücünü belirlemektedir (Sariaslan, 2012). Yasama organına mali güç kavramının içini doldurma konusunda yetkiler tanınmıştır. Ancak bu yetkinin sınırsız ve keyfi olduğu düşünülmemelidir. Yasama organı tarafından mali güce göre ödeme ilkesine aykırı bir düzenleme yapılırsa söz konusu düzenleme konusu bakımından Anayasa’ya aykırı bir düzenleme olmuş olur (N. Coşkun, 2021).

Devletin bütün vatandaşları mali güçlerine ve elde ettikleri gelire göre vergilendirmesi, keyfilik sebebiyle adaletsizliklere yer vermemesi, devletin devamlılığı ve bekası açısından önem arz etmektedir. Yapılan düzenlemeler ile adaletsizlik yaşanması durumunda vergi suçlarında artış olabileceği göz ardı edilmemelidir (Özçelik, 2008). Sonuç olarak vergi düzenlemeleri yapılırken vergi mükelleflerinin mali güçleri dikkate alınmalı ve vergilendirme açısından konu, matrah, oran mali güce göre belirlenmeli ve vergi mükellefleri de mali güçleri ile orantılı bir şekilde vergi yükümlülüğünü yerine getirmelidir (Koyuncu, 2016).

2.1.3.2.6. Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi

Vergi yükü, vatandaşlar tarafından ödenen vergi toplamının ülkenin toplam gelire oranı olarak tanımlanmaktadır. Tanıma göre vergi yükü ödenen vergi ve ödeme gücüyle alakalı bir kavramdır. Ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ters orantılı olan vergi yükü, vatandaşların katlanmak zorunda olduğu yükün tespitinin yanı sıra iktisat politikasının belirlemiş olduğu makroekonomik hedeflerin analizinde de önem arz etmektedir (Muter, Çelebi ve Sakınç, 2016). Adalet konusunda ise neyin adil olduğu ile ilgili net konuşmak kolay değildir. Örneğin; katı bir vergilendirme yapılması ekonomik olarak verimliyken kamu vicdanı açısından zedeleyici olabilmekte veya kamu vicdanını rahatlatan bazı uygulamalar vergide ekonomik verimi azaltabilmektedir. Adil vergilendirme yapılabilmesi için ülkenin içerisinde bulunduğu koşullar da dikkate alınmalıdır. Savaş döneminde getirilen vergi yükümlülüğü ile refah döneminde getirilen vergi yükümlülüğünün, adil vergileme açısından aynı şekilde karşılanamayacağı açıktır (Özçelik, 2008).

T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*" hükmü bulunmaktadır. Bu madde Türkiye Cumhuriyeti'ni sosyal bir hukuk devleti olarak tanımlamaktadır. Bu ilkenin doğal sonuçlarından biri olan verginin adil alınması hukuk devletinde sosyal adalet, sosyal yarar, iktisadi ve sosyal denge oluşturulmasında kullanılmasını gerektirir. Bu durum devletin en temel ödevlerinden biri olarak gösterilmektedir (Sönmez ve Ayaz, 1999). Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi de sosyal devlet ilkesinin doğal bir sonucudur. Vergilendirme alanında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, devletin sosyal ve temel ödevlerini göz önünde tutması gerektiğini belirtmektedir (Üstün, 2003).

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesini tamamlayan bir ilkedir (Bayraklı, 1997). Anayasa Mahkemesi'ne göre vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi sosyal bir hukuk devletinde var olması gereken önemli bir koşuldur. Bu hususla ilgili alınan bir kararda;

"Sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşamaları ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir" (Anayasa Mahkemesi, E: 1984/9, K: 1985/4) şeklinde belirtilmiştir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi ile sosyal devlet ilkesi arasındaki ilişki, devletin ekonomiye müdahale etme nedenlerinden biridir. Vatandaşlar arasındaki gelir ve servet dağılımının adaletli ve dengeli hale gelebilmesi için sosyal ve ekonomik alanlarda devlet müdahalesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesinin uygulanabilmesi için devletin ekonomik ve sosyal alanlarda daha fazla rolü olmalı, vergileme alanında haksızlıkların yaşanmadığı ve yer almadığı politikalar uygulanmalıdır (Çomaklı ve Gödekli, 2011).

2.1.3.2.7. Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Kamu hizmeti devletlerin varlık sebebini oluştururken kamu gideri kamu hizmetlerinin kaynağını oluşturmaktadır. Vergi gelirleri ise kamu giderlerinin karşılanmasındaki en temel araçtır. Devletin yerine getirdiği kamu hizmetlerine yaptığı giderleri karşılamak için gelir elde etmesi gerekmektedir. Bu ihtiyaç duyulan gelirin büyük oranı vergi denilen mali yükümlülükten elde edilmektedir. Vergi gelirlerinin vatandaşlardan tahsil edilmesinin ana sebebi kamu hizmetlerine yapılan giderlerin karşılanabilmesi durumudur (Karakoç, 2015).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3. maddesinin sekizinci fıkrasında kamu gideri;

“Kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler”
(Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, madde 3) şeklinde tanımlanmaktadır.

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, kamu giderleri gerekmedikçe hiçbir vatandaştan vergi alınmaması, eğer alınacaksa bile tahsil edilen vergilerin kamu giderleri dışında harcanmaması anlamını taşır. Diğer bir deyişle vatandaşlardan ancak kamu gideri gerekirse vergi alınabilmesi veya alınan vergilerin sadece kamu giderleri için harcanabilmesi anlamına gelmektedir. Bu sebeple vergilerin alınması ancak kamu giderlerinin karşılanması amacına yönelik olmak zorundadır (Karakoç, 2015).

Anayasa'nın 73. maddesinde *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* ifadesi bulunmaktadır. Bu durum 1961 Anayasası'nda aynı şekilde ifa edilmiş, 1924 Anayasası'nda ise *“Vergi, devletin umumi masraflarına halkın iştiraki demektir”* şeklinde belirtilmiştir. Ancak Anayasa'da kamu gideri kavramı tam anlamıyla tanımlanmamıştır (Üstün, 2003). Anayasa'da kamu gideri tanımının belirtilmemiş olması ilkenin içerik kısmında belirsizliğe neden olmaktadır. Diğer yandan ise Anayasa Mahkemesi kamu giderleri ile kamu gelirleri arasındaki ilişkiyi sürekli dikkate almaktadır (Özçelik, 2008).

Anayasa Mahkemesi, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesini bir kararında;

“Malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılınmış, ancak yükümlü kamu giderlerinin karşılanması koşuluna bağlanmıştır. Bu, kamu giderleri gerektirmedikçe kişiden vergi alınmaması ve vergi adı altında toplanan paraların kamu giderleri dışında harcanmaması demektir. Görülüyor ki vergi ödevinde kişinin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanma karşılığı olarak bir ödemede bulunması değil, bütün kamu hizmetleri giderlerine karşı anonim bir katılma payını üstüne alması söz konusudur. Burada belirli bir kimsenin belirli kimi hizmetlerden hiç yararlanmadığı halde gene de tüm kamu giderlerinin karşılanmasında kendi payını katması durumu vardır” (Anayasa Mahkemesi, E: 1973/32, K: 1974/11) şeklinde ifade etmiştir.

Sonuç olarak bu ilkeye göre vergi gelirleri, kamu hizmetleri dışında farklı bir alanda ya da farklı bir amaçla kullanılamayacak, yalnızca kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılabilir. Bu ilke vergilendirmenin amacını da ortaya koymaktadır (Karakoç, 2015). Vatandaşlar açısından düşünüldüğünde ise devlete ödemiş oldukları vergilerin kendilerine hizmet olarak döneceği inancı taşımaları ve vergilerin kullanıldığı alanları bilmeleri durumu, devlete olan güvenlerinin sarsılmaması ve devletin adaletinden şüphe etmemelerinin ön koşuludur. Aksine bir durum söz konusu olduğunda ise vatandaşların devlete olan güveni sarsılacak, vergi suçlarına eğilimler artacak ve bu durum devletin geleceğini olumsuz etkileyecektir (Özçelik, 2008).

2.2. İlgili Araştırmalar

İlgili alanyazın bölümünün ikinci kısmı, ilgili araştırmalardan oluşmaktadır. İlgili araştırmalar bölümünde, Ek Mali Yükümlülüklerden olan, “*Gecikme Zammı*”, “*Tecil Faizi*”, “*Diğer Ek Mali Yükümlülükler*”, “*Gecikme Faizi*”, “*Pişmanlık Zammı*” ve “*İzah Zammı*” uygulamalarının Anayasal Vergilendirme İlkelerine göre incelemesini yapan yayınlar araştırılarak bunların sonuçlarına yer verilmiştir.

Yıldırım, 2011 yılında yayımlanan “*Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*” isimli çalışmasında, pişmanlık müessesesinin mali amacından bahsetmiş, uygulamada vergilerin ödenmesi için cezalardan kurtulma fırsatı sunduğu ve mükelleflerin suçlardan dönmesini kolaylaştırdığını anlatmıştır. Ancak müessesenin, vergilemede kanunilik ilkesi açısından sorunlar barındırdığını, yasama organı yerine idarelerin çıkarmış olduğu genelgeler ile kapsamını şekillendirdiğini ve kanunilik ilkesinin bu nedenle zedelendiğinden bahsedilmiştir. Buna benzer istisnaların bir süre sonra diğer olaylar için emsal teşkil etmeye başladığını belirtilerek ülkenin istikrarını

etkilediğini vurgulamıştır. Pişmanlık uygulamasında değinilen konuların haksızlık barındırmadığı müddetçe mükellef lehine yorumlanarak çözümlenmesi gerektiğini belirtmiştir.

Göker, 2013 yılında yayımlanan “*Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme*” adlı çalışmasında, dış ticarete bağlı ek mali yükümlülüklerin hukuk devleti ve kanunilik ilkeleri gereğince farklı bir rejime tabi olmamaları gerektiğini belirtmiş, ek mali yükümlülüklerin düzenlenmesindeki amacın hukuki güvenlik, belirlilik, öngörülebilirlik ve geriye yürümezlik gibi ilkelere aykırılık taşımaması gerektiğinden bahsetmiştir. Dış ticarete bağlı ek mali yükümlülüklerde, kararların hızla ve gizlice alınması, yürürlüğe giriş tarihlerinin belirli olması, hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmemesi için bir sisteme ihtiyaç duyulduğunu belirtmiştir.

Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018 yılında yayımladığı “*Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi*” adlı çalışmasında, izaha davet uygulaması ile mükellefin kendisini ifade edebileceğini, yetkili idarenin ise devlet gelirlerini en erken zamanda hazineye aktarabileceğini belirtmiştir. Bu uygulama ile hem vergi mükelleflerin hem de devletin kazançlı çıkacağını söylemiştir. Fakat mükelleflere açıklama yapma imkânı verilmesiyle mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirme açısından daha istekli olmaları sağlanırken, düzenli vergi ödeyen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun azalacağını, devlete güvenin sarsılacağını ve hukuki güvenlik ilkesinin zedeleneceğini belirtmiştir. Ayrıca VUK Genel Tebliği ile izaha davet uygulamasının şekli ve kapsamını yürütme organının belirlemeye yetkili olması durumu yasama organının yetkisini devretmesi ile gerçekleştiğinden kanunilik ilkesine aykırılık taşıdığı sonucuna varmıştır.

Korkmaz, 2019 yılında yayımladığı “*İzaha Davet Kurumunun Vergilemenin Anayasal İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi*” isimli çalışmasında, izaha davet uygulamasında yürütme organına verilen yetkilerin yasama yetkisinin devredilmezliği sebebiyle kanunilik ilkesine aykırılık taşıdığını belirtmiştir. Ayrıca yetkili idarenin komisyonlar oluşturarak mükellefleri, izaha davet etme ve değerlendirme yetkisine sahip olduğu, ancak bu takdir yetkisinin ve değerlendirmelerin objektif olmayabileceğini ve bunun da adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğunu belirtmiştir.

Yoruldu, 2020 yılında yayımlanan “*Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islâh Müessesesi*” adlı çalışmasında, pişmanlık zammını vergi adaleti ve vergiye uyum açısından değerlendirmiştir. Pişmanlık zammı uygulamasının, vergi ziyasını azaltmaya yardımcı olduğu ve dolayısıyla bir nevi içsel vergi denetimini sağladığı fakat vergi adaletini ve vergi uyumunu zedeleyici bir tarafının olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ulu Ardiç, 2021 yılında yayımladığı “*Vergi Hukukunda Gecikme Faizi*” adlı çalışmasında, vatandaşların devlete borcu olabildiği gibi devletin de vatandaşlara yersiz ödeme ile borçlanabileceğini belirtmiştir. Devletin, vergi mükelleflerinin kendisine borcu olduğunda gecikme faizi oranını uygularken, kendisi borçlu olduğunda ise daha düşük oran olması sebebiyle tecil faizi oranını uyguladığını ve bu durumun eşitlik ve adalet ilkesine aykırılık taşıdığını belirtmiştir. Diğer yandan gecikme faizinin mükellef üzerinde ekstra bir vergi yükü olması sebebiyle gecikme faizi oranının belirlenirken enflasyon oranının dikkate alınması ve belirlilik ilkesine uyulması gerektiğini belirtmiştir.

Özdede, 2024 yılında yayımladığı “*Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Vergilendirmede Kanunilik İlkesi*” adlı çalışmasında, yasama organı tarafından yürütme organına verilen vergilendirme yetkisinin alt ve üst sınırlarını belirterek yetki kapsamının dar tutulması gerektiğini belirtmiştir. Yürütme organının vergi oranlarını sıfıra indirerek vergiyi ortadan kaldırma ihtimaline karşı, alt sınırın sıfırdan yüksek bir rakam olacak şekilde kanunilik ilkesine uygun olarak kanunda belirtilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Araştırma konusu ile kısmen de olsa ilgili olan çalışmaların kapsam ve sonuçlarından yukarıda bahsedilmiştir. Zira bu tez çalışmasının araştırma konusunu doğrudan tamamıyla kapsayan bir çalışma literatürde mevcut değildir. Bu durum, tezin araştırma konusunun, kapsamının ve sonuçlarının özgünlüğünü ortaya koymaktadır.

3. YÖNTEM

Araştırmada ek mali yükümlülükler, anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilerek bu yükümlülüklerin anayasaya uygunluğu incelenmiştir. Asli mali yükümlülükler, ek mali yükümlülükler ve vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeler hakkında literatürde yer alan kaynaklar araştırılmıştır. Araştırma sonucu elde edilen bulgular ortaya konularak sonuca ilişkin düzenleyici önerilerde bulunulmuştur.

3.1. Araştırmanın Modeli

Araştırmada bilimsel araştırma modellerinden olan doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi yöntemi, araştırma verilerinin birincil kaynağı olarak çeşitli dokümanların toplanması, gözden geçirilmesi, sorgulanması ve analizi olarak tanımlanabilen bilimsel bir araştırma yöntemidir.

3.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evreni, 6183 sayılı AATUHK ve 213 sayılı VUK'un içeriğinde bulunan ek mali yükümlülükler hakkındaki yasal düzenlemeleri kapsamaktadır. Araştırmanın örnekleme ise ek mali yükümlülüklerin anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında incelenmesidir.

3.3. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri

Araştırma kapsamında kuramsal çerçeve bölümünde, elektronik ortamda kullanıma açılmış belgelerden ve basılı kaynaklardan, tezin içeriğine uygun olarak Anayasa maddeleri, kanunlar, genel tebliğler, Anayasa Mahkemesi kararları, Danıştay kararları, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) verileri birincil kaynak olarak, literatürde yer alan tezler, makaleler, kitaplar ikincil kaynak olarak yararlanılmıştır.

3.4. Verilerin Toplanma Süreci

Araştırmanın verileri, elektronik ve basılı kaynaklardan, kitaplar, tezler, makaleler, kanunlar, genel tebliğler, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarından toplanmıştır. Verilerin ve bilgilerin toplanma sürecine 2023 yılı Haziran ayı itibariyle başlamıştır.

3.5. Verilerin Analizi

Araştırmada tezin konusu ile ilgili araştırmalar yapılarak 6183 sayılı AATUHK ve 213 sayılı VUK içeriğinde bulunan ek mali yükümlülükler incelenmiştir. Belirtilen kanunlarda yer alan ek mali yükümlülüklerin anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilmiş, sonuç ve öneriler kısmında yorumlanmıştır.

4. BULGULAR VE YORUMLAR

4.1. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamındaki Ek Mali Yükümlülüklerin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi

Çalışmanın bu kısmında, 6183 sayılı AATUHK’da yer alan gecikme zammı, tecil faizi ve diğer ek mali yükümlülüklerde, devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisini anayasal vergilendirme ilkelerine uygun bir şekilde uygulayıp uygulamadığı incelenecektir.

4.1.1. Gecikme Zammı Uygulaması

Gecikme zammı, 1954 senesinde çıkarılan 6183 sayılı AATUHK’da yer alan düzenlemeyle Türk vergi sistemine dâhil olmuştur. Bu kanunun 51. maddesinde “*Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısma vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4,5 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir*” şeklinde belirtilmiştir. Gecikme zammı 6183 sayılı kanunda düzenlenmiş olduğundan kanunda yer alan tüm kamu alacaklarına uygulanmaktadır.

Gecikme zammı oranı faiz niteliğinde olan diğer düzenlemelere kaynak teşkil etmektedir. VUK’ta yer alan bazı maddelerde, 6183 sayılı AATUHK’un 51. maddesine atıfta bulunularak gecikme zammı oranı uygulanacağı belirtilmiştir. Gecikme zammı, izah zammı oranına, pişmanlık zammı oranına ve gecikme faizi oranına etki etmektedir. Zira gecikme zammı oranında bir değişiklik söz konusu olduğunda izah zammı, pişmanlık zammı ve gecikme faizi oranları da aynı doğrultuda değişmektedir.

Devletin temel görevlerinden biri vatandaşların ihtiyaçları düşünülerek uygun mal ve hizmet sunmasıdır. Bu ihtiyaçları kamu hizmeti vasıtasıyla sağlamak ve bu kamu hizmetlerini de vergi, diğer gelirler ve ek mali yükümlülüklerle karşılamaktadır.

Bu durum Anayasanın 73. maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” şeklinde belirtilmiştir. Devlet kamu hizmetlerini sağlamak amacıyla toplayacağı vergileri zamanında ödemeyen vergi mükelleflerinden gecikme zammı adı altında ek mali yükümlülük talep etmektedir. Bu husus anayasal vergilendirme ilkelerinden olan verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi ile bağdaşmaktadır.

Vergiler, kamu hizmetlerinin sürekliliği için toplanır. Ancak vergi borçlarını vaktinde ödemeyen vergi mükellefleri, devletin bu hizmetleri aksatmadan yerine getirebilmesi için gecikme zammı ile ek bir yükümlülük altına girerler. Vergi mükelleflerinin zamanında ödeme yapmaması, kamu hizmetlerinin finansmanını olumsuz etkileyebilir. Zira devlet gecikme zammı tahsili yoluyla ödenmeyen vergilerin meydana getirdiği eksikliği telafi eder ve kamu hizmetlerinin sürekliliğini sağlar. Bu durumda bütün vatandaşların eşit bir şekilde kamu hizmetlerinden faydalanabilmesini temin eder.

Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi kamu hizmetlerinin kesintiye uğramadan devam etmesi için gereklidir ve kamusal faydaların sağlanmasında önemli bir rolü bulunmaktadır. Gecikme zammı, kamu giderlerinin karşılanmasında oluşabilecek aksaklıkları ortadan kaldırarak, toplumun genel refahının korunmasına katkı sağlar.

Gecikme zammı, vatandaşların vergi borçlarını zamanında ödememesi durumunda devlet tarafında meydana gelen maddi kayıpların telafi edilebilmesini ve vatandaşların vergi borçlarını zamanında ödemelerini sağlar. Ancak gecikme zammı gibi yaptırımların amacını yalnızca gelir kaybının telafisi olarak görmek doğru değildir. Gelir kaybının telafi edilmesinin yanı sıra gelir kaybına sebep olan bu fiilleri yapanların cezalandırılması ve kamu düzeninin sağlanması da bu yaptırımların amaçlarından sayılabilir. Bu uygulanan yaptırımlar hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı olamaz. Uygulanan bu yaptırımlarla yargı denetimine açık olunmalı ve idare tarafından yerine getirilen eylemlerde vatandaşların devlete olan güvenlerini sarsmayacak kararlar alınmalıdır.

Devlet, vergilerle vatandaşların harcamalarını ve ekonomik hayatı şekillendirebilmektedir. Bu sebeple devletin vatandaşlara en önemli müdahale araçlarından biri vergilerdir. Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin kısıtlanması

konusunda getirmiş olduğu kıstaslar vardır. Bu kıstaslardan biri ölçülülük ilkesidir. Gecikme zammı bir cezai nitelik taşımaz ancak uygulandığı oranlar sebebiyle bir yaptırım aracı olarak kullanılmaktadır. Yürütme organı, Anayasanın verdiği yetki ile gecikme zammı oranını belirlemekte ancak bu yetkisini kullanırken vergi mükellefleri üzerinde ağır ek maliyetlere yol açması sebebiyle ölçülülük ilkesinden zaman zaman sapabilmektedir. Bazı durumlarda işlemlerin yargıya taşınması sonucunda yargılamanın çok uzun yıllar sürdüğü de bilinmektedir. Miktar bakımından üst sınırın bulunmaması ve yargılamaların uzun sürmesi sebebiyle gecikme zammı, uygulanmış olduğu vergi borcunun ana miktarını geçebilmekte ve bu nedenle vergi cezasından çok daha ağır yaptırımlara neden olabilmektedir. Bu durum ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Gecikme zammında belirlenen miktarın asıl vergi miktarından daha yüksek olmaması ile ilgili bir kural veya kanun maddesi bulunmamaktadır. Bu sebeple gecikme zammında herhangi bir üst sınır yoktur. Ancak AATUHK 51. maddesinde gecikme zammı alt sınırının bir liradan az olmayacağı şeklinde bir ibare bulunmaktadır. Kanunda üst sınırın belirlenmemesi nedeniyle ceza olarak görülmeyen bir yaptırım aracının anaparayı geçebilmesi ihtimali vergilemede ölçülülük ilkesine aykırıdır.

Vergi mükellefleri, ödemesini geciktirdiği vergilerde her gün için aynı oranda uygulanan gecikme zammı ile karşılaşmaktadır. Bu sayede vergi borcunu zamanında ödeyen mükellef ile zamanında ödemeyen mükellef arasında adalet sağlanmaktadır. Ayrıca gecikme zammı uygulaması, vergisini zamanında ödeyen vergi mükelleflerinin haklarını da korumaktadır. Vergi borcunu geç ödeyen vergi mükellefine bir yaptırım uygulanmazsa vergi borcunu zamanında ödeyen mükellef ile aynı duruma gelir ve bu durum verginin eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur. Gecikme zammı bu açıdan sadece bir yaptırım aracı değil aynı zamanda eşitlik ve adalet anlayışını koruyan bir mekanizma görevini de görmektedir.

Mükellefin vergi borcunu zamanında ödememesi durumu vergilere karşı pasif nitelikte bir tepki olarak görülmektedir. Devletin vergi mükelleflerinden beklentisi, vergi mükelleflerinin vergi borçlarını kendi istekleriyle ve ödemesi gereken zamanda ödemeleridir. Vergi mükellefleri eğer bu sorumluluklarını yerine getirmez ise idare gecikme zammı vb. yaptırımlar uygulayarak vergi alacağını tahsil etmektedir. Gecikme zammı her ne kadar yaptırım olarak ifade edilse de bir ceza aracı olarak görülmemektedir. Bireylere verilen cezalar ölüm halinde düşmekte ancak gecikme

zammı gibi yaptırımlar ölüm halinde düşmemekte ve mirasçılara intikal etmektedir. Bu nedenle gecikme zammı cezadan ziyade sadece bir yaptırım çeşidi olarak görülmektedir. Ancak gecikme zammının enflasyonun çok üstünde belirlenmesi durumunda ceza aracına yaklaştığı düşünülmektedir. Yürütme organı gecikme zammı oranını belirlerken enflasyona ve bankaların kredi faiz oranına dikkat etmesi gerekmektedir. Eğer gecikme zammı enflasyon ve kredi faiz oranlarından daha düşük belirlenirse mükellefler bu durumu daha az maliyetli bir kredi olarak düşünebilir ve ödemeyi olabildiğince geciktirme durumu ortaya çıkabilir. Özellikle enflasyonun yüksek olduğu zamanlarda mükellefin elinde bulundurduğu nakit para kendisine fayda sağlamakta ve bu zamanlarda mükellefler vergi borcunu ödemek yerine daha kazançlı finansal araçlarda parayı değerlendirdikten sonra vergi borcunu ödemeyi düşünmektedirler. Bu durumda mükellef vergi borcunu geç ödemediği için avantaj sağlayacak ancak idare açısından vergi alacağı zamanında alınması durumu aksayacak ve zamanında alınamayan vergilere uygulanacak yaptırımlar yeterli caydırıcılığa sahip olmayacaktır.

Belirli ilkesi gereğince gecikme zammı yoruma açık olmamalıdır. Mükellefin belirsizlik içinde kalmaması için vergi ve yaptırımların önceden kesin ve bilinebilir olması gerekmektedir. Bu sebeple yürütme organının gecikme zammı oranını belirlerken enflasyon ve kredi faiz oranına göre bir oran belirlemesi ve bu oranı sık sık değiştirmemesi önem arz etmektedir.

Vergi hukukunun temel yapıtaşlarından biri olan kıyas yasağı ilkesi mükellefin aleyhine sebep olabilecek şekilde yasaların geniş yorumlanmasını ve benzer olaylara uygulanmasını engellemektedir. Kıyas yasağı ilkesi ile gecikme zammının kanunda belirtilen sınırlar içerisinde kalması garanti altına alınmaktadır. Kanunlarda açıkça belirtilmeyen bir vergi türü ya da süre için benzer bir durumdan yola çıkılarak kıyasla gecikme zammı uygulaması yapılamaz. Gecikme zammının kapsamı kanunda nasıl belirlendiyse o şekilde uygulanır ve daha geniş yorumlanamaz. Bu durum vergi mükelleflerine hukuki güvenlik sağlar ve keyfiyeti engeller. Gecikme zammı yalnızca kanunlar çerçevesinde ve kanunların öngördüğü şekilde uygulanabilir. Aksi bir durum anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık taşır.

Gecikme zammı vergilemede adaletin sağlanmasına yardımcı olur. Vergi borcunu geç ödeyen mükelleflere uygulanan bu ek mali yük, vergi borcunu zamanında ödeyen vergi mükelleflerinin haklarını korur ve vergi sistemine olan güveni

güçlendirir. Ayrıca gecikme zammı 2004 yılına kadar olan hesaplamalarda ay kesirleri tam ay olarak kabul edilmekteyken 2004 yılında yürürlüğe giren 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la birlikte ay kesirleri için günlük hesaplama sistemine geçilerek vergilemede adalet ilkesi gereğince aylık gecikme zammı uygulamasına son verilmiştir.

Gecikme zammı ile kanunilik ilkesi arasında ilk bakışta anayasaya karşı bir aykırılık görmek mümkün değildir. Verginin Kanuniliği İlkesi, mali yükümlülüklerle alakalı her türlü düzenlemenin kanunla yapılması şartını öne sürmekte, gecikme zammı da kanunlarda yer alan oran ile vadesinde vergilerini ödemeyen kişilere karşı uygulanmaktadır. Ancak gecikme zammında kullanılan oranın belirlenme usulü kanunilik ilkesine aykırılık taşımaktadır. Kanunilik ilkesine göre bütün vergisel düzenlemeler yasama organı tarafından yerine getirilmelidir. Bu konuda yürütme organına takdir yetkisi verilmemesi gerekmektedir. Ancak Anayasanın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına göre "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*" denmektedir. Anayasanın bu maddesiyle yürütme organına sınırlı da olsa bir yetki verildiği görülmektedir. Yürütme organı bu yetki ile gecikme zammı oranında değişiklik yapma hakkına sahiptir. Bazı durumlarda gecikme zammı oranı belirlenirken yasama organı yerine yürütme organının yetkili kılınması vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı bir düzenleme olarak dikkat çekmektedir.

Anayasanın 73. maddesinde belirtildiği üzere herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Verginin genelliği ilkesi, gecikme zammının herkes için eşit ve ayrıcalıksız bir şekilde uygulanmasını gerektirir. Genellik ilkesi, vergi ve ek mali yükümlülük konularına giren işlemleri yapan her mükellefin eşit olmasını ve ülkede bulunan her vatandaşın toplam vergi yüküne katılmasını ifade etmektedir. Yükümlüler, mali güçlerine bakılmaksızın aynı oranlarda gecikme zammı ile karşılaşır. Verginin genelliği ilkesine aykırı gibi görünse de devlet bazı durumlarda vergi mükelleflerine ayrımcılık yapıp sosyal destek amacıyla muafiyet veya istisna tanıyabilmektedir. Gecikme zammı konusunda bu durum borçlunun aczi vb. durumlarda gecikme zammının durdurulması olarak görülmektedir.

Vergi kanunları genellikle geçmişe dönük olarak uygulanmamaktadır. Bu durum geçmişe yürümezlik ilkesinin bir sonucudur. Yürütme organı tarafından

gecikme zammı oranında bir artış veya azalış yapılırsa bu artış veya azalış geçmiş borçlara uygulanamaz. Kimi araştırmacılar devletlerin savaş vb. zor durumlarında bu yola başvurabileceğini belirtmiş olsa da geçmiş borçlara gecikme zammı uygulanması söz konusu olursa bu durum geçmişe yürümezlik ilkesine aykırılık taşır.

Vergi hukukunda, vergilendirme sürecinin adaletli ve anayasal çerçevede yerine getirilmesi büyük önem taşımaktadır. Anayasanın 73. maddesinde yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesi vergi yükünün bireylerin ödeme gücüyle orantılı olarak belirlenmesini öngörmektedir. İlk bakışta, gecikme zammı mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı görünmeyebilir. Çünkü gecikme zammı borcun vadesinde ödenmemesinden ortaya çıkan bir telafi aracıdır ve borçlunun kendi davranışı sonucunda oluşur. Ancak gecikme zammı oranının yüksekliği veya sosyal durumu gözetmeksizin bütün bireyler için aynı şekilde uygulanması, bu zamların özellikle dar gelirli vergi mükellefleri açısından ağır bir yük haline gelmesine sebep olabilir. Bu durum, vergi sisteminde adaletin ve mali güce göre vergilendirmenin zedelenmesine yol açabilir. Sonuç olarak gecikme zammının uygulama şekli ve oranı, Anayasada yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesiyle çelişmemelidir. Bu nedenle gecikme zamları belirlenirken sosyal adaletin korunması, orantılılık ve kişisel ödeme gücü mutlaka dikkate alınmalıdır.

Gecikme zammı kanunda belirtildiği üzere bazı hallerde durdurulmaktadır. Bu durum sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak uygulanmaktadır. Sosyal devlet ilkesinin temel amaçlarından birisi de parasal açıdan güçsüz olan vatandaşlara devletin yardım etmesidir. Sosyal devlet ilkesi gereğince, AATUHK'un 52. maddesine göre *“Amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar”* gecikme zammı uygulanmaz. Gecikme zammı uygulanmasının durdurulması vergilendirme ilkelerinden olan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve mali güce göre vergilendirme ilkesi ile de paralellik gösterir. Devlet vatandaşların mali durumlarını dikkate alarak gecikme zammı uygulamasını durdurması ile mali güce göre vergilendirme ilkesini uygular.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesini tamamlayan bir ilkedir. Devlet, şartları sağlayan vergi mükelleflerinin gecikme zammını durdurması ile mali güçlerini dikkate aldığından vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini kullanmış olacaktır. Diğer taraftan zamanında ödeme yapmayan vergi mükellefleri, gecikme zammı ile ekstra bir mali yük altına

girer. Bu olay vergi mükelleflerinin vergi ödemelerini zamanında yapmalarını teşvik eder ve böylece vergi yükü adil bir şekilde dağılır.

Gecikme zammı, anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde hem kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmesini sağlamak hem de vergide adaleti korumak amacıyla düzenlenmiştir. Ancak bu gecikme zammının orantılı, adil, ölçülü olması gerekmektedir. Aksi takdirde ödeme güçlüğü yaşayan mükellef için aşırı yük oluşturabilir ve anayasal ilkeler ile çelişebilir.

4.1.2. Tecil Faizi Uygulaması

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile uygulama alanı bulan tecil vergisel bir avantajdır. Tecil vasıtasıyla kamu alacağı garanti altına alınmakta ve tecil faizi ile ödemede meydana gelen gecikme durumu telafi edilmeye çalışılmaktadır. Tecil faizi verginin tahsil aşamasında mükelleflere esneklik sağlayan bir uygulama olmakla beraber vergilendirmenin genelliği ilkesiyle doğrudan bağlantılıdır. Tecil faizi, vergi borçlarını ödeme gücü yeterli olmayan vergi mükelleflerinin vergi sistemine dâhil olmasını ve uyum göstermesini kolaylaştırır. Ancak bu sağlanan kolaylık adil ve ölçülü uygulandığı müddetçe anayasal ilkelere hizmet eder. Tecil faizi AATUHK 48. maddesinin birinci fıkrasında;

“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir” şeklinde belirtilmiştir.

Ayrıca AATUHK 48/A birinci fıkrasında; *“Cumhurbaşkanı; Teminatsız tecil tutarını; yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye, zorunlu teminat oranını %50'ye kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, yeniden kanuni orana getirmeye”* yetkili olduğundan bahsedilmiştir. Vergide belirlilik ilkesi gereğince AATUHK 48. maddesinin yeterli olduğu düşünülse de kanunilik ilkesi açısından aykırılık teşkil ettiği görülmektedir. Kanunilik ilkesine göre vergisel düzenlemeler yasama organı tarafından yerine getirilmeli ve bu konuda yürütme organına takdir yetkisi verilmemesi gerekmektedir. Ancak dayanağını Anayasadan alan ve AATUHK 48. maddesinde de belirtildiği üzere yürütme organına sınırlı olsa yetki verildiği görülmektedir. Ayrıca Kanunda tecil faizi oranı ile alakalı bir alt veya üst sınır belirlenmemiştir. Yürütme organı ülkenin

ekonomik şartlarını dikkate alarak tecil faizi oranını belirlemektedir. Tecil faiz oranında alt ve üst sınır olmaması kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü AATUHK 48. maddesine göre tecil yapılabilmesinin temel koşulu tecil faizinin alınmasından geçer. Ancak tecil faiz oranı belirlenmesinde alt sınırın yer almaması durumu yürütme organı tarafından sıfır olarak belirlenebileceği anlamı taşır ki bu durum vergi alacaklarını tecil edebilme koşullarına uymamaktadır. Tecil faizi oranının sıfır olması hiç faiz alınmaması demektir. Kanuna göre tecil faizi alınmadan tecil yapılabilme ihtimali bulunmamaktadır. Bu konuda yürütme organının yetkisi tecil faizinin oranını belirlemektir. Tecil faizinin alınıp alınmamasına yürütme organı karar veremez. Ayrıca yetkili idareye sınırsız yetki verilmesi ve oranın tespit edilmesinin yargı denetimine tabi olmaması hukuki güvenlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Bu sebeple tecil faizi oranı belirlenirken yürütmeden bu yetkinin alınması, alt ve üst sınırı belli olacak şekilde kanunla belirlenmesi yerinde olacaktır.

AATUHK 48/A ikinci fıkrasında;

“Borçlunun çok zor durum hâlinin tespitinde kullanılmak üzere varlıklar, yükümlülükler ve nakit akımlarını esas alan mali göstergeler ile mali durumu tespiti yarayan diğer ölçütlere dayalı kriterleri belirlemeye, belirlenen kriterler çerçevesinde çok zor durum hâlini derecelendirmeye ve bu dereceleri dikkate alarak, tecil süresini 60 aya kadar uzatmaya, farklı faiz oranları belirlemeye” denilmiş ve bu açıdan sosyal devlet ilkesi dikkate alınmıştır.

Sosyal devlet ilkesinin amacı, para açısından güçsüz olanların korunmasını, sosyal güvenlik konusunda tüm vatandaşların bu haklardan yararlanmasını ve devletin ekonomiye müdahale edip gelir ve servet dağılımında adil bir ortam oluşturmasını sağlayarak ekonomide kalkınmanın hedeflenmesidir. Devletin vergi alacaklarını tahsil ederken dikkat etmesi gereken en önemli konulardan biri tahsili zamanında yapabilmesidir. Vergi mükelleflerinin zor duruma düşmeleri sebebiyle vergi borçlarını zamanında ödeyememeleri ihtimalleri üzerine kanun koyucular tarafından tecil kavramı geliştirilmiştir. Devlet bu tecil kavramıyla sosyal devlet ilkesinin gereği olarak vatandaşlarına yardımcı olmaya çalışır ve aralarında belli bir dengenin kurulmasını hedefler.

Vergi hukukunun temel ilkelerinden olan mali güce göre vergilendirme ilkesi vatandaşların ödeme güçlerini dikkate alan ve bu ödeme güçlerine göre vergi ödemesini öngören ilkedir. Bu ilke, zorluk yaşayan mükellefler için adil bir sistem

kurulmasını hedefler. Bu açıdan tecil faizi uygulaması mali güce göre vergilendirme ilkesinin araçlarından biri sayılabilir. Vergi mükelleflerine tecil uygulaması ile vergi borçlarını daha uygun şart ve zamanlarda ödeme imkânı sunulur. Devlet, vergi mükelleflerinin ekonomik durumlarını dikkate alarak ödeme zamanını esnetir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus tecil faizi oranının belirlenme aşamasıdır. Çünkü tecil faizi oranının çok yüksek belirlenmesi, mükellefe sağlanmış olan kolaylığın etkisini azaltabilir ve yeni bir yük oluşturabilir. Böyle bir durumda mali güce göre vergilendirme ilkesi zedelenmiş olur.

AATUHK 48. maddesinde “*tecil olunabilir*” ifadesi geçmektedir. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere yetkili idare tecili kabul edip etmeme konusunda bir takdir yetkisine sahiptir. Ancak bu takdir yetkisine sahip olan yetkili idare adalet ilkesi gereği aynı koşullara sahip olan vergi mükelleflerine eşit ölçüde yaklaşmak zorundadır. Vergi mükelleflerinin eşit muamele görmesi hukuki güvenlik ilkesi açısından önem arz etmekte ve yetkili idare tarafından vatandaşlara karşı uygulanan tüm iş ve eylemlerde vatandaşların devlete olan güvenlerini kaybetmemeleri gerekmektedir. Yetkili idare alacağı kararlarda keyfiyete izin vermemeli ve vergi mükellefinin tecil talebini kabul etmeme durumu varsa bunu bir gerekçeye dayandırmak zorundadır. İdarenin almış olduğu kararların hukuka uygunluğu açısından yargısal denetime tabi olması mevcut olan takdir yetkisinin mutlak olmadığını göstermektedir. İdarenin yargısal denetime tabi olması hukuk devleti ilkesinin net bir görünümüdür. Hukuk devleti ilkesinde, devlet kurumlarının bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimine açık, yargının tarafsız ve bağımsız olduğu bilinmektedir.

Vergi mükellefinin tecil talebi kabul edildikten sonra tecil tarihinden ödeme gününe kadar tecil faizi uygulanmaktadır. Bu durumda tecil dönemleri içerisinde ödenmeyen vergi alacakları için gecikme zammı uygulanmamaktadır. Vergi mükellefi eğer tecilin şartlarına uymazsa tecil sanki hiç yapılmamış gibi gecikme zammı hesaplanmaktadır. 2025 yılı tecil faiz oranı yıllık %48, aylık ise %2’dir. Gecikme zammı ise aylık %4.5 oranından uygulanmaktadır. Yürütme organı, tecil faizi oranını gecikme faizi oranına göre daha düşük belirlemektedir. Bu sayede zor duruma düşen vatandaşların devlete olan vergi borçlarını daha kolay ödenmesi amaçlanmaktadır.

AATUHK’nın 48. maddesinde tecilin şartları belirtilerek bütün vatandaşların tecile başvurusu engellenmiştir. Vergilemede adalet ilkesi gereği tecil işlemi bütün vatandaşların değil sadece ihtiyacı olan vergi mükelleflerinin kullanabilmesi

gerekmektedir. Eğer vatandaşlar arasında ayırım yapılmaz ve bütün mükellefler bu haktan yararlanırsa bu durum adalet ilkesini zedeleyecektir.

Tecilin şartları; vergi mükellefinin ödemededen önce yapması gereken talep, vergi mükellefinin cebren ödeme yapması durumunda zor duruma düşmesi ve alacak toplamı üzerinden teminat göstermesidir. Bütün vergi mükelleflerinden istenen şartların aynı olması ve kişiye göre farklılık göstermemesi vergilemede eşitlik ilkesinin bir sonucudur. Tecil talebi olan vergi mükellefi başvuruyu yaptıktan sonra yetkili kurum bu başvuruyu değerlendirmektedir. İdare tecil talebinde vergi borçlusunun iyi niyetini aramaktadır. Vergi mükellefinin önceki dönemlerde yer alan ödemelerdeki tutumu ve tecil talebinde belirttiği ödeme planı iyi niyet açısından önem arz etmektedir. İdarenin tecil için teminat istemesinin yanı sıra iyi niyet araması vergi alacağını garanti altına almak istemesinden kaynaklanmaktadır. İdare sosyal devlet ilkesi gereği tecil işlemi ile vatandaşlarına yardım ederken bir yandan da hukuki güvenlik ilkesi gereğince toplaması gereken vergileri güvence altına almaktadır. Tecil yapılırken teminat istenmesinin asıl sebebi vergi alacağının tahsili aşamasında meydana gelebilecek riskler düşünülerek vergi alacaklarının güvenceye alınması durumudur. AATUHK 10. maddesinde teminat olarak gösterilebilecek unsurlar belirtilmiştir. Bu unsurlar;

“Para, bankalar tarafından verilen süresiz ve şartsız teminat mektupları ile sigorta şirketleri tarafından verilen süresiz ve şartsız kefalet senetleri, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat ile ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır.”

şeklinde belirtilerek vergilemede belirlilik ilkesinin gereği uygulanmış, kanun maddesinin açık ve net olduğu, keyfi yorumlara izin vermeyecek şekilde belirtildiği görölmektedir.

Ayrıca teminatla ilgili AATUHK 48. maddesinde;

“Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı elli bin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı elli bin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Cumhurbaşkanı; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye

ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir” ifadelerine yer verilmiştir.

Bu maddeden anlaşılacağı üzere teminat istenmesi durumu vergi borcunun belli bir miktarın üzerinde olması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Ayrıca istenen teminat miktarının AATUHK 48. maddesinde belirtilen tutarın yarısı olacağı belirtilmektedir. Bu durum ölçülülük ilkesi ile bağdaşmakta ve istenen teminat miktarı vergi mükellefinin zor duruma düşmesini engellemektedir. Bu istenen teminat miktarı ile devlet sosyal devlet ilkesi gereği vatandaşlarını zor duruma düşürmekten kaçınarak tecil yoluyla kendisine yapmış olduğu yardımı pekiştirmiş olduğu görülmektedir. Ayrıca sosyal devlet ilkesi gereği devlet vergi mükellefinin aciz hale düşmesi sonucunda teminat istenmesi uygulamasında farklı bir yol izlemekte, vergi mükellefinin aciz halinde tecil yapılması durumunda kendisinden teminat istenmemektedir. Bu durumun sebebi olarak da vergi mükellefinin borç ödemeye başlamadan çok zor duruma düşmesini engellemek gösterilmektedir. Ancak unutmamak gerekir ki bu uygulama içinde yetkili idarenin takdir yetkisi önemini korumaktadır.

Vergi mükelleflerinin hukuki güvenlik içerisinde hareket etmelerini sağlayan tecil faizi uygulamasında vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi önem taşımaktadır. Devlet yeni bir tecil faizi oranı belirleyip bu oranı artırdığı zaman bu işlem sadece yürürlüğe girdiği tarihten sonraki işlemlerde uygulanabilir. Daha önce doğmuş olan vergi borçlarına bu yeni oran geriye dönük bir şekilde uygulanamaz. Uygulanması halinde ise bu durum hukuki güvenlik ilkesine ve doğal olarak vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesine aykırılık taşır. Bu sebeple tecil faizi müessesesi uygulanırken düzenlemelerin geçmişe yürütülemeyeceğine dair anayasal ilkelere sadık kalınmalı ve vergi mükelleflerinin hakları korunmalıdır.

2017 yılında yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile “*Vergiye Uyumlu Mükelleflerin Borçlarının Tecili*” AATUHK 48. maddesine ek fıkra yürürlüğe girmiştir. Bu kanun fıkrası ile vergi borçlarını zamanında ödeme alışkanlığı bulunan mükelleflere yetkili idare tarafından bir ayrıcalık tanınarak vergi borçlarını ödemekte zorlanmaları durumunda tecil işleminden daha esnek olacak bir taksitlendirme imkânı getirilmiştir. Bu uygulama ile genel tecil işleminin aksine daha fazla mükellef odak alınmış ve adalet ilkesi içeriğinde yer alan dikey adalet

sistemi benimsenmiştir. Dikey adalet sistemine göre vergiye uyumlu olan mükelleflerin vergiye uyumlu olmayan mükelleflerden ayrılması sağlanmıştır.

Vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması vergi hukukunun temel ilkelerinden biridir. Bu ilke bütün bireylerin vergi ödemelerinde ödeme güçlerinin dikkate alınması gerektiği belirtir. Tecil faizi uygulaması vergi sisteminin daha adil ve dengeli bir dağılım içerisinde olmasını destekleyen uygulamalardan birisidir. Tecil faizi ile vergi mükellefi vergi borcunu ödeme konusunda daha fazla zaman kazanmakta ve bir esnekliğe sahip olmaktadır. Bu yönüyle tecil faizi, vergi yükünün adil dağılımına hizmet eder. Ancak tecil faizi oranları belirlenirken vergi yükünün adil dağılımında olumsuz etkiye sebep olabileceği unutulmamalıdır. Tecil faizi oranının olması gerekenden daha yüksek belirlenmesi mükellefin zor düşmesine sebep olabilmektedir. Tecil faizi mükellefe yardım için çıkarılmış bir uygulamayken oranın yüksek belirlenmesi sebebiyle mükellefe ek bir yük oluşturabilir ve bu durum vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine aykırı olur.

VUK'a göre tecil işleminin uygulanamayacağı iki durum yer almaktadır. İlk durum pişmanlık halidir. Çünkü pişmanlıkta ödemenin zamanında yapılması pişmanlıktan yararlanılmasının asıl koşuludur. Bu sebeple ödemenin zamanında yapılması gerektiğinden tecil işleminden yararlanma durumu oluşamaz. İkinci durum ise ceza indirimli ödeme uygulamasıdır. Ceza indirimli ödeme uygulamasında ise zamanında ödeme yapılmadığında indirimden yararlanılamayacağından tecil işlemi uygulanamamaktadır.

Tecil uygulaması subjektif bir işlemdir. Her vergi mükellefi ve yetkili idare arasında farklı öznel bir uygulama bulunmaktadır. Her vergi mükellefinin vergi borçları da tecil süreleri de farklı olmaktadır. Bu sebeple tecil işleminde kıyas yasağı ilkesi benimsenmiştir.

Tecil işlemlerinde vergi mükellefleri tecil taleplerini yazılı olarak iletmek zorundadır. Sözlü olarak yapılan tecil talepleri yetkili idare tarafından kabul edilmemektedir. Çünkü hukuki güvenlik ilkesi gereğince vatandaşların tüm işlem ve eylemlerde devlete güven duymaları esastır. Sözlü yapılacak olan tecil işlemi sonucunda bir itilaf olma olasılığı bulunmaktadır. Ayrıca sözlü tecil talebinin kanıtlanamayacak olması sebebiyle ileriki süreçlerde davalarda kanıt aracı olarak

kullanılmayacağı açıktır. Tecilin yazılı olması başvuruyu yapan vergi mükellefini sorumlu tutma olanağı sağlar.

Vatandaşların devlete borcu olabildiği gibi devletin de vatandaşlara fazla ödeme sebebiyle borcu olabilmektedir. Devletin vatandaşlara borcu olduğu durumlarda vergilemede Eşitlik ve Adalet İlkeleri gereği adil olması ve hangi uygulamada borcu varsa o şekilde geri ödeme yapması gerekmektedir. Bu durum aynı zamanda devletin vatandaşlarına örnek olması açısından da son derece önemli bir konudur. Kanunların vatandaşlar aleyhine olup sadece devletin lehine olması durumu Eşitlik ve Adalet İlkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Devletin kendi alacaklı olduğu durumlarda uyguladığı aylık oranlar ile iade ettiği oranlar incelendiğinde alacaklı olduğu oranların daha yüksek olduğu görülmektedir. Devlet vergilerin zamanında ödenmemesi sebebiyle kamu alacağı kapmasında vatandaşlarına gecikme zammı, pişmanlık zammı veya gecikme faizi oranlarını uygularken, vatandaşlardan yersiz ve fazla alınan vergilerin geri ödenmesi aşamasında daha az bir oran olan tecil faizi üzerinden ödemesi, vatandaşlarının haklarını korumaması anlamı taşımakta olup sadece devletin lehine bir sonuç çıkarmaktadır. Kamu gücüne sahip olan devlet alacakları ile alakalı olarak daha yüksek oranda zam ve faiz hesaplamaktayken iade etmesi gereken durumlarda borçları üzerinden daha düşük oranda faiz hesaplamaktadır. Bu durum Hukuki Güvenlik İlkesine aykırılık oluşturur çünkü idare tarafından yerine getirilen her işlem ve eylemlerde vatandaşların devlete güven duyabilmeleri esastır.

Devletin kamu hizmetlerini kesintisiz sürdürebilmesi için finansal kaynaklarının sürekliliğine ihtiyacı bulunmaktadır. Devlet, vergi borcunu zamanında ödeyemeyen mükelleflerden tecil faizi olarak finansal kaynağın sürekliliğini korumayı hedeflemektedir. Devletin tecil faizi ile ödemelerin ertelenmesi halinde kaybettiği geliri telafi etmeye çalışması, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi ile açıklanmaktadır. Devlet kamu hizmetlerinin devamlılığı için vergi gelirlerine ihtiyaç duymakta, vergi gelirlerini zamanında tahsil edememesi durumunda ise bunların önlemini almakla yükümlüdür.

Vergi borçlarının tecil edilmesi işlemi hem devlete hem de vergi mükellefine yarar sağlamaktadır. Devlet yargı yollarına başvurmadan gecikmeli de olsa vergi alacağını tahsil ederken, vergi mükellefi ise vergi borcunu ödeyebilmek için yeni bir

imkâna sahip olmaktadır. Tecil işleminde kamu yararı olmasının yanı sıra vergi borcunu ödemekte zorlanan mükelleflere de can suyu olduğu söylenebilir. Ayrıca vergi mükelleflerini zor durumdan kurtarmak kamu alacağını da garanti altına aldığı gibi vergi kaynağını korumada ve verginin sürekliliğini sağlamada önem arz etmektedir. Tecil işleminin hem vergi mükellefi açısından hem de devlet açısından yararı olduğu görülmekte ve uygulanmasına devam edilmesi gerekmektedir.

4.1.3. Diğer Ek Mali Yükümlülükler Uygulaması

Vergi ve ek mali yükümlülüklerin anayasaya uygun bir şekilde konulması ve kanunlara uygun olarak uygulanması gerekmektedir. Bu durum hukuk devleti ilkesinin en temel özelliklerindedir. Ek mali yükümlülüklerin temeli Anayasanın 167/2. maddesinde;

“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir” şeklinde belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu 55/3. maddesine göre Türkiye’ye karşı kota, yasak vb. işlemleri uygulayan ülkelere karşı devlet tarafından karşılılık ilkesi gereğince ek mali yükümlülükler uygulanmaktadır. Ayrıca devlet, vatandaşlarının kullanmasını uygun görmediği ürünleri ek mali yükümlülük kapsamında engelleyebilmektedir.

Ek mali yükümlülükler genel olarak yabancı devletlerin üretmiş olduğu ürünlerin sınırdan ülke içerisine girmesi sebebiyle alınır. Cebre dayanması ve karşılıksız olması yönüyle vergiye benzer bir mali yükümlülüktür. Vergi hukukunun kapsamına giren ek mali yükümlülük sınır vergisi olarak adlandırılmaktadır. Sosyal devlet ilkesi gereği gerekli görülen ithalat mallarına ek mali yükümlülükler getirilerek devlet, vatandaşlarını haksız rekabetten korur ve ulusal fiyat dengesinde istikrarı sağlar.

Anayasanın 167/2. maddesinde ek mali yükümlülüklerin ölçülülük ilkesine bağlı olarak sınırlandırıldığı görülmektedir. Madde içeriğinde geçen *“dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla”* cümlesi ile amacı belirtilmiş ve sadece dış ticaretle ilgili olduğu vurgulanmış, *“ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri”* cümlesi ile konusu bakımından sınırlandırılmış ve hangi işlemlere ek mali yükümlülüğün konulabileceği açıkça belirtilmiştir. Vergi politikasında alınacak olan tedbirlerin istenilen hedefler

doğrultusunda, hedefler ile tedbirler arasında ise anlaşılabilir bir ilişkinin olması gerektiği savunulmaktadır. Bu sebeplerle Anayasanın 167/2. maddesinin ölçülülük ilkesi ile bağdaştığı görülmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 167/2. maddesinde ek mali yükümlülükle ilgili bir tanım yapılmamış, maddenin içeriğinde yükümlülüğün amacı ve koyulabileceği alanlar belirtilmiştir. 6183 sayılı AATUHK'na göre cebren alınan bir kamu alacağı olması ek mali yükümlülüğünün vergi hukuku kapsamına dâhil olduğunu göstermektedir. Ek mali yükümlülüğün tanımının belirlilik ilkesi gereğince Anayasasının 167/2. maddesine eklenebileceği düşünülse de herkes tarafından kabul görececek bir tanımın yapılabilmesi, sınırlarının belirlenebilmesi ve gerekli ölçütlerin getirilebilmesi mümkün değildir.

Devlet ek mali yükümlülüğü dış ticaret işlemlerinin ülke ekonomisine zarar vermesini önlemek amacıyla getirmiştir. Devletin burada ki asıl amacı kamu giderlerini karşılamak değil ülke içerisindeki işletmeleri korumaktır. Devlet getirmiş olduğu ek mali yükümlülükler ile her ne kadar vergilemede kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine aykırı davranmış olsa da ülke içerisindeki işletmelerini ve vatandaşlarını koruması açısından sosyal devlet ilkesini yerine getirdiği görülmektedir.

Anayasanın 167/2. maddesine istinaden “2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” çıkarılmıştır. Bu kanunun 2. maddesinde; “Cumhurbaşkanı bu Kanun kapsamındaki konularda düzenlemeler yapmaya yetkilidir” denilmiş,

3. maddesinde ise;

“İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Cumhurbaşkanının kararıyla gösterilir. Ek mali yükümlülüklerin tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanır” hükmü belirtilmiştir.

Ayrıca Anayasanın 73/4. maddesinde; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” denmektedir.

Hem Anayasanın 73/4. maddesinde hem de 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2. ve 3. maddesinde Cumhurbaşkanına ek mali

yükümlülükler konusunda yetkiler verildiği görülmektedir. Kanunilik ilkesi gereğince vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilmesi belirtilmektedir. Ancak Anayasada belirtilen hüküm ve 2976 sayılı kanun ile ek mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yetkisinin yürütme organına verilmesinin kanunilik ilkesine aykırılık içerip içermediği tartışmalı bir konudur. Anayasa Mahkemesi ek mali yükümlülük koyma yetkisinin yürütme organına devredilmesini 11.01.1985 tarih ve “E: 1984/6, K: 1985/1” sayılı kararında anayasa aykırılığı bulmamıştır. Kararda;

“Görüldüğü gibi, Anayasa Koyucu burada "Vergi Ödevinde öngörülenden tamamen ayrı bir esas benimsemiştir: Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur; değiştirilir veya kaldırılır. Bunlardan muaflık, istisnalar ve indirimler ile oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Oysa Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen "ek mali yükümlülüklerin" konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna kanunla yetkisi verilmesi söz konusudur. Bir "ek mali yükümlülüğün konulması" onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen, önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır.” (Anayasa Mahkemesi, E: 1984/6, K: 1985/1) şeklinde ifade edilmiştir.

Dış ticarete yer alan işlemlerde teknik konuların fazla olması, ekonomide yaşanabilecek ani ve beklenmeyen değişimler, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin ortaya çıkarmış olduğu zorluklar ve yürütme organının yasama organına göre daha hızlı karar verip uygulamaya geçirebilmesi sebebiyle alınacak olan ek mali yükümlülüklerin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmediği görüşü ağır basmaktadır.

Devlet tarafından uygulanmasına karar verilen ek mali yükümlülükler genellik ilkesi gereğince vatandaşlar arasında ayırım yapılmadan herkese uygulanırken adalet ve eşitlik ilkesi gereğince de tüm vatandaşlardan eşit olarak tahsil edilmektedir. Hukuki güvenlik ilkesine göre hukuk kurallarının belirli, istikrarlı ve öngörülebilir

olması gerekmektedir. Bu durum vergide olduğu gibi ek mali yükümlülüklerde de önem arz etmektedir. Çünkü firmalar vergi kanunlarını dikkate alarak maliyet ve kar hesabı yapar, hizmet ve üretimlerini bu maliyet/kar hesabına göre yerine getirir veya getirmezler. Bir firma kar yapacağını düşünerek üretime/hizmete girerse ve yatırımlarını buna göre yaparsa belli bir maliyet altına girmiş olacaktır. Devlet ani bir kararla firmanın yapmış olduğu yatırıma ek mali yükümlülük getirdiğini duyurur ve bunu hemen uygularsa bu durum yatırım yapan firmalar için olumsuzluk oluşturabilecektir. Bu sebeple devletin getirmeyi düşündüğü ek mali yükümlülükleri hukuki güvenlik ilkesindeki öngörülebilirlik durumuna göre yürürlük tarihini takdir edeceği ileri bir tarihten başlatması daha uygun olacaktır.

Öngörülebilirlik ilkesi gereği vatandaşların kendilerine uygulanacak ek mali yükümlülükler hakkında önceden bilgi sahibi olmaları ve devlet ile karşı karşıya gelmeleri engellenmelidir. Ayrıca vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesine istinaden yürürlüğe giren ek mali yükümlülükler geçmişe uygulanmamalı ve yürürlükten sonraki zaman dikkate alınmalıdır.

Vergi ve benzeri tüm işlemlerin anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı olmaması gerekmektedir. Bu sebeple ek mali yükümlülüğün amacı dış ticaret işlemlerinde ülkenin menfaatine olsa da hukuki güvenlik, belirlilik, kanunilik ilkeleri vb. ilkelere aykırılık taşıması söz konusu olamaz.

4.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Ek Mali Yükümlülüklerin Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında İncelenmesi

Vergilendirme yetkisinin temel kaynağı anayasadır. Bu sebeple devlet, vergilendirme yetkisini anayasal vergilendirme ilkelerine uygun bir şekilde uygulamak zorundadır. Çalışmanın bu kısmında, 213 sayılı VUK'ta belirtilen ve ek mali yükümlülüklerden olan gecikme faizi, pişmanlık zammı ve izah zammının devlet tarafından anayasal vergilendirme ilkelerine uygun bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı incelenecektir.

4.2.1. Gecikme Faizi Uygulaması

Faiz ekonomik açıdan paranın fiyatı olarak kabul edilmektedir. Bir bireyin başkasında olması gereken veya kendisinde olmaması gereken bir parayı kullanması durumunda paranın asıl sahibine faiz ödemesi gerekmektedir. Parayı elinde tutan bireyler ekonominin doğası gereği paranın miktarına göre her türlü alım gücüne sahipken parayı elinde bulundurması gereken bireyler ise alım gücü kaybına uğramaktadır. Elinde bulundurması gereken parayı alamayan bireylerin enflasyonist ortamlarda satın alma gücünde olmayacaktır. Devletler açısından bu duruma bakıldığında, vergi mükellefleri vergilerini zamanında ödemezlerse devletler vergi gelirlerinden yoksun kalacaklar vergi mükellefleri ise ödemedikleri paralar üzerinden yarar sağlamış olacaklardır. Bu sebeple devletler alamadıkları vergi gelirleri kadar harcamalarını kısacaklar ya da borçlanacaklardır. Böyle bir durumda devletin diğer vatandaşlarının haklarını koruyup gecikme faizi tahsil etmesi sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir. Ayrıca devlet giderlerini karşılamak ve borçlarını kapatabilmek amacıyla vatandaşlarından daha fazla vergi alması gerekebilecek, bu durum vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Vergi hukukunda vergi borcunun hesaplanması konusunda mükellef beyanı üzerine işlemlerin yapılması esastır. Ancak idare tarafından yapılan incelemelerde vergi borcunun mükellefler tarafından eksik hesaplandığı ya da hiç hesaplanmadığı görülebilmektedir. Böyle bir durumda vergi kayıpları meydana gelmekte ve bu kayıpları ortadan kaldırmak için vergi idaresi ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat yaparak yeni bir vergi borcu hesaplamaktadır. Vergi borcunun geç ödenmesine sebep olan ve bu gelirden devleti mahrum bırakan vergi mükellefi için verginin vade tarihinden başlayarak ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır.

Devlet, vergi borçlarını zamanında ödememesi veya zamanında tahakkuk ettirmemek yoluyla tahakkukta gecikmeye yol açması sebebiyle vergi mükelleflerinden gecikme faizi tahsil etmektedir. Kısaca devletin vergi alacağını geç tahsil etmesi ve mali kayba uğraması sonucunda uğramış olduğu mali kaybı engellemek veya en aza indirmek için gecikme faizi kavramı getirilmiştir. Aynı zamanda devlet gecikme faizi kavramı ile alacaklarını güvence altına almakta ve vergi gelirlerinin reel değerini korumaya çalışmaktadır. Devlet verginin genelliği ilkesine bağlı kalarak vatandaşlar arasında ayırım yapmamakta ve vergi borçlarını zamanında

tahakkuk ettirmemesi sebebiyle vergi alacaklarını geç tahsil etmesine sebep olan bütün mükelleflerden gecikme faizi almaktadır.

Gecikme faizinin yasal dayanağı VUK 112. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilmiştir. Vergilemede kanunilik ilkesi gereğince gecikme faizi Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen durumlarda ve özelliklerde tahsil edilmektedir. Gecikme faizi 1983 yılından beri farklı oranlarda uygulama alanı bulmuştur.

Gecikme faizi, kamu alacaklarının tahsilinde önemli bir araç olsa da, bu aracın uygulanması kıyas yasağı ilkesiyle sınırlıdır. Vergisel konularda keyfiyet içeren yorumlar bu ilke sayesinde engellenmektedir.

Gecikme faizi, vergi alacağının zamanında tahsilini teşvik eden ve kamu maliyesinin düzenini koruyan bir araçtır. Ancak bu aracın uygulanmasında hukuk devleti ilkesine uygunluk esastır. Gecikme faizinin kanuni ve yargı denetimine açık olarak uygulanması vatandaşların haklarını korumakta ve kamu otoritesine olan güveni güçlendirmektedir. Böylece hem devletin mali çıkarları hem de bireylerin temel hakları arasında adil bir denge kurulmuş olur.

Gecikme zammı tahakkukun vaktinde yapılmasına karşın vergi borcunun zamanında ödenmemesi ile alakalı bir yaptırım iken gecikme faizi ise tahakkukun geciktirilmesi üzerine vergi borcunun geç tahsil edilmesi ile ilgili bir yaptırımdır. Bu sebeple gecikme zammı hesap edilirken ödeme süresinin son gününden tahsilin geç yapıldığı tarih arasına, gecikme faizinde ise geciktirilen tahakkuk tarihinden normal ödeme tarihine kadar olan süreye dikkat edilmektedir.

Gecikme faizi, gecikme zammında olduğu gibi bir ceza niteliğinde görülmeyip mirası reddetmeyen kişilere aktarılmaktadır. Bu durum cezaların şahsiliği ilkesi ile de bağdaştırılmaktadır. Gecikme faizinin vergi sistemine bir ceza olarak değil devletin vergi alacağını korumak, adalet ilkesi gereği vatandaşların haklarını savunmak ve ekonomik şartların bir gereği olarak sisteme koyulduğu görülmektedir. Ayrıca gecikme faizinin bir ceza değil de yaptırım olduğunun göstergesi olarak piyasa-faiz oranlarına paralel bir şekilde değişmesi gösterilebilir. Gecikme faizi her ne kadar cezai bir özellik taşımasa da bir yaptırım aracıdır. Bu yaptırım aracı belirlenirken yürütme organı tarafından ölçülülük ilkesi dikkate alınmalı ve oran bu ilkeye göre belirlenmelidir.

Gecikme faizi sabit oranlı bir yükümlülük olduğundan bütün mükelleflere aynı oranda uygulanmaktadır. Ancak bu durum ödeme gücü düşük olan vergi mükelleflerine ağır bir mali yük doğurabilmektedir. Gecikme faiz oranının ülke ekonomisinin şartlarına göre güncellenmesi gerekmekte, tersi bir durumda ise mali güce göre vergilendirme ilkesi zarar görmektedir.

Gecikme faizi uygulamasında ayı aşan kesirler tam bir ay olarak kabul edilmekte ve gün hesabı yapılmamaktadır. Bu durum vergilemede adalet ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırıdır. Mükelleflerin yararı açısından ayı aşan kesirlerin gün olarak hesap edilmesi gerektiğinden yasama organı tarafından bir kanun değişikliğinin yapılması yerinde bir uygulama olacaktır.

Gecikme faizi vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi açısından ele alınırsa, yürütme organı tarafından yeni bir gecikme faizi oranı belirlendiğinde bu oran yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlere uygulanamaz. Bu durum Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 03.07.1989 tarihli ve “E: 1988/5, K: 1989/3” sayılı kararında gecikme faizinin 1 Ocak 1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhiyatlara uygulanamayacağı hükmene bağlanmıştır. Bu karar, vergi kanunlarının geçmişe yürütülemeyeceği ilkesinin altını çizmektedir.

Gecikme faizi ancak kanunla açıkça belirlenmiş oranlar üzerinden hesaplanabilir. Vergi mükellefinin devlete ne kadar gecikme faizi ödeyeceğini önceden bilmesi hukuki güvenlik ilkesi açısından bir zorunluluktur. Gecikme faizi oranını belirleme ve değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir. Bu durum gecikme zammı, tecil faizi vb. ek mali yükümlülüklerde olduğu gibi kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu ilkeye göre vergisel düzenlemeler ancak yasama organı tarafından yerine getirilmelidir. Ancak Anayasanın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına istinaden bu yetki Cumhurbaşkanına devredilmiştir. Ülke ekonomilerinde ani değişimler yaşanabilmekte bu durum gecikme faizinin etkisini azaltabilmektedir. Bu sebeple ekonominin durumuna göre zaman zaman gecikme faizi oranında değişiklik yapılması gündeme gelebilmektedir. Cumhurbaşkanının kendisine verilen yetki kapsamında gecikme faizi oranını amacına yönelik olarak değiştirmesi beklenmektedir. Ancak değiştirilen gecikme faizi oranı amacından sapmamalı, vergi mükelleflerine çok yük oluşturmamalı, eşitlik ve adalet ilkeleri göz önüne alınarak belirlenmelidir. Ayrıca gecikme faizi oranları belirlilik ilkesine istinaden ekonomi şartlarına göre belirlenmeli ve keyfi yorumlara yer verilmemelidir.

Vergilemede eşitlik ilkesi gereği aynı zaman dilimlerinde vergi borcunu tahakkuk ettirmeyen ve bu sebeple vergi alacağından devleti mahrum bırakan mükelleflere uygulanacak gecikme faizi oranının aynı olması beklenir. Ancak aynı zaman içerisinde vergi alacağından devleti mahrum bırakmış olsalar da vergi inceleme dönemlerinin farklı olması sebebiyle mükelleflere gecikme faizi oranı farklı uygulanabilmektedir. Bu durum açıkça vergilemede eşitlik ilkesine aykırıdır. Anayasa Mahkemesinin almış olduğu bir kararda;

“Aynı vergilendirme döneminde vergi ziyai suçu işleyen mükelleflerin idarenin farklı zamanlarda yapacağı vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları üzerinden yapılan ikmalen ve re’sen tarhiyatlara Bakanlar Kurulu tarafından enflasyon oranlarına göre değiştirilen gecikme faizleri uygulanarak bulunan vergi ziyai cezası miktarlarından, gecikme faizinin yüksek olduğu dönemde adına vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenen kişinin ödeyeceği vergi ziyai cezası miktarı diğer mükelleflere nazaran gecikme faizi oranlarına göre daha yüksek miktarlarda olabilecektir.

Aynı hukuksal durumda olan kişilerin, aynı tarihte vergi ziyasına sebebiyet vermeleri durumunda, vergi inceleme dönemlerinin farklı olması nedeniyle değişik gecikme faizi oranları uygulanarak bulunan farklı vergi ziyai cezalarını ödemek zorunda bırakılmaları, Anayasa’nın 10. maddesinde düzenlenen “Kanun önünde eşitlik” ilkesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.” (Anayasa Mahkemesi, E: 2001/3, K: 2005/4) hükmü verilmiştir.

Gecikme faizinin, vaktinde yerine getirilmeyen yükümlülükler sebebiyle ortaya çıkan ek bir mali yükümlülük olduğu ve vergi mükelleflerinin kusurları sebebi ile ortaya çıktığı görülmektedir. Gecikme faizinin asıl amacı vergi mükelleflerine ceza verilmesi değil, vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak, ödenmemesi halinde ise devletin mali kaybının önlenmesi planlanmaktadır. Vergi borçlarının zamanında ödenmemesi durumunda uygulanan gecikme faizi, sadece bir yaptırım değil, aynı zamanda kamu giderlerinin aksatılmadan karşılanmasını sağlayan bir araçtır. Gecikme faizi, verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesi işlevini koruyarak, vergi sisteminin istikrarını sağlar. Ancak devletin tahsil edemediği vergiler için vatandaşlarına ek vergi getirmesi, devlet veya kişilerden borç alması veya harcamalarını kısması dürüst olan vergi mükellefleri açısından olumsuzluğa sebep olabilecektir. Vergilemede adalet ilkesi gereği olumsuzluğa sebep olan durumlara başvurulmadan gecikme faizi uygulaması ile mali kayıp engellenmeye çalışılmıştır.

4.2.2. Pişmanlık Zammı Uygulaması

Vergi hukuku kapsamında olan pişmanlık uygulaması, vergi mükelleflerine tanınmış olan bir hak olup vergi ziyayı durumunda mükelleflerin kendi isteğiyle vergi ziyasını idareye bildirmesi sonucunda vergilerin ödenmesi aşamasında mükelleflere kolaylık sağlanmasıdır. Vergi mükellefleri, kanuna aykırı hareket ederek kaçakçılık ve vergi ziyayı suçu işledikten sonra pişmanlık uygulamasıyla bu suçtan doğacak olan cezalardan kurtulmaktadırlar. Mükelleflerin vergiye dair cezalardan kurtulması için belli şartların oluşması gerekmektedir. Bu şartları yerine getiren bütün vergi mükellefleri genellik ilkesi gereği cezalardan kurtulabilmektedir. Bu şartlardan en önemlisi, vergi ziyayı suçunu işleyen vergi mükelleflerinin vergi idaresi tarafından tespit edilmeden kendi isteğiyle idareye başvurmasıdır. Vergi ziyayı suçunun affedilerek ceza verilmemesi her ne kadar vergilemede hukuki güvenlik ilkesine aykırı gibi gözüke de devlet bu müessese ile mükellefleri yardımsız bırakmayarak devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin artmasını sağlar, vergiye karşı direnci azaltarak sosyal devlet ilkesinin gerekliliklerini yerine getirir. Bu durum Danıştay'ın almış olduğu bir kararda; *“Yükümlüleri yasanın sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek, yükümlüyü idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamak”* şeklinde belirtilmiş ve pişmanlık müessesesinin sosyal devlet ilkesi ile paralellik gösterdiği açıkça vurgulanmıştır.

Hukuk devleti ilkesine göre vergisel yaptırımların öngörülebilir, orantılı ve denetlenebilir olması gerekir. VUK'ta yer alan pişmanlık uygulaması ve buna bağlı olarak pişmanlık zammı, hukuk devleti ilkesinin vergisel düzenlemelerdeki yansıması olarak görülebilir. Hukuki içeriğiyle faiz niteliği taşıyan pişmanlık zammı, ceza olarak görülmeyen ve devletin zamanında alması gereken vergi tahsilatını geç tahsil ettiğinden uğramış olduğu mali kaybı telefi eden ek bir mali yükümlülüktür. Pişmanlık zammı mükelleflerin vergi ziyayı cezasını ortadan kaldırırken, devletin vergi alacağına daha erken ulaşmasını sağlar.

Pişmanlık zammı, vergi mükellefinin idare ile işbirliği yaparak yükümlülüğünü geç de olsa yerine getirmesini sağlar. Bu yönü ile pişmanlık zammı verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine uygunluk gösterir. Devlet mükellefleri cezalandırma yerine kamu gelirlerine odaklanır, vergi alacağını güvence altına alır ve vergi mükelleflerinin kamu hizmetlerine olan katkısını yerine getirmesine imkân verir.

Pişmanlık zammı, mükelleflerin vergiye uyumunu artıran ve ceza uygulamasını yumuşatan önemli bir müessesedir. Ancak uygulanması sırasında vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi mutlaka gözetilmelidir. Mükelleflerin geriye dönük olarak ağırlaştırılmış şartlara maruz kalması önlenmelidir.

Devlet kamu gelirlerini en kısa sürede ve yüksek oranda almayı hedeflemektedir. Bazı durumlarda devlet ile mükellefler arasında uyuşmazlıklar çıkabilmekte ve yargısal yollara başvurulabilmektedir. Yargısal yollara başvurulması durumunda devlet bazı durumlarda kamu gelirlerini kaybetmekte bazı durumlarda ise kamu gelirlerini olması gereken zamandan çok daha geç sürede tahsil edebilmektedir. Bu durum en kısa sürede en yüksek oranda gelir sağlanması prensibi ile uyuşmamaktadır. Bu sebeple vergi mükelleflerine vergi kaybına sebep olabilecek suçlardan pişmanlık duymaları halinde şartların sağlanması durumuna göre pişmanlık uygulaması getirilmesi yerinde bir uygulamadır.

Pişmanlık zammı hükümleri ve buna bağlı zam oranları Vergi Usul Kanunu'nda açıkça düzenlenmiştir. Dolayısıyla pişmanlık zammı, yalnızca kanunda öngörülen şartlar gerçekleştiğinde uygulanabilir. Kıyas yoluyla pişmanlık zammı başka durumlara genişletilemez.

VUK 371. maddesinde beyana dayanan vergiler için vergi ziyayı cezası fiilini işleyen mükelleflerin idareye dilekçe ile kendiliğinden haber vermeleri durumunda vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir. Mükelleflerin pişmanlık uygulamasından faydalanabilmeleri için aşağıdaki maddelerin tümünün gerçekleşmesi gerekmektedir.

“1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.” (Vergi Usul Kanunu, madde 371).

Pişmanlık uygulamasının gerçekleşmesi için VUK’un 371. maddesinde belirtilen maddelerin keyfi yorumlara imkân vermediği ve yazı dilinin açık ve anlaşılır olduğu görülmektedir. Bu sebeple pişmanlık müessesesi vergilemede belirlilik ilkesi açısından uygundur. Ayrıca kanun maddelerinin anayasal çerçevede belirlenmesi ve kanunla yürürlüğe konulup uygulanması ile vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir.

Pişmanlık zammı gecikme zammı oranına bağlanmış olup idare tarafından gecikme zammı oranında tahsil edilmektedir. Pişmanlık zammı hesaplanırken ayı aşan kesirler günlük olarak hesaplanmamakta ve ay bir bütün olarak hesaplamaya dâhil edilmektedir. Bu sebeple hesaplamada ayı aşan ilk gün ile son gün arasında bir fark bulunmamaktadır. Vergilemede adalet ilkesi gereği ayı aşan günlerin bir tam ay olarak hesap edilmemesi ve günlük olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu durum aynı zamanda vergilemede ölçülülük ilkesini de zedelemektedir. Bu sebeple ayı aşan kesirlerin tam ay yerine gün olarak hesap edilebilmesi için bir kanun değişikliği ya da Maliye Bakanlığı’nın bir genel tebliğ çıkarması adalet ve ölçülülük ilkelerinin korunması açısından daha doğru olacaktır.

Pişmanlık zammı oranı 1953’te aylık yüzde iki uygulanacak şekilde VUK’a eklenmiştir. Ancak pişmanlık zammı oranının daha sonrasında ekonomik şartlara ayak uyduramadığından güncelliğini koruyabilmesi için geciken her ay için gecikme zammı oranına bağlanmıştır. Böylelikle pişmanlık zammının günün ekonomik şartlarına uygun olması sağlanmış hem mükellefin hem de devletin mağdur olması engellenmiştir. Bu durum vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi açısından da olumlu bir göstergedir. Çünkü pişmanlık zammı gecikme zammı oranına bağlanmaz ve olması gereken orandan fazla belirlenirse bu durum mükellefler açısından uygulanabilir görülmeyecek ve kendi istekleriyle pişmanlık için başvurmayacaklardır. Diğer yandan pişmanlık zammı oranı olması gerekenden az belirlenirse devlet alması gereken vergi gelirini tam elde edemediğinden vergi geliri

kaybına uğrayacaktır. Bu nedenle pişmanlık zammının gecikme zammı oranında tahsil edilmesi olumlu görülmektedir.

Devlet, pişmanlık zammı uygulaması ile mükelleflerin vergi ziyayı cezasını ortadan kaldırır. Bu durum mükellefler açısından mali güçlerini koruyucu bir yaklaşım olduğunun göstergesidir. Aynı zamanda devletin cezalandırıcı değil, teşvik edici bir tutum sergilediğini gösterir. Vergi mükelleflerinin beyanları üzerine herhangi bir ceza uygulanmaması vergi yüklerinin artmasına engel olur ve mükellefin ödeme gücünü korumaktadır. Bu da mali güce göre vergilendirme ilkesine fiilen uyum sağlar.

Vergi ziyasına sebep olan vergi mükellefinin pişmanlık talebinde bulunması halinde kanunda kesin olarak pişmanlık talebinin kabul edileceği hususu ile ilgili bir bilgi yer almamaktadır. Ayrıca pişmanlık talebine idare tarafından ret verilmesi durumunda herhangi bir itiraz yolu tanınmamakta ve bu durum hukuki güvenlik ilkesi açısından bir eleştiri konusuna sebep olmaktadır. Çünkü idare tarafından keyfi bir karar verilmesi durumunda bu durum denetlenemeyecek ve mükellefler itiraz talebinde bulunamayacaktır. Hukuki güvenlik ilkesinin gereği olarak bireylerin kuralların kendilerine uygulanması sırasında idarece gerçekleştirilen tüm işlem ve eylemlerde devlete güven duymaları esastır. Bu sebeple ret kararlarını inceleyecek bir itiraz komisyonunun oluşturulması ve bu durumun kanunla güvence alınması gerekmektedir.

Devletler zamanında tahsil edemediği vergiler için ek mali yükümlülükler ile mali kaybını telafi etmeye çalışmaktadır. Ancak sürekli çıkan vergi afları vergi sisteminin verimliliğini düşürmekte, devlete olan güveni sarsmakta ve pişmanlık uygulamasının hükmünü azaltmaktadır. Vergi mükellefleri pişmanlık uygulaması ile ceza almaktan kurtulsalar da verginin aslını ve pişmanlık zammını ödemek zorundadır. Ancak vergi affını bekleyip vergi affına başvuran vergi mükellefleri vergi cezalarının silinmesinin yanı sıra vergi asıllarında bile indirim alabilmektedir. İyi niyetli olup pişmanlık müessesesine başvuran vergi mükellefi ile kötü niyetli olup vergi affını bekleyip pişmanlık müessesesine başvurmayan ve vergi ziyasına sebep olan vergi mükelleflerinin aynı muameleye tabi tutulması eşitlik ilkesine ve adalet ilkesine uymamaktadır. Vergi idaresi, vergi gelirlerini azda olsa vergi mükelleflerinden almalı, vergi sistemine olan güveni olabildiğince artırmalıdır. Yoksa bu durum devlete olan inancı sarsmakta ve hukuki güvenlik ilkesine zarar vermektedir. Vergi sistemine güven duyulmasının yolu vergi mükelleflerinin af beklemelerine karşın devletin af

uygulamasına sürekli başvurmaması, vergi cezalarının caydırıcılığını artırarak mükelleflere bu durumu hissettirmeyi başarmasıdır.

4.2.3. İzah Zammı Uygulaması

İzaha davet uygulaması vergi uyuşmazlıkları konusunda idari çözüm yollarından birisidir. İzaha davet müessesesi, vergi incelemesine geçilmeden ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmadan mükelleften izah istenmesi durumudur. İzah zammı ise mükellef tarafından vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olmasına dair bir iz, delil veya emare bulunması halinde mükelleften açıklanma istenmekte, yapılan açıklamanın yetersiz bulunması durumunda mükelleften ödemenin gecikmiş olduğu her ay ve kesri için gecikme zammı oranında tahsil edilen miktardır. İzah zammı ile mükelleflerin vergi idaresiyle uzlaşarak yükümlülüklerini düzeltme ve cezai sorumluluğu azaltma imkânı tanınır. Bu yönüyle hukuk devleti ilkesine doğrudan hizmet eder. İzaha davet ile vergi ziyasına sebep olduğu düşünülen mükelleflere bir hak tanınmış, devlet tarafından direk vergi ziyası cezası kesilmek yerine kendilerine açıklama fırsatı verilmiştir. Devletin vergi mükelleflerine kendilerini açıklama fırsatı tanınması, sosyal devlet ilkesinin gereği olarak mali amaçların yanında mali olmayan amaçlara da önem verdiği görülmektedir.

Vergileme sürecinde etkinlik ve verimlilik ilkeleri göz önünde bulundurulmalıdır. Bu ilkelerden yola çıkarak yetkili makamlar alınacak vergilerin en kısa zamanda ve yüksek miktarda olmasını talep ederler. Bu sebeple devletlerin beklentisi vergi gelirlerinde uyuşmazlık gibi konuların yargıya gitmeden idari yollarla çözülmesidir. Çünkü çoğu zaman yargıya intikal eden uyuşmazlıklar zaman açısından uzun sürebilmekte, bazı durumlarda idareler davayı kaybedebilmektedir. Devlet ile vatandaşlar arasında çıkabilecek uyuşmazlık gibi konuların yargıya intikal etmeden idari yollarla çözülmesi durumu vergilemede ölçülülük ilkesi açısından olumlu olduğu düşünülmektedir. Çünkü ölçülülük ilkesine göre, vergi hukukunda vergi politikalarına ilişkin alınacak olan tedbirlerle ulaşılmak istenen hedefler arasında makul ve anlaşılabilir bir ilişkinin olması gerekmektedir. Sonuç olarak izaha davet müessesesi ile vergi idareleri ve mahkemelerin zaman kaybı ve iş yükü azaltılmış olacaktır.

İzah zammı uygulaması, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine uygun olarak hem mükellef haklarını koruyan hem de devletin gelir tahsil etme

sürecini rasyonelleştiren bir araçtır. Ceza yoluyla değil, iletişim ve açıklık yoluyla oluşturulan bu sistem, vergi gelirlerinin uygunluğunu artırır ve kamu hizmetlerinin daha etkin bir şekilde finanse edilmesine katkı sağlar.

Vergiye gönüllü uyum, mükelleflerin gelirlerini beyan ederek vergilerini gönüllü ve isteyerek zamanında ödemeleri anlamına gelmektedir. İzaha davet uygulaması ile vergiye gönüllü uyum artırılmaya çalışılmış ve vergi incelemesine başlanılmamış, takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellef için idari bir çözüm yolu olarak düşünülmüştür. İzaha davet ile mükellefin kendisini açıklayabilmesinin yolu açılmış, devletin kendisini dinlemeden ceza uygulamasının önüne geçilmiştir. Bu açıklama mekanizması, ceza tehdidinin mali baskı yaratmadan işler hâle gelmesini sağlar ve vergiye uyumu özendirir. Böylece mali güce saygılı, daha etkin bir vergi sistemi kurulur. Devlet bu müessese ile sosyal devlet ilkesini uygulayarak vatandaşların haklarını gözetmiş ve onlara yardımcı olarak vergiye gönüllü uyumu artırmaya çalışmıştır.

Kıyas yasağı ilkesi, izah zammı uygulamasının yalnızca kanunda açıkça düzenlenen durumlarda geçerli olmasını zorunlu kılar. Aksi takdirde, izah zammı içeriğinin kıyas yoluyla genişletilmesi ya da başka vergisel ihlallere kapsamına dâhil edilmesi, vergi hukukunun temel ilkeleriyle çelişir.

Pişmanlık müessesesi ile izaha davet müessesesi birbirleri ile bazı yönlerden benzelerse de farklı uygulama alanları bulunan iki farklı müessesedir. Pişmanlık uygulamasında vergi ziyasına sebep olan vergi mükellefi idareye kendisini haber vermekte iken, izaha davet uygulamasında yetkili idare vergi mükellefleri hakkında ön tespit yaptıktan sonra kendilerinden izah ister. İzaha davet edilen vergi mükellefleri pişmanlık uygulamasından yararlanamayacak olup izahatta bulunmaları ve vergi ziyasına sebep olmadıkları anlaşılması durumunda kendilerine vergi incelemesi yapılmayacak ve takdir komisyonuna sevk edilmeyeceklerdir. Vergi ziyasına sebep olan mükelleflere ise vergilemede adalet ilkesi gereği ceza verilecek, bazı şartlar olduğu durumlarda ise cezalarda indirim yapılabilecek ve daha ağır cezalardan korunmuş olacaktırlar.

İzaha çağrılan ve vergi ziyasına sebep olan mükellefin yapmış olduğu açıklama kabul edilmez ise ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası %20 oranında kesilir ve

mükellefin cezayı %80 indirimli şekilde ödemesi sağlanır. Ayrıca mükelleflere tarhiyat sonrası uygulanan cezalarda uzlaşma imkânı da tanınmıştır. Uzlaşma komisyonu bu cezayı sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu durum mükelleflere yardımcı olmak ve vergiye uyumu artırmak açısından olumlu gibi görünse de vergilemede hem eşitlik ilkesi hem de adalet ilkesi açısından olumsuzluk taşıdığı düşünülmektedir. Çünkü vergisini zamanında ödemeyen mükellefler ile uzlaşma sağlanırsa, mükellefler vergilerin asılları ve cezaların bir kısmını belki de tamamını ödeme yükümlülüğünden kurtulabilmektedir. Vergisini zamanında ödeyen vergi mükellefleri için gönüllü uyum azalacak, idareye güven sarsılacak ve hukuki güvenlik ilkesi zedelenmiş olacaktır. Devlet gönüllü uyumu artırmaya yönelik adımlar atarak mükellefleri kazanmaya çalışırken diğer yandan vergisini zamanında ödeyen vergi mükelleflerini de vergiden kaçınmaları için teşvik etmiş olacaktır.

İzah zammı oranı VUK 370. maddesinde; *“ödememin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi”* şeklinde belirtilmiştir. Bu maddeye istinaden izah zammı oranı pişmanlık zammı oranında uygulanacaktır. İzah zammında ayı aşan kesirler tam bir ay olarak kabul edilmekte ve gün gün hesap yapılmamaktadır. Ancak bu durum vergilemede adalet ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırıdır. Mükelleflerin yararı açısından ayı aşan kesirlerin gün gün hesap edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle ayı aşan kesirlerin günlük olarak hesaplanıp tahsil edilebilmesi için yasama organı tarafından bir kanun değişikliğinin yapılması gerekli görülmektedir.

İzah zammı uygulamasının hukuka uygunluğu, vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesiyle çelişmemesi şartına bağlıdır. Bu doğrultuda, izah zammına ilişkin düzenlemelerin yalnızca yürürlük tarihinden sonraki işlemler için uygulanması, mükellefin hukuki güvenliğini sağlar ve vergi hukukunun temel ilkeleriyle uyumlu bir sistem oluşturur.

İzaha davet uygulamasıyla kayıt dışı ekonomi ve vergi kaybına sebep olan işlemler engellenmeye çalışılmıştır. Ancak kanunlar ile yürütme organına yetkilerin devredilmesi ve bu yetkiler ile yürütme organının izah zammı oranını belirlemesi yasama yetkisinin devredilemezliğini zedelemiş ve bu yönüyle de kanunilik ilkesine aykırılık taşımıştır. Yürütme organına yetki devrinin yapılması yetkili idareler tarafından keyfi hareket edilmesine yol açabilecek ve vergilemede hukuki güvenlik ilkesi açısından olumsuzluk oluşturacaktır. Çünkü yetkili idare tarafından

gerçekleştirilen tüm işlem ve eylemlerde mükelleflerin devlete güven duymaları esastır.

Mükellefler hakkında elde edilen bilgi ve belgeler İzah Değerlendirme Komisyonu'na gönderilir ve bu komisyon tarafından vergi mükelleflerinin vergi ziyana sebep olabilecekleri konusu hakkında bir inceleme yapılarak mükellefin izaha davet durumu belirlenir. Yapılacak olan bu tespit objektif olmayan değerlendirmeler içerebildiğinden belirlilik ilkesine aykırı olabilmektedir. Aynı zamanda komisyon tarafından verilen izahın yeterli olup olmaması kararı sadece somut veriler içermediğinden izaha davet müessesesinin etkinliğini azaltabilecektir.

İzaha davet uygulaması içeriği açısından incelendiğinde sadece vergi ziyasını içerdiği, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlüklerin bu kapsamın dışında tutulduğundan bu durum izaha davet uygulaması kapsamının bir eksikliği olarak görülmektedir. Bu uygulama ile devlet gelir kaybına sebep olan mükelleflerin tümüne ulaşamayacak ve mükellefler arasında ayrımcılığa neden olarak eşitlik ilkesine zarar verecektir. İzaha davet uygulaması kapsamının daha geniş tutulması ile vergilemede genellik ilkesine paralel olarak daha fazla mükellefe hitap edilecek, ceza ödemek istemeyen mükellefler teşvik edilecek ve devletin bu sayede daha fazla gelir edebilmesi sağlanacaktır.

VUK 370. maddesinin a fıkrasında;

“a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.” denilmektedir.

Maddede geçen “izaha davet edilebilir” cümlesi, mükelleflerin tüm şartları taşısa bile idarenin takdirine bağlı olarak izaha davet edilebileceği gibi izaha davet edilmeyebileceği anlamını da taşımaktadır. Bu durumda aynı şartlar altında olan iki vergi mükellefinden biri izaha davet edilirken diğeri davet edilmeyebilir. İzaha davet edilen mükellefin izahı yetkili komisyon tarafından kabul edilmese dahi sebep olduğu vergi ziyasının sadece %20'sini ödemesi gerekirken, izaha davet edilmeyen vergi mükellefi incelemeye girdiğinde sebep olduğu vergi ziyasının bir katı tutarında cezaya çarptırılacaktır. Sonuç olarak aynı şartları taşıyan ve aynı miktarda vergi ziyana sebep olan vergi mükelleflerinden biri diğerdinden daha fazla vergi cezasına çarptırılmış olacak ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine uyulmamış olunacaktır. Bu sebeple maddenin netlik ve kesinlik içermemesi belirlilik ilkesine uymamakta,

keyfiliği önleme ve daha net olunması açısından cümlenin “izaha davet edilir” şeklinde değiştirilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 482 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği “*Diğer Hususlar*” başlığı altında;

“İzaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratılan vergi üzerinden Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilir.” hükmü belirtilmiştir.

Bu maddede belirtilen hususlar ne VUK’ta ne de başka kanunlarda belirtilmemiştir. Yasama organı tarafından getirilmesi gereken bir hükmün açıkça yürütme organı tarafından getirildiği ve görev gaspına sebep olduğu görülmektedir. Bu durum vergilemede kanunilik ilkesine açıkça aykırılık taşır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

5.1 Sonuçlar

Toplumların güvenli ve istikrarlı bir şekilde bir arada yaşayabilmesi için devletin görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Devletin görev ve sorumluluklarından olan bireylerin refahı ve güveni, devletin yerine getirmiş olduğu kamu hizmetleri ile karşılanmaktadır. Devlet bu sorumluluğa istinaden kamu harcamaları yapmakta ve bu harcamaların finansmanı içinde kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Devlet yapmış olduğu bu kamu harcamalarının finansmanını çoğunlukla asli mali yükümlülüklerden olan vergi ile karşılarsa da harç, resim, vergi cezaları ve diğer mali yükümlülüklerden de faydalanmaktadır. Devlet için vazgeçilmez olan kamu gelirlerinin tahsil edilemediği dönemler yaşanabilmektedir.

Asli kamu alacaklarına bağlı olan ve bunların vadesinde ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan alacaklara ferî kamu alacakları denir. Bu ek mali yükümlülükler devletin asli kamu alacaklarını vadesinde tahsil edememesinden sebeple yaşanmış olan gecikmeler veya tahakkuk edilememesinden dolayı tahsil edilemeyen alacaklardır. Tahsil edemediği dönemlerde hazinesine aktaramadığı kamu gelirlerini korumak ve kamu harcamalarını aksatmamak için devlet ek mali yükümlülükleri uygulamakta ve bu sayede kamu harcamalarını aksatmadan uygulamaya devam etmektedir.

Vergilendirme yetkisinin temel kaynağı anayasadır. T.C. Anayasası'nın 73.maddesinin vergi ödevi başlıklı kısmında; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”* (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, madde 73) denilmektedir. Anayasada belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır hükmüne istinaden ek mali yükümlülükler de aynı şekilde kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir. Bu sebeple ek mali

yükümlülükler de kanunlarda olduğu gibi Anayasaya dikkat edilerek uygulanmalı ve anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamına uygun düzenlenmelidir.

Gecikme zammı ile anayasal vergilendirme ilkeleri değerlendirildiğinde; vergi mükelleflerinin vergi borçlarını zamanında ödememeleri halinde devlet vergi gelirinden mahrum kalacağı için kamu hizmetleri aksayabilir. Devlet bu durumu engelleyebilmek amacıyla gecikme zammı vasıtasıyla ödenmeyen vergilerin ortaya çıkardığı zararı telafi etmeye çalışır. Devlet, gecikme zammını kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesine istinaden uygulamaya koyarak meydana gelebilecek aksaklıkları önlemeye çalışır ve vatandaşlarının eksiksiz bir şekilde kamu hizmetlerinden faydalanmalarını sağlar.

Gecikme zammı uygulaması devletin uğramış olduğu gelir kaybını telafi etmesinin yanı sıra kamu düzenini sağlama ve vergisini zamanında ödemeyen vergi mükelleflerine yaptırım uygulama gibi amaçları da vardır. Devlet vergi borcunu zamanına ödemeyen vergi mükellefine eğer yaptırım uygulamazsa zamanında ödeyen mükellef hak kaybına uğrar ve bu durum eşitlik ilkesine aykırıdır. Gecikme zammı bu açıdan mükellefler arasında eşitlik ve adaleti de korumaktadır. Gecikme zammı yoluyla devlet tarafından uygulanan bu yaptırım hukuk devleti ilkesine ve doğal olarak hukuki güvenlik ilkesine de aykırılık oluşturmamalıdır. Bu yüzden devlet gecikme zammı oranını belirlerken vatandaşların devlete olan güvenlerini sarsmamalı, Anayasaya uygun bir şekilde kararlar almalı, mükelleflerine ağır ek maliyetlere sebep olmamalı ve ölçülülük ilkesinin gerekliliğini yerine getirmelidir. Ancak gecikme zammında üst sınırın bulunmaması sebebiyle ana vergi borcunu geçebileceği ihtimali bulunmakta ve ölçülülük ilkesini zedelemektedir.

Devlet gecikme zammı uygulaması ile geç tahsil ettiği vergilerde gelir kaybını telafi ederken bir yandan da zamanında vergisini ödemeyen vergi mükellefine yaptırım uygulamaktadır. Devlet tarafından uygulanan bu yaptırım cezaya dönüşmemelidir. Devlet gecikme zammı oranını belirlerken enflasyonun çok üstünde bir oran belirlerse vergi mükellefi ağır bir yük altına girmiş olur. Eğer devlet gecikme zammı oranını enflasyonun çok altında belirlerse bu durumda da devletin gelirinde reel kayıp meydana gelecektir. Bu sebeple devlet belirlilik ilkesini göz önünde bulundurarak ve enflasyon oranına dikkat ederek gecikme zammı oranını belirlemelidir.

Vergi mükellefleri belirtilen oranlarda ve belirtilen sürelerde gecikme zammının uygulanacağını bilmektedir. Gecikme zammı uygulamasında kıyas müessesesi yer almamakta, yorumlama imkânı bulunmamakta ve kanunda belirtildiği şekilde uygulanmaktadır.

Kanunilik ilkesine göre bütün vergisel düzenlemeler yasama organı tarafından yapılmalıdır. Ancak gecikme zammı oranını belirleme yetkisi Anayasanın 73. maddesine istinaden sınırlı da olsa yürütme organına devredilmiştir. Her ne kadar bu yetki Anayasa tarafından verilmiş olsa da kanunilik ilkesine aykırılık taşıdığından bu yetkinin yürütme organı değil yasama organı tarafından kullanılması gerekmektedir.

Gecikme zammı vergisini zamanında ödemeyen bütün mükelleflere, mali güçlerine bakılmaksızın uygulanmaktadır. Bu durum her ne kadar verginin genelliği ilkesine uysa da mali güce göre vergilendirme ilkesine uymamaktadır. Gecikme zammı uygulaması vergisini zamanında ödemeyen mükellefin kendi hatası olsa da gecikme zammı oranının yüksek olma ihtimali ve mali gücünün dikkate alınmaması durumu mükellefe ağır bir yük oluşturabilir. Bu sebeple gecikme zammı oranı belirlenirken vergi mükelleflerinin ödeme gücü mutlaka dikkate alınmalıdır. AATUHK 52. maddesinde gecikme zammı uygulama süresinin; kamu alacağı tecil edilmişse tecilin yapıldığı, borçlu iflas etmişse iflasın açıldığı ve aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar olan müddet olduğu belirtilmiştir. Bu belirtilen hususlar meydana gelirse gecikme zammı uygulaması durdurulur. Devlet bu uygulama ile sosyal devlet ilkesine uygun hareket etmiştir. Devlet bu durdurma uygulaması ile vergi mükellefinin ödeme gücünü dikkate alarak mali güce göre vergilendirme ilkesini dikkate almıştır. Aynı zamanda mükellefin mali gücünü dikkate aldığından vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesini de uygulamış olmaktadır.

Tecil faizi ile anayasal vergilendirme ilkeleri değerlendirildiğinde; tecil faizi tahsil aşamasında mükelleflere esneklik sağlayan olumlu bir uygulamadır. Tecil faizi, vergi borçlarını ödeme aşamasında ödemeye mali güçleri yetmeyen vergi mükelleflerine tanınmış olan bir hak olup mükelleflerin vergi sistemine dâhil olması ve verginin tahsilinin sağlanabilmesi açısından önemlidir. AATUHK'da tecil faizini belirlemede yürütme organının yetkili olduğu belirtilmiştir. Yürütme organına verilen bu yetki kanunilik ilkesine aykırılık taşımaktadır. Çünkü kanunilik ilkesinin gereği olarak bütün vergisel düzenlemeler yasama organı tarafından yerine getirilmelidir. Ayrıca kanunda tecil faizi oranı ile alakalı bir alt ve üst sınır belirtilmemiş olması da

kanunilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Kanunda tecil faizi oranında alt sınırına yer verilmemiş olması sıfır olarak belirlenebileceği anlamı taşır ki bu durum tecil faizi uygulaması koşullarına uymamaktadır. Tecil faizinin sıfır olarak belirlenebilmesi demek faizin hiç alınmayacağını gösterir ve bir faizin alınıp alınmayacağına yalnızca yasama organı belirleyebilir. Yürütmeye böyle bir yetkininin verilmesi ve oran tespitinde yargı denetimine tabi olunmaması hukuki güvenlik ilkesi açısından da olumsuz sonuçlar doğurabilecektir.

Devletin mükelleflerden vergi alacağını tahsil edebilmesi kadar tahsilin zamanı da önem arz etmektedir. Tecil kavramı zor duruma düşen vergi mükellefleri için çıkarılmıştır ve bu sayede devlet geçte olsa zararını tahsil etmektedir. Devlet tecil kavramı ile sosyal devlet ilkesinin gerekliliğini yerine getirmiş olmakta ve mükelleflerinin ödeme gücünü dikkate almaktadır. Bu açıdan mali güce göre vergilendirme ilkesine dikkat edilse de tecil faizi oranını belirleme aşamasında bu ilkeye zarar verilebilir. Tecil faizi oranı çok yüksek belirlenirse tecil uygulaması mükellefe yarardan çok zarar verir. Bu sebeple tecil faizi oranı belirlenirken ülkenin ekonomik durumu göz önünde bulundurulmalıdır.

AATUHK’da tecilin şartları belirlenmiş, belirlenen bu şartlarla tecil uygulamasından bütün vergi mükelleflerinin yararlanmasının önüne geçilmiştir. Sadece zor durumda kalan mükelleflerin tecil uygulamasından yararlanması vergilemede adalet ilkesi gereği doğru bir işlemdir. Devlet uygulamış olduğu bu yol ile ihtiyacı olan vatandaşları ile ihtiyacı olmayan vatandaşlarını birbirinden ayırmaktadır.

Tecil müessesesinin belirtildiği kanun maddesinde “*tecil olunabilir*” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeye göre tecil için başvuruda bulunan vergi mükellefinin başvurusunu yetki makamı tecil etme konusunda takdir yetkisine sahiptir. Ancak yetkili makam bütün mükelleflere eşit ölçüde yaklaşabilecek midir? Eğer mükelleflerin hepsine eşit ölçüde yaklaşamaması durumu söz konusu olursa bu durum vergileme de adalet ve eşitlik ilkelerini zedeler. Vergi mükellefi zor durumda kaldığını yetkili makama belgeleri ile ispat edebilirse tecil işlemi yapılmalı ve keyfiyete izin verilmemelidir.

Devletin tecil işlemini uygularken bazı durumlarda teminat isteyebilmesi, devletin vergi alacaklarını garanti altına alma işlemidir. Hukuki güvenlik ilkesinin

gereği olarak bütün riskler düşünülüp hareket edilmesi yerinde bir uygulamadır. Diğer yandan devletin kabul edeceği teminatları kanunda net bir şekilde belirtmesi ve yoruma açık bırakmaması verginin belirliliği ilkesini destekler. Ayrıca devlet teminat konusunda mükellefin aciz durumu söz konusu olduğunda teminat istemeyerek mükellefe destek çıkmaktadır.

Devletin alacaklı durumda olduğu gibi borçlu olduğu durumlarda olabilmektedir. Devlet vergilerin geç tahsil edilmesi ile alakalı vatandaşlarından alacaklı durumda olduğu zaman gecikme zammı, pişmanlık zammı veya gecikme faizi oranlarını uygulamaktadır. Ancak devlet yersiz ödeme ile vatandaşlarına borçlu olduğu durumlarda gecikme zammı, pişmanlık zammı veya gecikme faizi oranlarına nazaran düşük olan tecil faizini uygulamaktadır. Devlet bu uygulama ile egemenlik hakkını kullanarak eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı davranmış olur. Tecil uygulamasının hem devlet açısından hem de vergi mükellefleri açısından yararlı olduğu düşünülmekte ve uygulanmasına devam edilmesi gerekmektedir. Devlet vatandaşlarının haklarını korumalı ve vergi borçlarında tahsil ettiği oranı aynı şekilde borç ödemelerinde de kullanmalıdır.

Diğer ek mali yükümlülükler ile anayasal vergilendirme ilkeleri değerlendirildiğinde; Diğer ek mali yükümlülükler, yabancı devletlerin üretimini yapıp ülkemize satışını yaptığı ürünlerin ülkeye girmesi sebebiyle alınmaktadır. Vatandaşlardan zorla alınması sebebiyle vergiye benzeyen bir mali yükümlülüktür. Sınır vergisi olarak da adlandırılan bu ek mali yükümlülük devletin ithal mallara ek mali yükümlülükler getirmesidir. İlk bakışta devletin ithal mallara ek bir mali yükümlülük getirmesi olumsuz bir durum gibi görünse de devletin asıl amacının sosyal devlet ilkesi doğrultusunda ülke içerisinde üretim yapan vatandaşlarını haksız rekabetten korumak olduğu görülmektedir. Devlet yürürlüğe koyacağı ek mali yükümlülük ile gelir sağlamayı hedeflemekten ziyade vatandaşlarının haklarını savunmayı amaçlamaktadır. Ek mali yükümlülük, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da belirtildiği gibi devlete gelir sağlanması için değil dış ticaretin düzenlenmesi amacıyla getirilmiş, bu açıdan ölçülülük ilkesine uygun hareket edilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 167/2. maddesinde ek mali yükümlülükle ilgili bir tanım yapılmamış, maddenin içeriğinde yükümlülüğün amacı ve koyulabileceği alanlar belirtilmiştir. Bu durum vergilemede belirlilik ilkesine aykırı

gibi gözükse de genel ve net bir tanımın yapılabilmesi ve belirli ölçütlerin getirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle diğer ek mali yükümlülüklerin sınırlarını ve ölçütlerini belirten bir tanımın kanunda yer almaması anlaşılır bir durumdur.

İhracat, ithalat veya dış ticaret işlemleri üstüne koyulan ek mali yükümlülüklerin cinsi, miktarı vb. unsurları düzenleme yetkisi yürütme organına verilmiştir. Bu durum ilk bakışta kanunilik ilkesine aykırı gibi gözükmektedir. Çünkü vergi ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Ancak Anayasa Mahkemesinin almış olduğu bir kararda da belirttiği üzere dış ticaret konularında teknik konuların fazlalığı ve ani ekonomik olayların gelişebilmesi, yasama organının bu gibi olaylara müdahale etmede yavaş kalabilme ihtimali göz önüne alındığından ülke çıkarları düşünülerek yetkilerin yürütme organına devredilmesi kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir.

Gecikme faizi ile anayasal vergilendirme ilkeleri değerlendirildiğinde; vergi mükellefleri vergi borçlarını zamanında ödemez ise devlet vergi gelirlerinden mahrum kalır. Vergi mükellefleri ise ödemedikleri vergi borçlarını başka alanlarda değerlendirerek kendisine yarar sağlar. Devlet alamadığı vergi borçları yüzünden harcamalarını kısar veya borçlanma yoluna gider. Böyle bir durumda vergisini zamanında ödeyen vergi mükellefleri ekstra bir zarara uğrayacakları için devlet sosyal devlet ilkesinin gereği ile vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerden gecikme faizi tahsil etmektedir. Devlet aynı zamanda gecikme faizi ile alacaklarını güvence altına alır ve vergi gelirlerinin reel değerini korumuş olur.

Gecikme faizi cezai bir özellik göstermese de bir yaptırım aracı olarak kullanılmaktadır. Devlet bu yaptırım aracını kullanırken ölçülülük ilkesi gereği hassas olmalı ve faiz oranı ülke ekonomisinin durumuna göre belirlemelidir. Gecikme faizi sabit oranlı ve bütün mükelleflere eşit olarak uygulanmaktadır. Ancak bu durum dar gelirli mükellefler açısından zorluk oluşturmaktadır. Bu sebeple devlet gecikme faizi oranını belirlerken mali güce göre vergilendirme ilkesine dikkate alarak vergi mükelleflerinin ödeme gücüne göre belirlemelidir.

Gecikme faizi müessesesi hesaplanırken ayı aşan kesirlerde gün hesabı yapılmamakta ve ayı aşan sadece bir gün bile olsa tam bir ay olarak kabul edilmektedir. Bu durum vergilemede adalet ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırılık taşır. Devletin ayı aşan kesirleri gün gün ayrı olarak hesap etmesi gerekmektedir. Bu nedenle yasama

organının bir kanun değişikliği yapması ve haksızlığı ortadan kaldırması mükellefleri koruma açısından gereklidir.

Gecikme faizi oranında değişiklik yapma yetkisi yürütme organındadır. Bu durum kanunilik ilkesine aykırılık teşkil eder. Kanunilik ilkesi açısından vergisel düzenlemeler yasama organı tarafından yerine getirilmelidir.

Vergilemede eşitlik ilkesine göre vergi borcunu aynı zaman içerisinde tahakkuk ettirmeyen vergi mükelleflerine uygulanacak gecikme faizi oranının aynı olması gereklidir. Ancak vergi mükelleflerinin aynı zamanda vergi borcuna sebep olmasına rağmen vergi inceleme dönemlerinin farklı olması nedeniyle gecikme faizi oranı farklı uygulanmaktadır. Bu durum anayasal vergilendirme ilkelerinden olan eşitlik ilkesine açık bir şekilde aykırılık teşkil etmektedir. Bu durum Anayasa Mahkemesinin almış olduğu bir kararda da ayrıca hüküm altına alınarak tescillenmiştir.

Pişmanlık zammı ile anayasal vergilendirme ilkeleri değerlendirildiğinde; pişmanlık zammı uygulaması vergi ziyasına sebep olmuş vergi mükelleflerine tanınmış bir hak olup mükelleflerin kendi istekleriyle yetkili makama başvurmaları durumunda vergilerin ödenmesi aşamasında mükelleflere sağlanan kolaylıklardır. Vergi mükellefleri pişmanlık uygulaması ile vergi ziyayı suçundan doğacak olan cezalardan kurtulmaktadır. Devlet tarafından vergi ziyayı suçunun affedilmesi ilk başta hukuki güvenlik ilkesine aykırı gibi görünebilir. Ancak devletin bu uygulama ile idareye kendisini bildiren mükelleflere yardımcı olmak, mükellef ile devlet arasındaki ilişkiyi artırmak ve mükellefteki vergi direncini azaltmak gibi amaçları bulunduğundan bu müessese yerinde bir uygulamadır.

Devlet kamu gelirlerini en kısa zamanda ve olabildiğince yüksek oranda tahsil edebilmeyi hedefler. Kimi zaman devlet ile mükellefler arasında uyuşmazlıklar çıkabilmekte ve yargı yollarına başvurulabilmektedir. Yargı yollarına başvurulması halinde kamu gelirleri kaybedilebileceği gibi tahsil aşaması uzun da sürebilmektedir. Bu nedenle hem yargı yollarıyla zaman kaybedilmemesi hem de pişmanlık duyan vergi mükelleflerin yanında olduğunu gösterebilmesi adına pişmanlık uygulaması devlet tarafından kullanılmaya devam edilmelidir.

Pişmanlık zammı kanunda gecikme zammı oranına bağlanmıştır. Pişmanlık zammı oranı gereğinden az olması durumunda devlet istediği geliri tahsil edemez,

fazla olması durumunda ise mükellefler pişmanlık duyup kendi istekleri ile idareye başvurmaz ve devlet vergi gelirinden mahrum kalır. Bu nedenle pişmanlık zammının gecikme zammı oranına bağlanması olumlu kabul edilmektedir. Ancak pişmanlık zammı oranı hesaplanırken ayı aşan kesirler gün olarak hesap edilmemekte ve bütün bir ay gibi düşünölmektedir. Bu durum vergilemede adalet ilkesine uymamaktadır. Ayrıca ayı aşan bir gün ile ayı aşan yirmi dokuz gün arasında bir fark olmaması ölçölölük ilkesine de aykırılık taşır. Bu sebeple pişmanlık zammı hesaplanırken ayı aşan kesirlerin gün olarak hesap edilmesi daha yerinde bir uygulama olacaktır.

Vergi mükellefleri pişmanlık talebini yerine getirdikten sonra bu talebin idare tarafından kesin olarak kabul edileceğine dair kanunda bir hüküm yer almamaktadır. Ayrıca idare, mükellefin pişmanlık talebine olumsuz yanıt vermesi halinde mükellefin herhangi bir kuruma itiraz edebilme imkânı bulunmaması durumu hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. İdarenin vermiş olduğu ret kararını denetleyecek bir mekanizmanın bulunmaması devlete olan güven duygusuna zarar verdiğinden bu ret kararını inceleyecek bir itiraz komisyonunun oluşturulması gerekmektedir.

Devlet zaman zaman vergi afları çıkararak vergi borçlarını ödemeyen mükelleflerin vergi cezalarını silmekte bazen vergi asıllarında bile indirim yapmaktadır. Çıkarılan vergi afları vatandaşların beklentilerini artırmakta ve vergiye karşı gönüllü uyum göstermelerine mani olmaktadır. Oysaki uygulamaların istikrarlı, öngörölölü olması ve bu uygulamalarla vatandaşların devlete olan güvenlerinin sarsılmaması gerekmektedir. Ancak sık sık çıkarılan vergi afları sebebiyle devlete olan güven azalmakta, vergisini düzenli ödeyen kişilerin haksızlığa uğradıkları görölmekte ve eşitlik ile adalet ilkesine zarar verilmektedir. Vergi ziyana sebep olan vergi mükellefleri pişmanlık uygulaması ile vergi cezalarından kurtulmasına rağmen verginin aslını ve pişmanlık zammını ödemek zorundadır. Ancak bir ölkede vergi aflarının sık çıkarılması nedeniyle, mükelleflerin vergi ziyana sebep olduktan sonra idareye kendi istekleriyle pişmanlık taleplerinin önü kesilecek ve mükellefler pişmanlık müessesesine başvurmayacaklardır. Devlet vergi gelirlerini az da olsa almalı, vergi sistemine olan güveni sarsmamalıdır. Devletin yapması gereken vergi affı uygulamasına sürekli başvurmamak ve cezaların caydırıcı olduğunu mükellefe hissettirmektir.

İzah zammı ile anayasal vergilendirme ilkeleri değerlendirildiğinde; izaha davet müessesesi idari çözüm yollarından biri olup vergi incelemesine geçilmeden ve

takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmadan önce vergi mükellefinden izah istenmesi durumudur. İzah müessesesi ile mükellefe vergi yükümlülüğünü düzeltme ve cezai sorumluluğunu azaltma imkânı tanınmıştır. Ayrıca mükellefin kendisini idareye açıklayabilmesinin yolu açılmış ve kendisini izah etmeden ceza kesilmesine engel olunmuştur. Devlet burada sosyal devlet ilkesinin gereğini yerine getirmiş ve mükellefine kendisini açıklama imkânı sağlamıştır.

İzaha davet edilen vergi mükellefinin izahının kabul edilebileceği gibi kabul edilmeme ihtimali de bulunmaktadır. Eğer mükellefin yapmış olduğu izah kabul edilmez ise geciken her ay ve kesri için gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası %20 oranında kesilir. Mükellefe bu cezadan sonra uzlaşma müessesesine başvurma imkânı da tanınmıştır. Uzlaşma komisyonu bu cezayı sıfıra indirmeye yetkilidir. Bu durum vergileme de adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık taşır. Devlet vergilerini zamanında ödeyen vergi mükelleflerinin güvenini sarsacak ve vergiden kaçınmalarını teşvik etmiş olacaktır. Bu sebeple izaha davet edilen vergi mükelleflerine kesilen vergi ziyai cezasına uzlaşma yolu kapatılmalı ve devlet cezaların caydırıcılığını mükelleflere hissettirmelidir.

İzah zammı oranı gecikme zammı oranına bağlanmıştır. Ancak izah zammında ayı aşan kesirler tam bir ay olarak kabul edilmekte ve gün hesabı yapılmamaktadır. Bu durum vergilemede adalet ve ölçülülük ilkesine aykırıdır. Bu sebeple yasama organı tarafından bir kanun değişikliği yapılarak ayı aşan kesirlerin gün olarak hesap edilmesi gerekmektedir.

İzah zammı oranını belirleme yetkisi yürütme organına devredilmiştir. Bu yetkinin yürütme organına devredilmesi kanunilik ilkesine aykırılık taşır. Bu ilkeye göre bütün vergisel düzenlemeler yasama organı tarafından yapılmalıdır.

İzaha davet müessesesinin sadece vergi ziyai sebebiyle mümkün olduğu görülmektedir. Devletin izaha davet uygulamasının kapsamını genişleterek içeriğine genel ve özel usulsüzlükleri ekleyebileceği düşünülmektedir. Bu sayede izaha davet uygulamasının kapsamı geniş tutulmuş olacak ve daha fazla mükellefe hitap edilerek devletin elde etmiş olduğu gelirler de artmış olacaktır.

VUK 370. maddesinin a fıkrasında izaha davet edilebilir ibaresi geçmektedir. Bu ifadeden mükelleflerin tüm şartları taşıması halinde bile izaha davet edilemeyeceği anlaşılmakta ve bu madde eşitlik ilkesine aykırılık taşımaktadır. İzaha davet edilmeyen

bir mükellef incelemeye girdiği zaman sebep olduğu vergi ziyanının bir katı tutarında cezaya çarptırılırken, izaha davet edilen ve izahı kabul edilmeyen mükellef ise sadece %20 oranında cezaya çarptırılacaktır. Aynı şartları taşıyan iki mükellefin farklı uygulamalara maruz kalmasına sebep olmakta ve bu durum idarenin takdir yetkisine göre şekillenmektedir. Bu nedenle kanun maddesinde yer alan izaha davet edilebilir ifadesi, izaha davet edilir şeklinde değiştirilmelidir.

5.2. Öneriler

Çalışmada yer alan değerlendirmeler neticesinde;

1- Anayasa'nın vermiş olduğu yetki üzerine yürütme organı gecikme zammı oranını belirlemektedir. AATUHK 51. maddesindeki “*gecikme zammı bir liradan az olamaz*” hükmüyle, gecikme zammında bir alt sınıra yer verilmiş ancak üst sınır hakkında bir hükümde bulunulmamıştır. Gecikme zammında üst sınırın bulunmaması ve yargılamaların uzun sürmesi nedeniyle gecikme zammı miktarının anaparayı geçebilmesi durumu ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Gecikme zammında alt sınırın olmasına karşın üst sınırın olmaması, gecikme zammının ödenmemiş ana vergi borcunu geçebilme ihtimalini doğurduğundan kanunda gecikme zammı ödemesinin bir üst sınırı belirlenerek gecikme zammının ana vergi borcunu geçebilmesi durumu engellenebilir.

2- Gecikme zammı bir ceza aracı olarak görülmemekte, bir yaptırım aracı olarak ifade edilmektedir. Bu sebeple yürütme organı gecikme zammı oranını belirlerken enflasyon oranlarını göz önünde bulundurmalıdır. Eğer yürütme organı gecikme zammı oranını enflasyon oranının altında belirlerse, vergi mükellefleri bu durumu daha az maliyetli bir kredi şeklinde düşünebilir ve gecikme zammını göze alarak devlete olan borçlarını ödemeyi geciktirebilirler. Bu durumda devlet vergi alacağını zamanında tahsil edemeyebilir ve uygulanacak olan yaptırımlar yeterli caydırıcılığa sahip olmayabilir. Diğer yandan, yürütme organı gecikme zammı oranını enflasyon oranının üstünde belirlerse, vergi mükellefinin yükü artabilir ve mükellef borcunu ödemekte zorlanabilir. Ayrıca belirlilik ilkesine göre kanun maddesi açık ve net olmalı, keyfi yorumlara izin vermeyecek şekilde düzenlenmeli ve bu nedenle gecikme zammı oranı yoruma açık olmamalıdır. Mükelleflerin belirsizlik içinde kalmamaları için uygulanacak olan vergi ve ek mali yükümlülüklerin önceden

bilinebilir olması gerekmektedir. Gecikme zammı oranı belirlenirken enflasyon oranının dikkate alınması, vergi mükellefleri açısından vergi ve ek mali yükümlülüklerin bilinebilir olmasını sağlayacağından gecikme zammı oranının enflasyon oranına sabitlemesi yönünde bir kanun değişikliği yapılabilir.

3- AATUHK'na göre tecil faizi oranını belirleme yetkisi yürütme organına verilmiştir. Tecil faizi oranı için kanunda bir alt veya üst sınır belirtilmemiştir. Tecil faizi oranında bir alt sınırın belirtilmemiş olması, yürütme organının tecil faizi oranını sıfır olarak belirleyebileceği ve hiç tecil faizi almayacağı anlamı taşımaktadır. Kanuna göre bir vergi alacağının tecil edilebilmesinin yolu tecil faizi alınmasından geçmektedir. Ayrıca tecil faizinin alınıp alınamayacağına dair kararın yürütme organı tarafından verilmesi kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bir faizin alınıp alınamayacağına yalnızca yasama organı karar verebilir. Kanuna göre yürütme organının görevi sadece tecil faizi oranını belirlemektir. Tecil faizi oranının sıfır olarak düzenlenebilmesinin önüne geçilmesi için yasama organı tarafından tecil faizi oranında alt sınır belirlenmesi yönünde bir kanun değişikliği yapılarak tecil faizi oranının sıfır olarak belirlenmesinin önüne geçilebilir.

4- Belirlilik ilkesi gereğince tecil faizi oranı belirlenirken enflasyon oranı dikkate alınmalıdır. Tecil işlemi zorda kalan mükelleflere yönelik olduğundan tecil faizi oranı mükelleflere yardımcı olmak amacıyla enflasyon oranının altında belirlenebilir.

5- AATUHK 48. maddesinde "*tecil olunabilir*" ifadesi geçmektedir. Bu hükme göre yetkili idare tecili kabul edip etmeme konusunda bir takdir yetkisine sahiptir. Ancak yetkili idarenin bütün mükelleflere eşit ölçüde yaklaşabilmesi durumu tartışmalı bir konudur. Vergi mükelleflerinin hepsine eşit ölçüde yaklaşılabilmesi durumunda vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri zedelenebilir. Yetkili idare kararlarında keyfiyete izin vermemeli ve tecilin kabul edilmemesini haklı bir gerekçeye dayandırması gerekmektedir. Vergi mükellefleri zor durumda kaldığını yetkili makama belgeleri ile ispat edebilirse tecil işlemi yapılmalıdır. Kanundaki "*tecil olunabilir*" ifadesi daha kesin bir ifade ile değiştirilerek, zor durumda kaldığını ispat edebilen her vergi mükellefinin tecil uygulamasından yararlanabilmesi sağlanabilir.

6- Devlet genelde alacaklı konumda olmasına rağmen yersiz ödeme sebebiyle borçlu konumuna da geçebilmektedir. Devlet vergilerin geç tahsil edilmesi sebebiyle

alacaklı olduğu zaman konunun içeriğine göre gecikme zammı, pişmanlık zammı veya gecikme faizi oranlarını kullanırken, yersiz ödemesi sebebiyle borçlu konuma geçtiğinde daha düşük orana sahip olan tecil faizi oranını kullanmaktadır. Devlet, bu uygulama ile kendisini vatandaşlarından ayırmakta, eşitlik ve adalet ilkesine aykırı davranmaktadır. Devlet, vatandaşların yersiz ödemesi sonucunda geri ödemesi gereken miktarlara tecil faizi oranını değil, vatandaşlarından borçları tahsil ederken uyguladığı gecikme zammı oranını uygulayarak eşitlik ve adalet ilkesine uygun hareket edebilir.

7- Mükelleflerin aynı zaman diliminde vergi borcuna sebep olmasına rağmen vergi inceleme dönemlerinin farklı zamanlar olması sebebiyle devlet, mükelleflere gecikme faizi oranını farklı olarak uygulamaktadır. Bu durum eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmekte olup Anayasa Mahkemesinin almış olduğu “E: 2001/3, K: 2005/4” sayılı kararda da belirtilmiştir. Devlet, aynı vergileme döneminde vergi borcu olan vergi mükelleflerine, farklı inceleme dönemlerinde farklı gecikme faizi oranı değil aynı gecikme faizi oranı uygulayarak farklı gecikme faizi oranı uygulamasının önüne geçebilir.

8- Gecikme faizi müessesesinde ayı aşan kesirler tam bir ay olarak kabul edilmekte ve gün hesabı yapılmamaktadır. Ayı aşan kesirlerin gün olarak hesap edilmemesi vergilemede adalet ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırıdır. Mükellefin korunabilmesi için bir kanun değişikliğine gidilerek gecikme faizinde ayı aşan kesirlerin gün olarak hesap edilmesi sağlanabilir.

9- Pişmanlık zammının hesaplanmasında ayı aşan kesirler tam bir ay olarak kabul edilmekte ve gün hesabı yapılmamaktadır. Bu durum vergilemede adalet ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu sebeple pişmanlık zammının hesaplanmasında kanun değişikliği yapılarak ayı aşan kesirler gün olarak hesap edilebilir.

10- Vergi ziyana sebep olan mükelleflerin idareye pişmanlık talebinde bulunmaları halinde, pişmanlık taleplerinin kesin olarak kabul edileceği ile alakalı kanunda herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Pişmanlık talebi reddedilen vergi mükelleflerinin itiraz yolunun kapalı olması hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. Vergi mükelleflerinin pişmanlık taleplerine ret kararı verilmesi durumunda ret kararını

inceleyecek ve denetleyecek bir itiraz komisyonu kurulabilir ve bu komisyonun kanunla güvence altına alınması sağlanabilir.

11- Devlet, zamanında tahsil edemediği vergiler için yürürlükte bulunan ek mali yükümlülüklerle mali kaybını telafi etmeye çalışmaktadır. Ancak bir ülkede vergi afları sık çıkarılırsa vergi ziyana sebep olan mükelleflerin pişmanlık sebebiyle idareye başvurmaları azalacak ve mükellefler, devletin çıkaracağını düşündüğü af yarasını bekleyecektir. Bu durum vergisini düzenli ödeyen vergi mükelleflerinin devlete olan güvenlerini sarsabilir ve vergilemede adalet ilkesini zedeleyebilir. Devlet pişmanlık müessesesinden verim almak istiyorsa sürekli vergi affı çıkarmayarak ve vergi cezalarını af kanunları içerisine almayarak cezaların caydırıcılığı ile mükellefe bunu hissettirebilir.

12- İzaha çağrılan ve vergi ziyana sebep olan mükellefin yapmış olduğu açıklama kabul edilmez ise ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında bir zamlı -aynı sürede ödenmesi şartıyla- vergi ziyayı cezası %20 oranında kesilir ve mükellefin cezayı %80 indirimli şekilde ödemesi sağlanır. Mükelleflere, tarhiyat sonrası uygulanan cezalar için uzlaşma imkânı da tanınmıştır. Vergi ziyana sebep olan mükellefler ile uzlaşma sağlanması durumunda mükellefler, vergilerin asılları ve vergi cezalarından kurtulabileceklerdir. Bu durum vergilemede eşitlik ilkesi ve adalet ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca vergisini zamanında ödeyen vergi mükelleflerinin devlete olan güven sarsılacak ve hukuki güvenlik ilkesi zedelenmiş olacaktır. Hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmemesi için izaha davet edilen vergi mükelleflerine kesilen vergi ziyayı cezasına uzlaşma yolu kapatılabilir.

13- İzah zammının hesaplanmasında gecikme faizi ve pişmanlık zammında olduğu gibi ayı aşan kesirler tam bir ay olarak kabul edilmekte ve gün hesabı yapılmamaktadır. Bu durum diğer iki yükümlülükte olduğu gibi vergilemede adalet ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu sebeple izah zammının hesaplanmasında kanun değişikliği yapılarak ayı aşan kesirler gün olarak hesap edilebilir.

14- İzaha davet uygulaması yalnızca vergi ziyasını içermekte, genel ve özel usulsüzlükler bu kapsamın dışında bırakılmaktadır. Devlet, izah zammının kapsamını daraltması sebebiyle gelir kaybına neden olan mükelleflerin tümüne ulaşamamaktadır. Bu durum eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ederek devletin gelir kaybına uğramasına

sebebiyet vermektedir. İzaha davet uygulamasına vergi ziyaının yanında genel ve özel usulsüzlüklerin de eklenmesiyle uygulama içeriği genişletilebilir.

15- VUK 370. maddesinde “*izaha davet edilebilir*” ifadesi yer almaktadır. Bu hükme istinaden mükellefler, tüm şartları taşıması durumunda bile izaha davet edilmeyebilirler. İzaha davet edilen ve izahı kabul edilmeyen vergi mükellefleri sadece %20 oranında cezaya çarptırılırken, izahı yapabilecek durumda olmasına rağmen izaha hiç davet edilmeyen vergi mükellefleri vergi ziyaının bir katı tutarında cezaya çarptırılmaktadır. Bu durum eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur. Bu sebeple VUK’un 370. maddesinde geçen “*izaha davet edilebilir*” ifadesi daha kesin bir ifade olan “*izaha davet edilir*” ile değiştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Ak, A. ve Ekeryılmaz, Ş. (2016). Türk vergi hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesinin geçirdiği aşamalar ve mevcut halinin değerlendirilmesi. *Sosyal Ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 8 (2), 1-16.
- Akçaoğlu, İ. (2023). *Vergilendirme yetkisinin anayasal sınırları: Türkiye ve G-20 ülkeleri karşılaştırması*. Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak: Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akkoç, E. (2016). *Türk vergi hukukunda pişmanlık ve ıslah*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksoy, Ş. (2011). *Kamu Maliyesi*. (4). İstanbul: Filiz Kitabevi
- Aktan, C. C. (2017). Anayasal iktisat ve vergilemede hukuki güvenlik ilkesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9 (2), 101-116.
- Aktan, C. C. ve Gencel, U. (2003). Türkiye’de geriye doğru vergileme ve verginin hukukiliği ilkesinin ihlali, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (1), 1-21.
- Aktaş İnam, A. (2023). Avrupa insan hakları mahkemesi kararları ışığında kolluk faaliyetlerinin denetiminde ölçülülük ilkesi. *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13 (2), 727-750.
- Aliefendioğlu, Y. (1981). Türk anayasası açısından vergilemenin sınırları. *Danıştay Dergisi*, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 67-87.
- Alpay, D. (2024). *Kamu alacağının takibinde rüçhan hakkı*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altundiş, M. (2008). Hukuki güvenlik ilkesi. *Yasama Dergisi*, 10, 60-94.

- Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 Tarih, Esas 2001/3, Karar 2005/4, 20.10.2005 Tarih ve 25972 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/10/20051020-25.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 06.06.2013 Tarih, Esas 2013/22, Karar 2013/73, 22.11.2013 Tarih ve 28829 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/11/20131122-11.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 07.10.2003 Tarih, Esas 2003/73, Karar 2003/86, 20.12.2005 Tarih ve 26029 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051220-7.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 Tarih, Esas 1989/6, Karar 1989/42, 06.04.1990 Tarih ve 20484 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20484.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 09.02.2012 Tarih, Esas 2010/93, Karar 2012/20, 26.07.2013 Tarih ve 28719 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130726-32.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 Tarih, Esas 2007/114, Karar 2011/36, 14.04.2011 Tarih ve 27905 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/04/20110414-39.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 10.02.2011 Tarih, Esas 2008/58, Karar 2011/37, 14.05.2011 Tarih ve 27934 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-11.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 10.04.2019 Tarih, Esas 2018/136, Karar 2019/21, 20.06.2019 Tarih ve 30807 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-7.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985 Tarih, Esas 1984/6, Karar 1985/1, 17.06.1985 Tarih ve 18787 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18787.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985 Tarih, Esas 1984/6, Karar 1985/1, 17.06.1985 Tarih ve 18787 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18787.pdf>

- Anayasa Mahkemesi, 11.06.2003 Tarih, Esas 2001/375, Karar 2003/61, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm#10>
- Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991 Tarih, Esas 1991/7, Karar 1991/43, 23.07.1992 Tarih ve 21293 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21293.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 Tarih, Esas 2006/124, Karar 2009/146, 08.01.2010 Tarih ve 27456 Sayılı Resmi Gazete,
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2009-146-nrm.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 Tarih, Esas 2001/36, Karar 2003/3, 21.11.2003 Tarih ve 25296 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/11/20031121.htm#6>
- Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 Tarih, Esas 2001/36, Karar 2003/3, 21.11.2003 Tarih ve 25296 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/11/20031121.htm#6>
- Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985 Tarih, Esas 1984/9, Karar 1985/4, 26.06.1985 Tarih ve 18793 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18793.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 18.02.1985 Tarih, Esas 1984/9, Karar 1985/4, 26.06.1985 Tarih ve 18793 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18793.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 18.05.2023 Tarih, Esas 2020/11, Karar 2023/98, 12.09.2023 Tarih ve 32307 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/09/20230912-3.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 18.06.2013 Tarih, Esas 2013/71, Karar 2013/77, 26.07.2013 Tarih ve 28719 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/07/20130726-40.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 20.03.2008 Tarih, Esas 2004/94, Karar 2008/83, 01.07.2008 Tarih ve 26923 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080701-12.htm>

- Anayasa Mahkemesi, 21.02.2008 Tarih, Esas 2005/73, Karar 2008/59, 07.11.2008 Tarih ve 27047 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/11/20081107-7.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 22.12.2011 Tarih, Esas 2010/7, Karar 2011/172, 14.02.2012 Tarih ve 28204 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120214-20.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004 Tarih, Esas 2004/14, Karar 2004/84, 22.10.2005 Tarih ve 25974 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/10/20051022-15.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003 Tarih, Esas 2003/48, Karar 2003/76, 11.09.2004 Tarih ve 25580 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/09/20040911.htm#7>
- Anayasa Mahkemesi, 24.06.1993 Tarih, Esas 1992/29, Karar 1993/23, 23.12.1999 Tarih ve 23915 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23915.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 25.05.1976 Tarih, Esas 1976/1, Karar 1976/28, 16.08.1976 Tarih ve 15679 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/15679.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 26.03.1974 Tarih, Esas 1973/32, Karar 1974/11, 21.06.1974 Tarih ve 14922 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14922.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 26.10.1988 Tarih, Esas 1988/19, Karar 1988/33, 11.12.1988 Tarih ve 20016 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20016.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarih, Esas 1988/16, Karar 1988/29, 26.12.1988 Tarih ve 20031 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20031.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarih, Esas 1988/7, Karar 1988/27, 26.12.1988 Tarih ve 20031 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20031.pdf>

- Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 Tarih, Esas 2002/133, Karar 2006/91, 09.12.2006 Tarih ve 26371 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061209-10.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 28.01.2010 Tarih, Esas 2008/70, Karar 2010/21, 28.04.2010 Tarih ve 27565 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/04/20100428-34.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 28.03.2001 Tarih, Esas 1999/51, Karar 2001/63, 29.03.2002 Tarih ve 24710 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/03/20020329.htm#10>
- Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 Tarih, Esas 2009/39, Karar 2011/68, 15.10.2011 Tarih ve 28085 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111015-11.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 29.04.1969 Tarih, Esas 1968/61, Karar 1969/23, 15.12.1970 Tarih ve 13695 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13695.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 29.09.1965 Tarih, Esas 1963/173, Karar 1965/40, 25.07.1967 Tarih ve 12656 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/12656.pdf>
- Anayasa Mahkemesi, 30.09.2005 Tarih, Esas 2005/78, Karar 2005/59, 21.07.2006 Tarih ve 26235 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/07/20060721-9.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 31.10.2013 Tarih, Esas 2013/41, Karar 2013/124, 28.12.2013 Tarih ve 28865 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131228-13.htm>
- Anayasa Mahkemesi, 31.10.2013 Tarih, Esas 2013/72, Karar 2013/126, 24.01.2014 Tarih ve 28892 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/01/20140124-21.htm>
- Apalı, İ. (2017). Vergi usul kanununa göre pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulaması ve faydaları. *Mali Çözüm Dergisi*, 140, Mart-Nisan 2017, 211-220.
- Arıkan, Z. (2004). Vergi borçlarında tecil. *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 46, 13-33.

- Arslan, Ç. ve Kırmızı, M. (2010). *Türk hukukunda faiz ve munzam zarar*. (3. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aslantaş, E. (2019). *Vergiye gönüllü uyum: izaha davet müessesesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ay, H. ve Baran, T. (2014). Kamu alacaklarının korunma yöntemleri ve bir değerlendirme. *Sosyoekonomi*, 21 (21), 45-68.
- Aydın, A. R. (2008). Vergi suç ve ceza sisteminin anayasal çerçevesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 223, 13-28.
- Aydın, H. (2006). *1990 sonrası dönemde Türkiye’de uygulanan istikrar programları kapsamında kamu gelirleri politikası ve sonuçları*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aydın, M. K. ve Çakmak, E. E. (2017). Sosyal devletin temelleri. *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 1-19.
- Ayyıldız, Y. ve Ayyıldırım K. (2015). Vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesinin Türk vergi hukukundaki yeri, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3 (1), 57-74.
- Babayiğit, M. (2016). Türk hukukunda anayasa mahkemesi kararlarının geriye yürümezliği sorunu. *TBB Dergisi*, 124, 183-220.
- Bakar, F., Gerçek, A. ve Mercimek F. (2013). Vergilemede adalet normunun çeşitli ülke anayasalarındaki görünümü. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5 (2), 62-77.
- Ballar, G. (2019). *Vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasa mahkemesi kararlarınca incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baykara, B. (2005). İdari vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 285, 1-10.
- Bayraklı, H. H. (1997). *Vergi hukukunun temel ilkeleri*. (Yayın No:8). Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi ceza hukuku*. (3. Baskı). Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.

- Bayraklı, H. H. ve Odabaş, H. (2000). Vergilendirme yetkisi ve 1982 anayasası. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (1), 141-156.
- Bilici, N. (2006). *Vergi hukuku*. (12. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bıyan, Ö. (2018). *Vergi hukuku*. (1. Baskı). Bursa: Dora Yayıncılık.
- Bozdoğan, D. ve İlk, E. (2016). Vergilendirme yetkisinin bir sınırlandırıcısı olarak hukuki güvenlik ilkesi. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 4 (2), 28-38.
- Buyrukoğlu, S. (2018). Türkiye’de gecikme faizi ve zammının enflasyon karşısındaki etkinliği. *Vergi Dünyası Dergisi*, 477, 31-38.
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). Avantaj ve dezavantajlarıyla izaha davet müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2018, 5 (1), 57-68.
- Coşkun, M. (2021). *Açıklamalı - içtihatlı amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun*. (4. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Coşkun, N. (2021). *Vergi idaresinin tarh işleminden doğan hukuki sorumluluğu*. Doktora Tezi. Diyarbakır: Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Cura, H. (2024). *Vergilendirmeye etkisi bakımından hukuki güvenlik ilkesi*. Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Çağan, N. (1980). Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37 (1), 129-151.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çaptuğ, M. (2021). Hukuki güvenlik ilkesinin kavramsal gelişimi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 17, 133-160.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi karşısında mükelleflerin tutum ve davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.
- Çavdar, A. (2015). Türk vergi hukukunda gecikme faizi ve gecikme zammı-hukuki nitelikleri, farklılıkları ve ölçülülük ilkesi açısından değerlendirilmesi. *Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi*, (1), 1-11.

- Çelen, M. (2021). *Türkiye’de vergi suç ve cezalarının etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çitil, B. (2019). Vergi hukukunda tecilin ihlalinin ödeme ve tahsil kavramları ile ilişkisi ve tahsil zamanaşımına etkisi. *Sayıştay Dergisi*, 113, Nisan-Haziran, 45-70.
- Çobanoğlu, S. (2017). *Türkiye’de idari para cezalarının hukuki zemini ve kamu gelirleri içerisindeki yeri*. Yüksek Lisans Tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çomaklı, Ş. E. ve Gödekli, M. (2011). *Vergilemede anayasal prensipler*. (1. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Danıştay 7. Dairesi, 25.11.1971 Tarih, Esas 1969/1166, Karar 1970/2023, *Danıştay Dergisi*, Yıl 1, Sayı 3, 418-420.
- Danıştay 9. Dairesi, 17.03.1993 Tarih, Esas 1992/3881, Karar 1993/1261.
- Danıştay 9. Dairesi, 20.1-01.1993 Tarih, Esas 1992/2694, Karar 1993/127.
- Danıştay Başkanlığı Vergi Daireleri Kurulu, 26.01.2007 Tarih, Esas 2006/182, Karar 2007/3, *Danıştay Dergisi*, Yıl 37, Sayı 116, 80-84.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 03.07.1989 Tarih, Esas 1988/5, Karar 1989/3, 27.10.1989 Tarih ve 20325 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20325.pdf>
- Demirbaş, B. (2009). Prof. Dr. Muallâ Öncel’e armağan - *vergi ceza hukuku’nun anayasal temelleri*. (Cilt 2). Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.
- Demircan, A. S. (2015). Anayasal vergileme ilkeleri ışığında ücret gelirlerinin vergilendirilmesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 116, 259-274.
- Dönmezer, S. ve Erman, S. (1994). *Nazari ve tatbiki ceza hukuku* (1. Cilt, 11. Baskı). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Durmaz, A. (2023). *Vergi adaleti kavramının Türkiye’de uygulanan vergi politikalarındaki etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Durnaoglu, C. (2020). *Mükelleflere uygulanan vergi cezalarının caydırıcılığı: Afyonkarahisar ili örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Edizdoğan, N. (1994). *Kamu maliyesi 2 (kamu gelirleri ve vergi teorisi)*. (2. Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Er, S. (2011). Mükellef hakları ve kamuda faiz uygulamaları. *Sayıştay Dergisi*, 81, 3-32.
- Erdem, J. G. (2013). Ölçülülük ilkesinin idarenin takdir yetkisinin kullanımındaki yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62 (4), 971-1005.
- Erdem, T. (2009). *Vergisel kabahatler*. Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, M. (2014). *Anayasa hukuku*. (8. Baskı). Ankara: Orion Yayınevi.
- Erkin, G. (2013). Türk hukuku'nda vergilendirme yetkisi. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 8, 1111-1153.
- Erkin, G. (2014). Vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler, *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 237-249.
- Eroğlu, O. (2013). Vergi ceza hukuku açısından kanunilik ilkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (3), 157-180.
- Gelir İdaresi Başkanlığı,
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/teciloranlari.html
- Gelir İdaresi Başkanlığı,
<https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani>
- Gerçek, A. (2020). *Dış ticaret işlemleri ve vergilendirilmesi*. (1. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. ve Asa, S. (2014). Vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (1), 81-130.

- Gerek, Ş. ve Aydın, A. R. (2005). *Anayasa yargısı ve vergi hukuku*. (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Giray, F. (2006). Düz oranlı vergi ve uygulamaları. *Yaklaşım Dergisi*, 14 (161), 329-344.
- Göker, C. (2013). Dış ticaret işlemlerine konulan ek mali yükümlülüklerde öngörülebilirlik ilkesi üzerine bir deneme, *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 113-124.
- Gözler, K. (2014). *Türk anayasa hukuku dersleri*. (17. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi
- Gül, K. (2019). *Türk vergi hukukunda hukuki güvenlik ilkesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gümüş, A. T. (2010). Sosyal devlet anlayışının gelişimi ve dönüşümü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18 (2), 117-158.
- Gündüz, A. (2017). Gecikme zammı ve gecikme faizine hukuki bakış kamu alacaklarında gecikme zammı ve gecikme faizi uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 140, 197-210.
- Güner, N. (2011). Verginin kanuniliği ilkesinin anayasa mahkemesi kararları çerçevesinde değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 140, 96-101.
- Güneş, M. (2019). *Mali sulh yolu olarak uzlaşma müessesesi'nin vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerine etkileri: Antalya ili ölçeğinde bir değerlendirme*. Yüksek Lisans Tezi. Antalya: Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gürdal, T. ve Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin danıştay kararları ışığında incelenmesi. *Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13 (2), 205-226.
- Güriz, A. (1990). Adalet kavramı. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 7, 13-20.
- Hacıköylü, C. (2015). İthalat sırasında ödenen vergiler ve diğer mali yükümlülükler: Türkiye ve cep telefonu ithalatı. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7 (1), 21-36.
- Herek, H. (2011). *Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından vergi suç ve cezalarının değerlendirilmesi: Antalya ili örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Huber, E. R. (1970). Modern endüstri toplumunda hukuk devleti ve sosyal devlet. Çeviri Tuğrul Ansay. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27 (3), 27-51.
- İlhan, M. (2015). *Vergi mükelleflerinin vergi suç ve cezaları ile temel vergilendirme ilkelerine bakış açısının analizi (Afyonkarahisar örneği)*. Yüksek Lisans Tezi. Uşak: Uşak Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İnaltong, C. (2012). Vergi yükü: Türkiye ve OECD ülkeleri karşılaştırması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 369, 16-30.
- İnci, H. İ. ve Öztürk, H. (2015). Gecikme faizi, gecikme zammı uygulaması ve karşılaştırması. *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2015, 117-123.
- İpek, T. (2023). *Bireysel ve toplumsal açıdan vergiye karşı tepkilerin incelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İşbilir, Ş. (2008). *Türkiye’de vergi uyumsuzlukları ve idari çözüm yolları*. Yüksek Lisans Tezi. Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kafkas, G. (2022). *Türkiye’de vergi suç ve kabahatlerine uygulanan cezai yaptırımların etkileri*. Doktora Tezi. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaplan Dönmez, N. F. (2019). *Vergilendirme alanında yürütme organına tanınan yetkiler ve yargısal denetimi*. Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaplan Dönmez, N. F. (2020). Türk vergi hukukunda anayasal ilkeler çerçevesinde özel usulsüzlük kabahatleri. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (74), 974-996.
- Kapucu, R. (2023). *Vergi harcamalarının gelişimi ve yükselen piyasalar: Türkiye ve Latin Amerika karşılaştırması*. Yüksek Lisans Tezi. Çorum: Hitit Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Karadeniz F. (2017). *Kamu gelirleri ve kamu harcamaları arasındaki ilişki üzerine ekonometrik bir analiz: Türkiye örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Tekirdağ: Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Karakoç, Y. (2013). Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21 (2), 413-456.
- Karaş, G. (2022). Kanunilik ilkesi kapsamında ek mali yükümlülüklerin değerlendirilmesi, *The Journal of International Scientific Researches*, 7 (2), 178-190.
- Kayalı, H. (2017). *Türkiye’de kamu harcamaları ve kamu gelirlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri: 2002 öncesi ve sonrası için karşılaştırmalı bir analiz*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaymaz, M. (2020). *Kamu gelirleri ile kamu harcamaları arasındaki iktisadi ilişki: 1980 sonrası Türkiye örneği*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Keskin, E. (2020). *Türk vergi hukukunda vergi affının anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye’de vergi adaleti. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, 66, 396-411.
- Kıranoğlu, T. (2003). Vergi adaleti. *Vergi Sorunları Dergisi*, 174, 129-143
- Kırman, A. (2002). *Mali yükümlülükler bakımından verginin kanuniliği ilkesinin anlamı*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- Korkmaz, M. (2014). *Vergi cezalarının caydırıcılığı*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Korkmaz, Y. (2019). *İzaha davet kurumunun vergilemenin anayasal ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koyuncu, C. (2016). *Anayasa mahkemesi kararları ışığında anayasal vergilendirme ilkeleri*. (1. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.

- Kundakçı, M. (2023). *Türkiye’de uygulanan vergi cezalarının vergi mükellefleri üzerindeki caydırıcı etkileri*. Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Kurt, S. (2023). Vergi aflarının mükellef üzerindeki etkileri. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7 (1), 1-8.
- Küçük, A. T. (2022). 6183 sayılı amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun’a göre hacze iştirak. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 71 (1), 65-104.
- Muter, N. B., Çelebi, A. K. ve Sakınç, S. (2016). *Kamu maliyesi*. (5. Baskı). Manisa: Emek Matbaası.
- Mutlu F. (2024). Türk vergi hukukunda kıyas yasağı. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10 (1), 27-35.
- Mutlu, A. C. (2012). Dünü bugünü yarısıyla vergilendirme yetkisinin hukuksal perspektifi. *TBB Dergisi*, 98, 123-154.
- Nadaroğlu, H. (1988). *Kamu maliyesi teorisi*. (10. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Organ, İ. ve Sevinç Ceyhan C. (2020). Gecikme zammı ve gecikme faizinin hukuki niteliği ve uygulaması. *Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi*, 7 (1), 120-134
- Öncel, M., Kumrulu A. ve Çağan N. (2010). *Vergi hukuku*. (18. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, B. (2019). *Vergi hukuku’nda uzlaşma müessesesi ve anayasa ilkeleri bağlamında değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öner, E. (2020). *Vergi hukuku*. (12. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özçelik, T. (2008). *Anayasa mahkemesi kararlarında vergilendirme ilkeleri*. Yüksek Lisans Tezi. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdede, F. (2024). *Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve vergilendirmede kanunilik ilkesi*. Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Özdemir, M. (2019). *Vergide faiz ve zam*. <https://vdd.com.tr/yayinlar-2/mobile/index.html> (Erişim Tarihi: 12.12.2019).
- Özer, F. (2009). *Vergi hukukunda ek mali yükümlülükler*. Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, M. V. (2014). Vergilerin kanuniliği ilkesinin tarihi gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4815-4841.
- Pehlivan, O. (2013). *Kamu maliyesi*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Pelin, İ. F. (1945). Finans ilmi ve finansal kanunlar birinci kitap. İstanbul: İsmail Akgün Basımevi'nden aktaran Türkoğlu, İ. (2020). *Kamu gelirleri ve vergi cezaları*. Yüksek Lisans Tezi. Diyarbakır: Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Rumpf, C. (1993). Ölçülülük ilkesi ve anayasa yargısındaki işlevi ve niteliği. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 10, 25-48.
- Saban, N. (2014). *Vergi hukuku*. (6. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Sancar, M. (2000). *Devlet aklı kısılacında hukuk devleti*. (1. Baskı). İstanbul: İletişim Yayıncılık.
- Sarıaslan, O. (2012). Anayasa mahkemesi kararları çerçevesinde vergilendirme ilkeleri. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 105, Eylül 2012, 19-29.
- Savaş, A. (2009). İktisadi, sosyal ve idari açıdan vergileme ilkeleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 335, 179-188.
- Saygı Beyazıt, A. (2023). *Olağan ve olağanüstü gelirler olarak Türkiye'de vergi gelirleri ve borçlanma*. Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Saygın, Ö. (2020). Vergi gelirlerinin değerinin korunmasında gecikme zammı oranının rolü: bir optimal oran önerisi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 63, 256-272.
- Sezgi, M. (2023). *Vergi harcamalarının gelir dağılımı ve vergi adaleti üzerine etkileri: 2017-2021 yıllarının değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

- Smith, A. (1976). An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations. https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf sayfa 639-440095
- Sönmez, E. ve Ayaz, G. (1999). *Vergi yargısı*. (1. Baskı). Ankara: Oluş Yayınıcılık.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk devleti perspektifinden adil vergileme ve vergi afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1 (2), 81-96.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2014). *Vergi hukuku*. (5. Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şişman, G. (2009). Demokratik ülkelerin anayasalarında yasallık, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinin vergi hukuku açısından değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17 (2), 31-48.
- Tanör, B. ve Yüzbaşıoğlu, N. (2013). *1982 anayasasına göre Türk anayasa hukuku*. (13. Baskı). İstanbul: Beta Yayınıcılık.
- Taşkan, Y. Z. (2023). *Vergi hukuku*. (6. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Taşkın, Y. ve Sonsuzoğlu E. (2011). Gecikme faizinde 6322 sayılı yasa ile yapılan düzenlemelere ilişkin değerlendirmeler. *İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 56. Seri, 1-17.
- Tekbaş, A. (2007). *Vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi: Türkiye değerlendirmesi*. Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tekbaş, A. (2009). *Vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi: Türkiye değerlendirmesi*. (Yayın No: 2009/396). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı), 123-191.
- Tezcan, K. (2011). Vergi suç ve cezaların Türk ceza kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi, <https://www.muhasabenet.net/makaleler.html> (Erişim Tarihi: 20.02.2010).

- Tosun, M. U., Canyaş, O. ve Tosun, A. N. (2012). Türk vergi hukukunda gecikme faizi oranının belirlenmesinde idarenin takdir yetkisi sorunu: iktisadi ve hukuki bir analiz. *Maliye Dergisi*, 163, 204-222.
- Türk Dil Kurumu. (2022). <https://sozluk.gov.tr>
- Türkay, İ. (2016). Türk vergi hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesi. <https://vergialgi.com/assets/catalogs/0346372001488141453.pdf>
- Türkoğlu, İ. (2020). *Kamu gelirleri ve vergi cezaları*. Yüksek Lisans Tezi. Diyarbakır: Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ulu Ardeş, E. (2021). *Vergi hukukunda gecikme faizi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Üstün, Ü. S. (2003). Vergi hukuku ile ilgili anayasal ilkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11 (1-2), 251-271.
- Üstün, Ü. S. (2006). Türk vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14 (1), 217-285.
- Üyümez, M. E. (2004). *Türkiye’de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi*. Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yaşar Turan, S. (2017). *Türkiye’de vergi cezalarının vergilemede etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yegen, B. (2019). Vergi hukukunda gecikme faizi ve zammı uygulamasının karşılaştırılması: hukuki nitelikleri, oran farklılıkları açısından bir bakış. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18 (4), 1461-1476.
- Yıldırım, Z. (2011). *Vergi ceza hukukunda pişmanlık ve ıslah*. Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yolal, M. (2017). Verginin tarihsel gelişiminin ve mali fonksiyonun geçmişten günümüze değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, 215, 9-27.
- Yoruldu, M. (2020). Hüküm ve sonuçlarıyla pişmanlık ve ıslâh müessesesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3 (2), 133-142.

- Yoruldu, M. (2022). Vergi güvenlik yöntemi olarak izaha davet kurumu: hüküm ve sonuçları açısından bir değerlendirme. *13. Uluslararası Güncel Araştırmalarla Sosyal Bilimler Kongresi Tam Metinleri*, 1773-1778.
- 143 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (1981). 16.07.1981 Tarih ve 17402 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17402.pdf>
- 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2017). 25.07.2017 Tarih ve 30134 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm>
- 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2020). 30.07.2020 Tarih ve 31201 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/07/20200730-5.htm>
- 577 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2024). 30.12.2024 Tarih ve 32768 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241230M2-14.htm>
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (1953).
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.6183.pdf>
- Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun. (1984). 23 (18313).
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003).
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm#1>
- Türk Ceza Kanunu. (2004).
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/10/20041012.htm#1>
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). 22(17863).
- Vergi Usul Kanunu. (1961). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf>
- http-1: <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/resim> (Erişim Tarihi: 22.05.2015)
- http-2: <https://papel.com.tr/blog/vuk-vergi-usul-kanunu-nedir-vuk-teblig-507-ve-509-hakkinda-bilmen-gerekenler> (Erişim Tarihi: 13.01.2025)
- http-3: <https://tr.wiktionary.org/wiki/pi%C5%9Fmanl%C4%B1k> (Erişim Tarihi: 05.06.2022)
- http-4: <https://or.av.tr/etkin-pismanlik-tck168-nedir/> (Erişim Tarihi: 28.06.2024)

http-5: <https://vergidosyasi.com/2017/07/26/vergi-kanunlarinin-geriye-yurumezligi-ilkesi/> (Erişim Tarihi: 26.07.2017)

