

336. MADDE HÜKMÜNÜN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI YÖNÜNDEN UYGULANABİLİRLİĞİ

APPLICABILITY OF ARTICLE 336 TO SPECIAL INFRACTION PENALTIES



Elif ÇUHADAR*

ÖZ

Yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan özel usulsüzlük cezaları ile 336. madde hükmünün uygulanabilirliğinin bulunmaması, ileride VUK'a eklenebilecek yeni bir özel usulsüzlük fiili ve buna atfedilecek özel usulsüzlük cezası için uygulanabilirliğinin bulunmayacağı anlamına gelmez. 336. maddenin özel usulsüzlük cezalarına uygulanamamasının sebebi ya aksine bir hüküm bulunması ya da fikri içtimanın en önemli şartlarından birisi olan tek fiil ile hem vergi ziyai hem de özel usulsüzlük cezasına sebebiyet verilmesi şartının sağlanmamış olmasıdır. Bu çalışmamızda, fikri içtimanın şartları sağlandığı ve aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde, 336. madde hükmünün özel usulsüzlük cezaları yönünden de uygulanabilirliğinin bulunduğu hususu açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi ziyai, özel usulsüzlük, fikri içtima.

JEL Sınıflandırması Kodları: H25, H26

ABSTRACT

The fact that there is currently no applicability of Article 336 of Tax Procedure Law to special infraction penalties does not mean that a law amendment on the agenda to the said provision in the future will never change this rule. The reason for this situation is that there is either no provision to the contrary, or the most important condition of conceptual aggregation, which is one action-two violation rule causing tax loss and special infraction, is not fulfilled. This study puts forward that there would be applicability of the said provision to special infraction in the existence of conceptual aggregation.

Keywords: Tax loss, special infraction, conceptual aggregation

JEL Classification Codes: H25, H26

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, elif.saricay@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-1527-0436.

Çuhadar, E. (Kasım 2019). 336. Madde Hükmünün Özel Usulsüzlük Cezaları Yönünden Uygulanabilirliği, *Vergi Raporu*, 242, (67-78).

GİRİŞ

“Vergi Ödevi” başlıklı Anayasa’nın¹ 73. maddesine göre;

“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, herkes için bir ödev (mali yükümlülük, borç) olup, borcunun borcunu zamanında ödememesi, temel bir ahlaki ödev olsa da borcun ödenmesi kişilerin ahlak anlayışına terk edilemez.² Dolayısıyla kendiliğinden ödenmeyen borçların zorla da olsa tahsil edilmesi gerekir.³

Vergiye; devlet ve diğer kamu kuruluşları tarafından, ekonomik ve sosyal yaşama müdahaleleri dolayısıyla veya kamu giderlerinin karşılanması amacıyla belli bir karşılığı olmaksızın, idare edilenlere, ödeme güçlerine göre, zorla ve kesin olarak getirilen ve para ile ölçülebilen yükümlülükler olarak tanımlamak mümkündür.⁴ Tanımlamada verginin dikkat çeken en önemli unsurlarından birisinin “zorla alınması” yani “cebir” olduğu görülmektedir. Bu nedenle de her ülkede yapısı değişiklik gösterse de vergilendirmenin doğası gereği, bir ayağının vergi ceza sistemine dayanması bir zorunluluktur.

Vergiyle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde usul ve esaslar ile yükümlülüklerin yerine getirilmemesinde uygulanacak olan yap-

tırımlar, yani vergi suçlarına ve cezalarına ilişkin kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanununda⁵ düzenlenmiştir.⁶ Vergi cezalarına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Ceza Hükümleri” başlıklı Dördüncü kitabında yer verilmiştir. Mükelleflerin VUK’ta yer alan yükümlülüklerle aykırı hareket etmelerinin mezkûr kanuna göre idari ve adli vergi cezaları olmak üzere iki tür yaptırımı bulunmaktadır. Vergi ziyaı cezası ve usulsüzlükler idari vergi cezaları iken hürriyeti bağlayıcı cezalar adli vergi cezalarıdır.

Kanuni düzenlemede usulsüzlük bir şemsiye kavram olarak kullanılmıştır. Bunlar da kendi arasında tahakkuk üzerinde yarattığı tehlike düzeyi şeklinde genel olarak söyleyebileceğimiz bir değerlendirme içinde “usulsüzlük (genel usulsüzlük)”⁷ ve “özel usulsüzlük” olmak üzere düzenlenmiştir.⁸ Dolayısıyla idari vergi cezaları içinde yer alan usulsüzlükler, hem VUK 352. maddede yazılı usulsüzlükleri hem de özel usulsüzlükleri ifade etmektedir.

213 sayılı VUK’un 336. maddesine göre tek bir fiil, vergi ziyaı ve usulsüzlüğe sebep olduğunda bunlara ait cezalardan yalnızca miktar itibarıyla ağır olan cezanın kesilmesi gerekecektir. Söz konusu madde hükmünde yer alan “usulsüzlük” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği ile ilgili ayrıntılı açıklamalara, çalışmamızın ilerleyen bölümlerde yer verilmiştir.

Bu çalışmada, vergi ceza sistemimiz içerisinde yer alan 336’ncı madde hükmünün özel

¹ 07/11/1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

² UĞUR, Hüsamettin, ELİBOL, Mert, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 2

³ KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s. 578 (Aktaran, UĞUR, Hüsamettin, ELİBOL, Mert, s. 2

⁴ CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs, 2010, s. 1

⁵ 10/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

⁶ TAŞTAN, Mehmet, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 3

⁷ Her ne kadar kanunda “genel” kavramına yer verilmemiş olsa da, kanun koyucunun 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353., 355. Ve Mük. 355. Maddesinde saydığı bir grup usulsüzlük fiillerini esas alarak “özel” ismini kullanmış olması nedeniyle aynı Kanunun 352’inci maddesinde yer alan diğer usulsüzlük fiilleri için literatürde “genel” şeklinde isimlendirme doğmuştur.

⁸ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 8. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Eylül 2015, s. 87

usulsüzlük cezaları için uygulanabilirliğinin bulunduğu ancak şu andaki mevcut özel usulsüzlük fiilleri için bu durumun mümkün olmadığı örneklerle açıklanmıştır. Bu doğrultuda, ileride başka bir fiilin özel usulsüzlük cezası olarak VUK'a eklenmesi durumunda, prensipte 336'ncı madde hükmünün uygulanması yönünde herhangi bir engel yoktur.

1- VERGİ USUL KANUNU'NDA DÜZENLENEN VERGİ KABAHATLERİ

5326 sayılı Kabahatler Kanununun⁹ "Tanım" başlıklı 2. maddesine göre; "Kabahat deyimin-den; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır."

Vergi kabahati, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların para cezası ve diğer idari tedbirlerle cezalandırdığı fiillere verilen isimdir.¹⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergi kabahatlerini "vergi ziyai" ve "usulsüzlük" şeklinde olmak üzere iki üst kavram kategorisiyle düzenlemektedir.¹¹

Vergi ziyai kabahati esas itibarıyla vergi gelirlerindeki azalmayı daha doğru bir deyişle azaltılmayı önlemeye yönelik davranışların yasaklanmasını konu alır. Bu yasaklamalarla verginin tahakkuku ve verginin geri verilmesine ilişkin normları korunması amaçlanmıştır. Vergi ziyai kabahati işlendiğinde tahakkuka ve verginin geri verilmesine ilişkin vergisel idari düzen ihlal edilmektedir.¹²

Usulsüzlük kabahati Vergi Usul Kanunu 351. maddesinde; "*Vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*"

şeklinde tanımlanmıştır. Kanundaki tanıma ilaveten usulsüzlük kabahatine yol açan tüm hareketler tek tek sayılmıştır. Bu yapıyla usulsüzlük kabahatleri vergi mükellefiyetine bağlı olarak, bildirim, belge alma-verme, belge bulundurma, defter tutma ve tasdiki vb. hususlara ilişkin şekli aykırılıkları cezalandırmayı amaçlar. Dikkat edildiğinde usulsüzlüklerin "şekli ödevleri" hedef aldığı görülmektedir.¹³

2- VERGİ USUL KANUNU'NDA CEZA SİSTEMATİĞİ

Beş kitaptan oluşan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Dördüncü Kitabı, ceza hükümlerinden oluşmaktadır. "Ceza Hükümleri" (4.Kitap) içinde; I. Kısım "Genel Esaslar (md.331-343)" II. Kısım "Vergi Cezaları (md.344-363)" ve III. Kısım "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması (md.364-Ek md. 12)" şeklinde düzenlenmiştir.

Ceza Hükümleri kısmının ilk maddesi olan "Cezalar" başlıklı 331. maddesinde; "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar.*" hükmü yer almaktadır. Bu tanımlamadan anlaşılmaktadır ki cezalar, iki gruba ayrılmaktadır. Birinci grupta, "idari vergi cezaları" şeklinde nitelendirdiğimiz ve kanunun kabahat olarak saydığı fiilleri idari yaptırım olarak karşılayan, hem usulsüzlük hem de vergi ziyai cezaları yer almaktadır. İkinci grup ise, kanunun suç saydığı fiilleri hürriyeti bağlayıcı cezalar şeklinde müeyyideye bağlayan "adli vergi cezaları" ndan oluşur.

⁹ 31/03/2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu.

¹⁰ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2011, s. 19

¹¹ TAŞDELEN, Aziz, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 117 (Aktaran) Bkz. Mutluer, s. 271 ; Kızılot-Taş, s. 126

¹² ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 8. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Eylül 2015, s. 88

¹³ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 8. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Eylül 2015, s. 146

2.1- Vergi Ziyai Cezası

Vergi ziyai¹⁴ cezası, “Vergi Cezaları” başlığı altında Birinci Bölümde 344. maddede; “341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.” şeklinde tanımlandıktan sonra hükmün devamında vergi ziyasına, 359. maddede yazılı kaçakçılık fiilleriyle neden olduğunda üç kat, bunlara iştirak edenlere bir kat; beyannamelerin kanuni süresinden sonra ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna başvurulmasından önce verilmesi halinde ise %50 oranında vergi ziyai cezasının kesileceği belirtilmiştir.

Vergi ziyasına sebebiyet veren haller 341. maddede;

“-Mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeye ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ve

- Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi,” şeklinde sayıldıktan sonra hükmün devamında, sayılan bu hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesinin veya tamamlanmasının ya da haksız iadenin geri alınmasının cezanın uygulanmasına engel olmayacağı da belirtilmiştir.

2.2- Usulsüzlük Cezaları

2.2.1- Usulsüzlük Cezaları

Literatürde “Genel Usulsüzlükler”¹⁵ olarak da nitelendirilen fiil ve cezalar 352. maddesinde I. ve II. Derece Usulsüzlükler şeklinde tasniflenmiş ve bu derecelere ve kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Mezkûr maddede, usulsüzlük fiillerinin re’sen takdiri gerektirmesi halinde ise, bağlı cetvelde yazılı cezaların iki katı tutarında ceza kesileceği de hükme bağlanmıştır.

2.2.2- Özel Usulsüzlük Cezaları

Özel usulsüzlükler, kanun koyucunun özel önem atfettiği fiiller olup bunlara genel usulsüzlüklerin nitelikli hali denilebilir. Özel usulsüzlük kabahatinin fiilleri de genel usulsüzlük kabahati fiillerinde olduğu gibi vergi kanunlarıncı öngörülen şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesine dayanır.¹⁶

Özel usulsüzlük fiil ve cezaları, Kanun’un 353., 355. ve mük. 355. madde hükümlerinde sırasıyla fatura ve benzeri evrak verilmemesi alınmaması, Damga Vergisi’nde özel usulsüzlük cezası ile bilgi vermekten çekinenler, 256,257 ve mük. 257.madde hükümlerine uymama şeklinde düzenlenmiştir.

3- 336’NCI MADDE HÜKMÜNDE “USULSÜZLÜK” KAVRAMI

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 336. maddesi aşağıdaki gibidir:

“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara

¹⁴ Sözlüklerde “zayı” kelimesi “yitirmek, kaybetmek, yok olmuş” veya “elden çıkmış, kaybolan, yitik; zarar, ziyân” anlamına gelmektedir. (Develioğlu, s. 1173) Aktaran; TAŞDELEN, Aziz, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 117

¹⁵ Her ne kadar kanunda “genel” kavramına yer verilmemiş olsa da, kanun koyucunun 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353., 355. Ve Mük. 355. Maddesinde saydığı bir grup usulsüzlük fiillerini esas alarak “özel” ismini kullanmış olması nedeniyle aynı Kanunun 352. Maddesinde yer alan diğer usulsüzlük fiilleri için literatürde “genel” şeklinde isimlendirme doğmuştur.

¹⁶ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 8. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Eylül 2015, s. 176,177

ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyana da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.”

Cezalarda Birleşme olarak ifade ettiğimiz 336'ncı madde hükmünün uygulanışında temel şartımız, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirecek tek bir fiilin varlığıdır.

Yukarıdaki kanun metninde geçen ‘usulsüzlük’ kavramının neyi ifade ettiğine; VUK’un *Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat* başlıklı 3/A maddesinin 2. fıkrasında yer alan; “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde, vergi kanunlarının hükümleri konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” hükmünden hareketle açıklık getirilecektir.

336. madde hükmünün *lafzına* bakıldığında, ‘usulsüzlük’ kavramının neyi ifade ettiği anlaşılmamaktadır. Bu nedenle hükmün kanunun yapısındaki yerine ve diğer maddelerle bağlantısına bakmak gerekmektedir.

Yukarıda cezaların sistematigi hakkındaki açıklamalarımızda yer verdiğimiz üzere, VUK 4. kitabın II. kısmı / II. bölümünde ‘Usulsüzlük’ başlığı altında hem 352'nci maddede yazılı usulsüzlükler hem de 353, 355 ve mükerrer 355'inci madde hükümlerinde düzenlenmiş olan özel usulsüzlükler ve cezaları yer almaktadır.

VUK’un 353'üncü maddenin son fıkrasında geçen; “Bu maddede yazılı *usulsüzlükler* sonucunda...” ve VUK’un 374'üncü maddesinin birinci fıkrasının ilk bendinde yer alan; “...353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usul-

süzlük cezalarında...” şeklindeki madde hükümlerinde görüldüğü üzere usulsüzlük kavramı özel usulsüzlük fiil ve cezalarını da kapsayacak şemsiye bir kavram olarak kullanıldığı görülmektedir.

Dolayısıyla aksine bir hüküm olmadığı sürece, Usulsüzlük kavramı Özel Usulsüzlük kavramını da bünyesinde barındırdığından özel usulsüzlük cezalarının 352. maddede yazılı usulsüzlük cezaları ile aynı zeminde değerlendirilmesi gerekmektedir. Kural böyle olunca, “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.” hükmünün (336'ncı madde) “Özel” Usulsüzlük Cezaları yönünden uygulanması için (aksine bir hüküm olmadıkça) engel yoktur.¹⁷

4- VUK 336'NCI MADDE HÜKMÜNÜN “ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI” YÖNÜNDEN UYGULANABİLİRLİĞİ

“336'ncı madde hükmünün, (aksine bir hüküm olmadığı sürece) özel usulsüzlük cezaları yönünden uygulanabilmesi için bir engel yoktur”, şeklindeki önermemizden yola çıkarak, özel usulsüzlük cezalarının düzenlendiği 353, 355 ve mükerrer 355'inci maddelerinin, “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.” madde hükmü ile uygulanabilirliğinin bulunup bulunmadığı çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde örneklerle anlatılmıştır.

4.1- VUK 353'ÜNCÜ MADDEDE YAZILI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI YÖNÜNDEN

“Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması” başlıklı 353. maddesinin son fıkrasında; “*Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda*

¹⁷ Bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK, “Özel Usulsüzlük Cezası Uygulamaları”, E-Yaklaşım, Eylül/2012, S:237.

vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyain gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

Çalışmamızın önermesini "336' ncı madde hükmünün, (aksine bir hüküm olmadığı sürece) özel usulsüzlük cezaları yönünden uygulanabilmesi için bir engel yoktur." olarak ortaya koymuştuk. Özel usulsüzlük cezalarına yer verilen 353'üncü maddenin yukarıda yer verdiğimiz son fıkrasının, "aksine bir hüküm" niteliği taşıması nedeniyle; 336'ncı maddenin 353'üncü maddede yazılı özel usulsüzlük cezaları yönünden uygulanabilirliğine yer yoktur. Dolayısıyla 353'üncü maddede yazılı özel usulsüzlük cezalarına sebebiyet veren tek bir fiil, aynı zamanda vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektirse dahi bu cezalar bakımından fikri içtima (336'ncı madde hükmü) uygulanmayacak ve her bir cezanın ayrı ayrı kesilmesi gerekecektir.

4.2- VUK 355'inci Maddede Yazılı Özel Usulsüzlük Cezası Yönünden

VUK 355. madde; damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına, her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde %50, nispi vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesileceğine dair bir hükmüdür.

Damga Vergisi Kanunu'nun¹⁸ "Sorumluluk" başlıklı dördüncü bölümünde yer verilen 27. madde hükmüne göre; "Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemezler veya bunların suretlerini çıkarıp veremezler.

Birinci fıkra hükmüne aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, noter-

lerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır."

Yukarıdaki VUK ve Damga Vergisi Kanunu'nda noterlerle ilgili madde hükümlerine bakıldığında, noterlerin damga vergisi mükellefi olmadığı anlaşılmaktadır. Noterlerin belirlenen yükümlülüklerine aykırı hareket etmesi halinde adlarına VUK 355. madde uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezası yanında ayrıca DVK'nın 27. maddesi uyarınca, damga vergisi mükelleflerine kesilecek vergi ziyai cezası kadar da sorumluluk cezası kesilecektir.

Özellikle altını çizmek gerekirse; damga vergisi mükellefi olmayan noterler adına kesilecek olan bu ceza, vergi ziyai cezası değildir, damga vergisi mükelleflerine vergi ziyai cezası tutarında kesilecek olan "sorumluluk cezası" şeklinde nitelendirilen bir cezadır. Dolayısıyla noterlerin "damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası ödenmeden tasdik etmeleri veya bunların suretlerini çıkarıp veremeleri" (tek bir fiil), hem özel usulsüzlük cezası hem de sorumluluk cezasının kesilmesini gerektirecektir.

Cezalarda birleşmeyi (fikri içtima) içeren 336'ncı madde hükmünün uygulanabilmesi, tek bir fiilin hem vergi ziyai ve hem de usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmesine bağlıdır. Ancak belirttiğimiz üzere; noterler adına söz konusu madde hükümleri kapsamında vergi ziyai cezasının kesilmesi mümkün olmadığı ve kesilecek cezanın sorumluluk cezası niteliği taşıması nedeniyle fikri içtimanın temel şartı olan tek bir fiil ile hem özel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyai cezası doğmayacağından, 336'ncı madde hükmünün 355'inci maddede yazılı özel usulsüzlük cezası yönünden uygulanabilirliğine yer yoktur.

¹⁸ 11/07/1964 Tarih ve 488 No.lu Damga Vergisi Kanunu.

4.3- VUK Mükerrer 355'inci Maddede Yazılı Özel Usulsüzlük Cezaları Yönünden

Mükerrer 355'inci maddede çeşitli özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları düzenlenmiştir. Bunları 3 grup altında toplayıp her bir grup için ayrı ayrı açıklamalarda bulunmak konunun anlaşılabilirliği açısından daha faydalı olacaktır.

1. Grup: VUK'un 86, 148, 149, 150, 256, 257 ile mük. 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezaları,

"Bilgi Verme" yükümlülüklerini düzenleyen 86, 148, 149 ve 150'inci maddeleri ile "Diğer Ödevler" başlıklı 257'nci madde hükümlerine uymama fiili, vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektirmeyecektir.

Bu konuda örnek vermek gerekirse; "Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti" başlıklı 256'ncı madde hükmündeki yükümlülüğe uymama sonucunda, uygulamada ilgili dönem KDV'lerinin reddedilmektedir. Bu mükellefler hakkında, KDV yönünden vergi ziyai cezası kesilebilecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken şey, bu uygulamanın gerekçesi defter ve belge ibraz etmeme fiili değil; KDVK'nın "İndirimin Belgelendirilmesi" başlığını taşıyan 34'üncü maddesindeki "Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir." şeklindeki hükümdür.

Fikri içtimanın temel şartını tekrar hatırlamak gerekirse; tek bir fiil, hem vergi ziyai ve hem de usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmelidir. Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalardan anlaşılacağı üzere ilgili madde hükmüne aykırı hareket, vergi ziyai cezasının kesilmesini doğurmayacağından, 336'ncı madde hükmünün mük. 355'inci maddenin 1'inci fıkrasında yazılı özel usulsüzlük cezaları yönünden uygulanabilirliğine yer yoktur.

2. Grup: Tevsik mecburiyetine uymayan mükelleflerden her birine kesilecek özel usulsüzlük cezası,

Mükerrer 257'nci maddeye istinaden çıkarılan VUK Genel Tebliğler ile tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerinde düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirmiş ve bu zorunluluğa uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezası da mükerrer 355'inci maddenin 4'üncü fıkrasında düzenlenmiştir.

Mükelleflerin, tahsilat ve ödemelerini, belirlenen kurumlar aracılığıyla düzenlenen belgelerle tevsik mecburiyetine aykırı hareket etmeleri, vergi ziyai yol açmayacak dolayısıyla da vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektirmeyecektir. Bu durumda fikri içtimanın temel şartı olan tek bir fiil ile hem vergi ziyai hem de özel usulsüzlük cezasının kesilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu doğrultuda, 336'ncı madde hükmünün mükerrer 355'inci maddenin 4'üncü fıkrası uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezası yönünden uygulanabilirliğine yer yoktur.

3. Grup: Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezası,

Torba bir yetki maddesi niteliği taşıyan VUK mükerrer 257'nci madde hükmünden alınan yetkiye dayanılarak çeşitli tebliğler ile elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen beyannameler ve bu zorunluluk kapsamına alınan mükellefler belirlenmiştir. Söz konusu zorunluluğa uymama sonucunda ise mükerrer 355'inci maddenin 5'inci fıkrası uyarınca kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası hükme bağlanmıştır.

Çalışmamız, 336'ncı madde hükmünde yazılı "usulsüzlük" ibaresinden "hem 352'nci maddede yer alan usulsüzlük cezalarının hem de özel usulsüzlük cezalarının" anlaşılması gerektiği, aksine bir hüküm olmadığı ve fikri içtimanın temel şartı sağlandığı takdirde 336'ncı madde hükmünün

özel usulsüzlük cezalarına uygulanabileceğini savunmaktadır.

Elektronik ortamda beyanname vermeme fiili, vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektirir. Bu durumda beyannamesini elektronik ortamda verme mecburiyeti getirilen mükelleflerin bu yükümlülüklerine aykırı hareket etmeleri halinde kesilecek özel usulsüzlük cezası ve vergi ziyai cezası 336. madde hükmü kapsamında kıyaslanıp sadece en ağır olan ceza mı kesilecektir?

2006/1 sıra No.lu VUK İç Genelgesinin¹⁹ 4/a bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilen mükelleflerin, kanuni süresi veya bunu takip eden 1. ve 2. 15 günlük süreler geçtikten sonra vermeleri veya bu beyannameleri vermediklerinin idarece tespiti halinde, adlarına mük. 355. maddede yazılı özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ayrıca bu mükelleflerin beyannamelerini kanuni süresinden sonra kendiliğinden vermeleri halinde VUK 30 ve 352. maddeleri uyarınca 2 kat I. Derece usulsüzlük cezası ile VUK 344. maddesinin 3’üncü fıkrası gereğince vergi ziyai cezasının %50’si kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağırı kesilecektir.”

Söz konusu İç Genelge’ den; Gelir İdaresinin, “336’ncı maddede yazılı ‘Usulsüzlük’ kavramını

yalnızca 352’nci maddede yazılı usulsüzlükler olarak yorumladığı anlaşılmaktadır.²⁰

Sonuç itibarıyla, elektronik ortamda beyanname vermeme fiili (tek bir fiil) nedeniyle, hem vergi ziyai hem de usulsüzlük hem de özel usulsüzlük cezası gerektirecek ancak **aksine hüküm** İç Genelge’de mevcut olduğundan 336’ncı madde hükmü 352’nci maddede yazılı usulsüzlük cezası için uygulanacak olup, özel usulsüzlük cezası açısından 336’ncı madde hükmü uygulanmayacaktır.

5- VERGİ ZİYAI ve USULSÜZLÜK CEZALARININ KIYASLANMASI

5.1- Tek Bir Fiilin Vergi Ziyai ve Usulsüzlük Cezasının Kesilmesini Gerektirmesi

VUK 336/1 maddesinde; *“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.”* hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde hükmü uyarınca, tek bir fiil hem vergi ziyai hem de usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmesi durumunda kıyaslama aşağıda yer alan Tablo 1’de görüldüğü şekilde yapılacak ve kesilmesi gereken ceza belirlenecektir.

Tablo 1: Cezalarda Kıyaslama

Hem Vergi Ziyai Hem De Usulsüzlüğe Sebep Olan Tek Bir Fiil Aynı Zamanda;							
Re'sen Vergi Tahrini da gerektirir ise:				Re'sen Vergi Tahrini gerektirmez ise:			
Vergi Ziyai Cezası	>	2 Kat Usulsüzlük Cezası	Vergi Ziyai Cezası Kesilecektir.	Vergi Ziyai Cezası	>	Usulsüzlük Cezası	Vergi Ziyai Cezası Kesilecektir.
Vergi Ziyai Cezası	<	2 Kat Usulsüzlük Cezası	2 Kat Usulsüzlük Cezası Kesilecektir.	Vergi Ziyai Cezası	<	Usulsüzlük Cezası	Usulsüzlük Cezası Kesilecektir.

¹⁹ B.07.1.GİB.0.30/3028-355 Sayı ve 2006/1 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi.

²⁰ Bkz. İhsan KAĞAN BAYRAKTAR, “Özel Usulsüzlük Cezaları VUK’ un 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi?” E-Yaklaşım, Kasım/2010, S:215.

Cezayı gerektiren tek bir fiil, birden farklı vergi türüne yönelik vergi ziyasına sebebiyet vermiş ise her bir vergi türü için ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilmesi gerekeceğinden birden çok vergi ziyai cezası olacaktır. Ancak dikkat edilirse uygulanacak cezaların tamamı “vergi ziyai cezası”dır. Bu durumda, eğer tek bir fiil birden fazla vergi türüne ait vergi ziyai cezasının kesilmesini gerektirir ise tablodaki “vergi ziyai cezası” ibaresi, ziyai uğratılmış tüm vergiler için kesilen vergi ziyai cezalarının toplamını ifade etmeli ve kıyaslama bu doğrultuda yapılmalıdır.

5.2- Evvelce Usulsüzlük Cezasının Kesilmiş Olması

Vergi Usul Kanunu’nun 336’ncı maddesinin 2’nci fıkrasında; *“Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyai uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.”* madde hükmüne yer verilmiştir.

Usulsüzlük cezası kesilebilmesi için vergilendirme döneminin sona ermesini beklemek zorunluluğu yoktur. Bu yüzden; evvelce usulsüzlük sayılarak cezalandırılan bir eylemin vergi ziyasına da neden olduğu, daha sonra, anlaşılmış olabilir. Yukarıdaki madde hükmü de bu durumu düzenlemektedir. 336’ncı maddenin 2’nci fıkrasına göre; şayet, vergi ziyai sebebiyle kesilmesi gereken cezanın, miktar itibarıyla, ilgili eylem için daha önce kesilen usulsüzlük cezasından miktar itibarıyla daha ağır olduğu anlaşılırsa, bu durumda, noksan olan ceza miktarı ikmal edilir.²¹

Anılan madde hükmüne göre; usulsüzlük

kabahatinin cezası kesildikten sonra aynı fiil ile vergi ziyai kabahatine sebebiyet verdiği anlaşılırsa, iki cezanın karşılaştırılarak noksan kesilme durumuna düşen miktar için cezanın tamamlanması sağlanmış olacaktır. Bir başka deyişle ceza miktarı düşük olan yaptırımın önceden hatalı olarak uygulanmış olması daha sonra ceza miktarı yüksek olan yaptırımın uygulanmasına engel olmaz.²²

Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nin 86’ncı maddesinde; “Değerlendirme masasından takdire sevk fişlerinin alınması üzerine bu mükellefler adına birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilir. Takdire sevk fişi ile düzenlenen ihbarnamenin dosya nüshası mükellefin tarh dosyasına konulur.

Takdir komisyonu kararına istinaden kesilmesi gereken bir vergi ziyai cezası olması halinde bu ceza daha önce kesilen usulsüzlük cezası ile mukayese edilir. Vergi ziyai cezasının usulsüzlük cezasından fazla olması halinde evvelce kesilen usulsüzlük cezası terkin edilerek vergi ziyai cezası için ihbarname düzenlenir.”

87’nci maddesinde ise; “1- Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyannamelere;

- Beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmasından önce verilmesi halinde bu beyannameler takdire sevk edilmeyeceğinden birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının yüzde 50’si kıyaslanarak miktar itibarıyla en ağırı kesilir.
- Beyannamenin, incelemeye başlanılmasından veya matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilmesi halinde daha önce kesilen usul-

²¹ CANDAN, Turgut, Vergi Suçları Ve Cezaları 3. Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2010, s. 91.

²² ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Eylül 2011, s. 226.

süzlük cezası varsa, vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezası mukayese edilir. Vergi ziyai cezasının fazla olması durumunda daha önce kesilen usulsüzlük cezası düzeltme fişi ile terkin edilir. Vergi ziyai cezası için ihbarname düzenlenir.”

Örnek vermek gerekirse; mükellef kurum X Ltd. Şti. adına, 2018 yılında yapılan bir incelemede, 2017 Haziran ayına ait birtakım gider belgelerini, yasal defterlerine Eylül ayında kaydettiği tespit edilmiş olsun. Bu durum, VUK’ un *Kayıt Zamanı* başlıklı 219. madde hükmüne aykırı bir fiil olduğundan mükellef kurum adına VUK 352’inci maddenin 1’inci fıkrasının 6 numaralı bendi gereği usulsüzlük cezasının kesilmiştir. X Ltd. Şti. hakkında 2019 yılında, aynı yıla (2017) ilişkin KDV yönünden yapılan sınırlı incelemede, mükellefin kayıt zamanı hükümlerine aykırı hareketinin aynı zamanda KDV yönünden de 200,00-TL vergi ziyayına yol açtığı tespit edilmiş olduğunu varsayalım.

2017 yılı için 476 No.lu VUK Genel Tebliği’nde²³ I. Derece usulsüzlük cezası sermaye şirketleri için 130,00.TL olarak belirlenmiştir. 2017

yılı için aynı fiilin bir sonraki incelemede 200,00 TL vergi ziyayına uğrattığı anlaşıldığından 336’ncı maddenin 1’inci fıkrası hükmü uyarınca cezaların miktar itibarıyla kıyaslanması durumunda 200,00 TL vergi ziyayının kesilmesi gerekecektir. Bu durumda usulsüzlük cezasının ödenip ödenmediği kontrol edilerek, şayet ödenmemiş ise usulsüzlük cezası derhal terkin edilerek vergi ziyai cezası için ceza ihbarnamesi düzenlenmeli; ödenmiş ise tahakkuk ettirilen vergi ziyai cezasının kesinleşmesinden sonra terkin edilerek, mükellefe red ve iade işlemi yapılmalıdır.

6- CEZAYI İSTİLZAM EDEN TEK BİR FİİL ile VERGİ ZİYAI ve USULSÜZLÜK KABAHATLERİNİN BİRLİKTE İŞLENEBİLECEĞİ HALLER

336. madde hükmünün uygulanabilmesinin temel şartı önceki açıklamalarımızda ifade ettiğimiz üzere, tek bir fiilin hem vergi ziyayına hem de usulsüzlüğe neden olmasıdır. Aşağıdaki Tablo 2’de cezayı istilzam eden tek bir fiil ile hem vergi ziyai hem de usulsüzlük cezasının hangi hallerde kesilebileceği kısaca örneklendirilmiştir.

²³ 27/12/2016 Tarih 476 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Tablo 2: Tek bir Fiilin hem Vergi Ziyasına Hem De Usulsüzlüğe Yol Açtığı Haller

Fiil	Usulsüzlük Cezası	Re'sen Takdir Sebebi	Vergi Ziyai Cezası	Kesilecek Ceza
Beyannameleri süresinde vermemek.	352/1-1; Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması.	30/1; Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse.	341/1; vergilendirmeyeyle ilgili bir ödevin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi	VUK 336/1. Maddesi uyarınca vergi ziyai cezası ve 2 kat usulsüzlük cezası yukarıdaki Tablo:1'de anlatıldığı şekilde kıyaslanacak ve miktar itibarıyla sadece en ağır olan cezanın kesilmesi gerekecektir.
Tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birini tutmamak.	352/1-2; Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması.	30/3; Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamışsa.	341/1; Vergilendirmeyeyle ilgili bir ödevin eksik yerine getirilmesi nedeniyle verginin eksik tahakkuk ettirilmesi.	
Sahte belge kullanmak.	352/1-3; Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması.	30/4; 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.	341/2; Sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet vermek.	
VUK 219. maddede yazılı kayıt zamanı hükümlerine aykırı hareket etmek.	352/1-6; Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine(Madde 215-219) uyulmamış olması.	30/4; 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.	341/1; vergilendirmeyeyle ilgili bir ödevin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi.	

SONUÇ

Hem usulsüzlük cezaları hem de vergi ziyai cezası, kabahat sayılan fiillerin idari yaptırım olarak karşılandığı ceza türleridir. Söz konusu her iki ceza türü, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda “vergi cezası” olarak aynı sınıflandırmaya tabidir.

VUK’ un “Ceza Hükümleri” başlıklı 4. kitabının sistematığına ve adı geçen kanunda “usul-

süzlük” kelimesinin kullanıldığı diğer maddelere bakıldığında, “Özel Usulsüzlük Cezaları” nın da “Usulsüzlük Cezaları” içinde yer aldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Yukarıdaki çıkarımdan hareketle 336. madde hükmünün, **aykırı bir hüküm mevcut değil-se ve fikri içtima şartları sağlanmış** ise özel usulsüzlük cezaları yönünden uygulanabileceği

görüştüğümüz. Dolayısıyla da VUK 336'ncı maddesinde geçen "usulsüzlük" ibaresinden ilk anda 352. maddesinde yer alan usulsüzlük fiillerinin kastedildiği düşünülüyor olsa da kanun koyucu pek çok maddede usulsüzlük cezası kavramını hem 352'nci maddede yazılı usulsüzlük cezaları hem de özel usulsüzlük cezaları için kullanmıştır. Bu nedenle 336'ncı maddede yer alan usulsüzlük ibaresinin dar bir yorum ile sadece 352'nci maddede yer alan usulsüzlük fiilleri şeklinde ele alınması kanaatimizce doğru bir yaklaşım değildir.

Özel usulsüzlük cezalarına yer verilen 353., 355. ve mükerrer 355'inci maddeleri ile 336'nci madde hükmünün uygulanabilirliğinin bulunmamasının sebebi çalışmamızda belirtildiği üzere ya aksine bir hükmün bulunmasından ya da fikri içtimanın temel şartı olan tek fiil ile hem vergi ziyai hem de özel usulsüzlük cezasına sebebiyet verilmesi şartının sağlanmamış olmasıdır.

Dolayısıyla, yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanununda yer alan özel usulsüzlük cezaları ile 336'nci madde hükmünün uygulanabilirliğinin bulunmaması, ileride VUK' a eklenebilecek yeni bir özel usulsüzlük fiili ve buna atfedilecek özel usulsüzlük cezası için uygulanabilirliğinin bulunmayacağı anlamına gelmez.

Kanaatimizce dikkat edilmesi ve gözden geçirilmemesi gereken husus, fikri içtimanın şartları sağlandığı ve aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde, 336'nci madde hükmünün özel usulsüzlük cezaları yönünden de uygulanabilirliğinin bulunduğudır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- UĞUR, H., ELİBOL, M. (2015). Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara.

- KARAKOÇ, Y. (2012). Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- CANDAN, T. (2010). Vergi Suçları ve Ceza-ları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- TAŞTAN, M. (2015). Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara.
- ŞENYÜZ, D. (2015). Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- ŞENYÜZ, D. (2011). Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- TAŞDELEN, A. (2010). Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara.

Makaleler

- BAYRAKTAR KAĞAN, İ. (2010). "Özel Usulsüzlük Cezaları VUK'NUN 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir Mi?", E-Yaklaşım, Kasım, Sayı:215.
- ŞENTÜRK, A. G. (2012). "Özel Usulsüzlük Cezası Uygulamaları", E-Yaklaşım, Eylül, Sayı:237.

Kanunlar/Tebliğler/İdari Düzenlemeler

- 07/11/1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.
- 10/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 31/03/2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu.
- 11/07/1964 tarih ve 488 No.lu Damga Vergisi Kanunu.
- B.07.1.GİB.0.30/3028-355 Sayı ve 2006/1 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi.
- 27/12/2016 Tarih 476 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.