



**T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ
ETKİNLİĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

**MEHMET ÇELEN
ORCID NO:0000-0002-2513-3980**

İZMİR - 2021

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ
ETKİNLİĞİ

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET ÇELEN

ORCID NO: 0000-0002-2513-3980

DANIŞMAN: DOÇ. DR. ALPER DOĞAN

İZMİR - 2021

YEMİN METNİ

Tezli Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum ‘‘Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Etkinliği’’ adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

/ /2021

Mehmet ÇELEN

ÖZET

Tezli Yüksek Lisans Tezi

TÜRKİYE'DE VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ETKİNLİĞİ

Mehmet ÇELEN

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı

Devlet gelirlerinin en önemli kalemi vergiler olduğuna göre, vergilerin etkin toplanması (tahakkuk/tahsilatı) devletin sosyal ve ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi açısından önem taşır. Vergiyi gerçek bir hizmetin karşılığı gibi gören bireyler ile karşılıksız olarak gören bireyler arasında farklar bulunmaktadır. Liberal ekonomik anlayışa göre devlet sadece kamu hizmetlerini sürdürebilmek için çok az miktarda vergi alınması gerektiğini savunur. Günümüz koşullarında ise savunma hizmetleri bir yana altyapı yatırımlarının birçoğunu devletlerin üstlendiğini düşünürsek verginin ne kadar gerekli olduğunu anlamış oluruz. Özellikle de siyasi gündemi oluşturan savunmaya yönelik dış alımlar için ayrılan bütçenin oldukça büyük olduğunu görmekteyiz.

Vergi, devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla, egemenlik hakkına dayanarak, mükelleflerin ödeme gücüne göre toplanan en önemli kamu gelirdir. Vergi öteden beri devlet ile mükellefler arasında sorun olmuştur. Mükellefler az/daha az vergi ödemek isterken, devlet vergi gelirlerini en yüksek düzeyde tahsil etmek istemektedir. Bu çatışma vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilemekte ve mükellefler vergiye karşı çeşitli biçimlerde tepki gösterebilmektedir. Bu tepkiler bazen yasal sınırlar içinde kalmakta iken, bazen de yasal sınırları aşarak suç şeklinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla söz konusu vergi suçlarına ilişkin kanuni düzenlemelerin etkinliği bu noktada önem kazanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Ceza, Suç, Vergi Suçları, Vergi Cezaları, Vergi Kaçakçılığı, Cezaların Etkinliği.

ABSTRACT

Master Thesis

THE EFFICIENCY OF TAX CRIMES AND TAX PENALTIES IN TURKEY

Mehmet ÇELEN

İzm İzmir Kâtip Çelebi University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance and Fiscal Management Program

Due to taxes being the most important item of state revenues, effective collection (accrual / collection) of taxes is important in terms of the state's social and economic activities. There are differences between individuals who see taxes as the equivalent of a real service and individuals who see it as free. According to the liberal economic view, the state should receive the minimum amount of tax in order to maintain public services. In today's conditions, if we consider that most of the infrastructure investments apart from defense services, are undertaken by the states, we understand how necessary the tax is. In particular, we see that the budget allocated for defense-oriented foreign procurement, which constitutes the political agenda, is quite large.

Tax is the most important public income collected according to the solvency of the taxpayers, based on the sovereign right to meet the public services of the state. Tax has been a problem between the state and taxpayers for a long time. While taxpayers want to pay less / less tax, the state wants to collect tax revenues at the highest level. This conflict negatively affects voluntary tax compliance and taxpayers may react to the tax in various ways. While these reactions are sometimes within legal limits, sometimes they emerge as crimes by exceeding legal limits. Therefore, the effectiveness of legal regulations regarding tax crimes gains importance at this point.

Keywords: Tax, Penalty, Crime, Tax Crimes, Tax Penalties, Tax Evasion, Effectiveness of Penalties.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ÖNSÖZ.....	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL ESASLARIYLA VERGİ SUÇLARI

1.1. VERGİ, SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI.....	3
1.1.1. Vergi Kavramı.....	3
1.1.2. Suç Kavramı.....	5
1.1.3. Ceza Kavramı.....	6
1.2. VERGİ SUÇU, UNSURLARI VE ÇEŞİTLERİ.....	8
1.2.1. Vergi Suçunun Tanımı.....	8
1.2.2. Vergi Suçunun Unsurları.....	9
1.2.2.1. Vergi Suçunun Kanunilik Unsuru.....	9
1.2.2.2. Vergi Suçunun Maddi Unsuru.....	11
1.2.2.3. Vergi Suçunun Manevi Unsuru.....	11
1.2.3. Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergi Suçları.....	13
1.2.3.1. Kaçakçılık Suçları Ve Cezaları.....	13
1.2.3.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası.....	16
1.2.3.3. Mükellefin Özel İşini Yapma Suçu ve Cezası.....	16
1.3. BAZI ÜLKE HUKUK SİSTEMLERİNDE VERGİ SUÇLARININ DÜZENLENME BİÇİMİ.....	17

1.3.1. Kıta Avrupası Hukuk Sistemi Ülkeleri.....	18
1.3.1.1. Almanya.....	18
1.3.1.2. Fransa.....	20
1.3.2. Anglo Sakson Hukuk Sistemi Ülkeleri.....	24
1.3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri.....	24
1.3.2.2. İngiltere.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

2.1. VERGİ ZİYAI CEZASI.....	32
2.1.1. 0,2 Kat Vergi Ziyai Cezası.....	32
2.1.2. 0,5 Kat Vergi Ziyai Cezası.....	33
2.1.3. Bir Kat Vergi Ziyai Cezası.....	33
2.1.4. Üç Kat Vergi Ziyai Cezası.....	35
2.2. USULSÜZLÜK CEZALARI.....	37
2.3. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI.....	42
2.4. VERGİ CEZALARINDA ÖZEL DURUMLAR.....	47
2.4.1. Tek Fiil İle Birden Fazla Ceza Kesilmesi.....	47
2.4.2. Fiil Ayrılığı.....	48
2.4.3. Tekerrür.....	48
2.4.4. Suçlarda Birleşme.....	51
2.4.5. Cezalarda Sorumluluk.....	52
2.5. VERGİ CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN HALLER.....	53
2.5.1. Ödeme.....	54
2.5.2. Zamanaşımı.....	54
2.5.3. Terkin.....	57
2.5.4. Tahakkuktan Vazgeçme.....	58
2.5.5. Ölüm.....	58

2.5.6. Pişmanlık ve Islah.....	59
2.5.7. Hataların Düzeltmesi.....	63
2.5.8. Dava (Yargı Yolu).....	65
2.5.9. Uzlaşma.....	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ETKİNLİĞİNİ BELİRLEYEN UNSURLAR

3.1. VERGİ MEVZUATININ YAPISI/KARMAŞIKLIĞI.....	72
3.2. VERGİ AFLARI/YAPILANDIRMA.....	73
3.3. VERGİ DENETİMİ.....	75
3.4. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ ÖDEME GÜCÜ.....	79
3.5. VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİ.....	82
3.6. ENFLASYON ORANI.....	85
3.7. VERGİ ALGISI.....	86
3.8. VERGİ ÇEŞİTLİLİĞİ.....	88
3.9. DEVLETE OLAN GÜVEN.....	89
SONUÇ	91
KAYNAKÇA	95

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	:	Adı Geçen Eser
a.g.m.	:	Adı Geçen Makale
a.g.t.	:	Adı Geçen Tez
AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
Ay.	:	Anayasa
CD	:	Ceza Dairesi
CGK	:	Ceza Genel Kurulu
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
Md.	:	Madde
MTV	:	Motorlu Taşıtlar Vergisi
Mük.	:	Mükerrer
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
TDK	:	Türk Dil Kurumu
VDK	:	Vergi Denetim Kurulu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
Yİ-ÜFE	:	Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo-1 :513 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde Yer Alan Usulsüzlük Ceza Tutarları

Tablo-2 : Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İncelenme Oranları

Tablo-3 : Yıllar İtibariyle Düzenlenen Rapor Türleri ve Rapor Adetleri

Tablo-4 : 2020 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

ÖNSÖZ

Vergi, kamu harcamalarının karşılanmasında devletin en önemli kaynağı olduğuna göre, vergilerin verimli bir şekilde toplanması için devletin gerekli tedbirleri alması gerekmektedir. Ancak her ne kadar vergi suç ve cezaları için gerekli düzenlemeler yapılsa da vatandaşlar bazı durumlarda hukuka aykırı eylemlerde bulunabilmektedir.

Bu çalışmada vergi suç ve cezaları anlatıldıktan sonra, vergi suç ve cezalarının etkinliğini belirleyen unsurlara yer verilmiştir.

Bu tez çalışmasının planlanmasında ve oluşumunda desteğini esirgemeyen, araştırmalarımda bana yol gösteren danışmanım Doç. Dr. Alper DOĞAN'a, bilgilerinden ve insaniyetinden çok şey öğrendiğim Prof. Dr. Engin HEPAKSAZ'a yüksek lisans öğrenimimde bana ilham kaynağı olan, her konuda kendisine danışabildiğim Prof. Dr. Bernur AÇIKGÖZ'e, sadece bilgisi ile değil tecrübesiyle de bana katkı sağlayan Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR'a teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca bu tez çalışmasını kendilerinden çaldığım zamanla hazırlamamdan dolayı, eşim Melda ÇELEN'e ve oğlum Yiğit ÇELEN'e minnettarım.

01.12.2020

Mehmet ÇELEN

GİRİŞ

Devletin toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve toplumsal refahı sağlamak gibi sosyal ve ekonomik sorumlulukları bulunmaktadır. Devlet bu sorumlulukların yerine getirilmesini sağlamak için çeşitli gelir kaynaklarından yararlanır. Bu kaynakların en önemlisi vergilerdir. Dolayısıyla devletin varlığını ve birliğini sürdürebilmesi açısından, vergilendirme ile ilgili ödevlerin aksatılmaması, tam ve zamanında yerine getirilmesi önem kazanmaktadır.

Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de verginin etkin bir şekilde toplanması için birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en başında adil bir vergilendirme sistemi yer almaktadır. Vergilendirme sistemin işleyişini sağlamak için ise bazı emredici ve yasaklayıcı kuralların uygulanması şarttır. Ancak her ne kadar verginin etkin toplanması için gerekli önlemler alınsa da vergi kayıpları önlenememektedir. Dolayısıyla daha ağır yaptırımların uygulamaya konulması kaçınılmaz olmaktadır.

Adil bir vergileme ve ceza sisteminin yanında, verginin daha etkin toplanması vergi ahlakı ve vergi bilincine, toplumun siyasi ve ekonomik durumuna, vergi denetiminin ve vergi idaresinin etkinliğine ve buna benzer birçok etkene bağlıdır. Daha genel bir anlatımla toplumun sosyo-ekonomik ve sosyo-psikolojik durumu ülkenin vergi karşısındaki tutumunu etkilemektedir.

Vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı davranışlar vergi suç ve cezalarının konusunu oluşturmaktadır. Vergi suç ve cezaları 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Adı geçen kanunda hangi fiillerin suç olduğu, bu suçlar karşısında hangi parasal ve hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanacağı ve suç ve cezalarda hangi usullerin uygulanacağı düzenlenmiştir. Çalışmanın birinci bölümünde vergi, suç ve ceza kavramlarına, vergi suçunun tanımına, unsurlarına ve Türk vergi kanunlarında ve yabancı hukuk sistemlerinde düzenlenen vergi suçlarına, ikinci bölümünde Türk vergi sisteminde yer alan vergi cezalarına ve bu cezalarla ilgili önem taşıyan durumlara, üçüncü bölümünde ise vergi suç ve cezalarında etkinliği belirleyen

unsurlara yer verilmiştir. Konu ve mevzuat çok geniş olduğundan bazı kavramlara (verginin konusu, verginin hukuki dayanağı gibi hususlara) yer verilmemiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL ESASLARIYLA VERGİ SUÇLARI

1.1. VERGİ, SUÇ VE CEZA KAVRAMLARI

Vergi suç ve cezaları çalışmamızın ana konusunu oluşturduğundan, öncelikle vergi, suç ve ceza kavramlarına değinilmesi gerekmektedir. Aşağıda bu kavramlarla ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

1.1.1. Vergi Kavramı

Vergi kavramı, insanların yerleşik hayata geçmesiyle birlikte ortaya çıktığı bilinmektedir. Vergi, tarımsal faaliyetlerde bulunan insanların, dini törenlerde tanrılara, ürettikleri ürünlerden hediye sunmasıyla başlamıştır. Dini liderlerin ülke yönetimine geçmesiyle tanrı adına halkın ürünlerini toplaması ilk vergi uygulamasını ortaya çıkarmıştır.

Vergicilik tarihine bakıldığında, verginin niteliğinin çeşitli aşamalardan geçerek bugünkü hale geldiği gözükmektedir. İlk önceleri vergi, verenlerin isteğine bağlı olarak genellikle savaşlardan sonra ülkeyi yönetenlere verilen armağan şeklindeydi. Daha sonraları bu verme biçimi, sürekli ve belirli devrelere yapılı bir hale geldi. En sonunda da vergi, verenin isteğine bağlı olma niteliğinden ayrılarak, krallar tarafından talep edilir şekle büründü. Zaman geçtikçe krallar taleplerini artırmaya ve bu artışlar halka büyük yük olmaya başladı. İlk defa kralların sınırsız taleplerini frenleme istekleri İngiltere’de kendini gösterdi. XIII. Yüzyılın başlarında İngiltere’de, diğer bazı siyasi hakları elde etmek ve bu arada da temsilsiz vergi olmaz kuralını yerleştirmek girişimlerinde bulunuldu. Bilindiği gibi bu tür girişimlerin sonucunda da, 1215 yılında Magna Carta olarak adlandırılan Büyük Ferman (Great Charter) imzalandı. Böylece vergilerin kanunilik ilkesi kabul edildi. Daha sonraları da

bu ilke, dünya ülkelerinin birçoğu tarafından kabul gördü. O tarihten bu yana tüm dünyada, vergilerin parlamentoların kabul etmiş oldukları kanunlara dayanarak alınması ve vergi almada egemenlik gücünün kullanılması ön plana çıktı.¹

Verginin tam ve kesin bir tanımı yapılamamakla birlikte aynı anlama gelen tanımlamalar mevcuttur. Vergi kavramı tarihsel süreçte her dönemin kendi aksiyonu içinde farklı tanımlamalara bürünmüştür.

Vergi; “devlet kamu harcamalarının finansmanı için egemen güç temelinde toplanması zorunlu bir kamu geliridir” biçiminde tanımlanmaktadır. Ancak, bu vergi tanımı için yeterli değildir. Kamu harcamalarını finanse etmenin yanı sıra, 1929 krizi sonrası maliye politikasının artan önemi ile mali politikaların birincil olarak vergi kullanımının arttırdığını söylemek gerekmektedir. Diğer bir ifade ile vergi; devletlerin, iktisadi, mali ve kamusal amaçlara yönelik, kamu harcamalarının kaynağını oluşturması açısından, siyasal örgütlerin azası olduklarından mal ve parayla ilgili güçlerini kullanarak ücret ödenmeden ve bilinen şartlara göre vatandaşlarından talep edilen kamusal güce dayanan, zorunlu iktisadi kıymetlerdir.²

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak cebri olarak aldığı parayı ifade eder. Vergi ödeyen şahıs ya da tüzel kişi, ödediği vergi karşısında doğrudan bir fayda ya da hak elde edememektedir. Bundandır ki vergi karşılıksız olarak alınmaktadır.

1.1.2. Suç Kavramı

İnsanı diğer varlıklardan ayıran en önemli özelliği düşünebilme yetisi ve irade sahibi olmasıdır. İnsanlar bu özellikleri ile etrafındaki olayları gözlemledikten sonra bunları akıl süzgecinden geçirerek kendi davranışlarını özgürce belirlemektedir. Ancak bazen insanlar davranışlarına tamamen hakim olamamaktadır. Doğal çevre, psikolojik durum, diğer insanların davranışları ve daha birçok etmen insan davranışlarını etkilemektedir.

İnsanların topluluk halinde yaşaması zorunluluğu insanlara bir takım görev ve sorumluluklar yüklemiştir. İnsanlığın/toplumun varlığını sürdürebilmesi ve toplumsal

¹ Emrah Kahraman, *Vergi Ve Vergi Cezalarının Mükellefler Üzerindeki Etkisi Ve Bir Araştırma: İstanbul İli Örneği*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

² TÜĞEN Kamil, EKER Aytaç, *Kamu maliyesine giriş*, Tolga Matbaa, Ankara, 1995.

düzenin sağlanması ancak bu görev ve sorumluluklara uyulmasına bağlıdır. İşte bu görev ve sorumluluklar hukuk kuralları çatısı altında toplanmıştır. Kişilerin birbirleri ile olan ilişkilerini düzenleyen hukuk kuralları emir ve yaptırım içermektedir. Kanunların emrettiği hükümlere uymayan ya da kanunlarca yasaklanan eylemleri yapan kişilere kamu gücü ile maddi yaptırım uygulanmaktadır. Yapılan açıklamalara göre suç; toplumsal düzenin korunması ve devamı için hukuk kurallarına aykırı insan davranışlarıdır.

Suç, sorumlu bir kişi tarafından, icrai veya ihmali bir hareketle oluşturulan ve yapıldığında devlet tarafından yaptırım uygulanan, kanunda yer alan tarife uygun bulunan hukuka aykırı bir eylemdir.³ Suç ve suçu işleyen kişi (fail) ceza hukukunun sacayaklarını oluşturur.

Pozitif hukuk açısından suç, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını anlayabilen bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai ve ihmali bir hareketin oluşturduğu, kanunda belirtilen tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren fiildir. Tüm tanımlarda ortak olan nokta, toplumun üstün saydığı beşeri bir kurala aykırı davranılması, eylemde bulunulmasıdır.⁴

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda (T.C.K.) tanımların yer aldığı 6. Maddede suç kavramı ile ilgili bir tanıma yer verilmemiştir. Nitekim hukuk sisteminde birçok suç çeşidi olduğundan ve tüm suçları tek bir kanunda toplamak ve tanımlamak olanaksızdır. Bunun yanında, her bir suç fiili kendisi ile ilgili kanunlarda belirlenmiştir. Dolayısıyla “suçta kanunilik ilkesi” gereğince her suçun açıklamasının yapılması zorunluluğu vardır.⁵

Yapılan açıklamalara göre suç;

- İcrai veya ihmali bir hareket
- Kanunda yer alan tanıma uygunluk (tipiklik)
- Hukuka aykırılık

³ DÖNMEZER Sulhi, ERMAN Sahir, *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku (Genel Kısım – Cilt:1)*, Beta Yayınları, 12. Bası, İstanbul – Ocak 1997, s.311.

⁴ CANDAN Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Süryay Sürekli Yayınlar, Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, İstanbul, 2004, s. 12-13.

⁵ DERMİRBAŞ Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara, 2005.

- İsnad kabiliyeti ve kusurluluk özelliklerini bünyesinde barındırır.

1.1.3. Ceza Kavramı

İnsanlık tarihi boyunca toplumsal bilincin gelişmesine paralel olarak en hızlı gelişim hukuk kurallarında gerçekleşmiştir. Beraber yaşamının getirdiği zorluklar ve insanların birbirlerinin haklarına yeterince riayet edememeleri hukukun temelini ceza hukuku bağlamında şekillenmesini sağlamıştır. Toplumsal gelişmeler, ekonomik ve siyasal değişimler ceza hukukunu her zaman etkilemiştir. Ceza zamana, yere, toplumların gelişmişlik düzeyine göre sürekli değişmiş ve gelişmiştir.⁶

Cezalandırma yönteminin bilinen en eski şeklinde “intikam” ya da “öç alma” duygusu hakim olmuştur. Daha sonra uygulamaya konulan “kısas” ve “diyet” anlayışları da zamanla terk edilmiş, bilinçli ve daha ölçülü bir uygulamaya evrilerek cezalandırmaya dair temel ilkeler kabul edilmiştir. Mevcut döneme geldiğinde ise ceza bireyin sosyalleşmesi ve yeniden topluma kazandırılabilmesi gibi amaçları da kapsayacak şekilde uygulanmaya çalışılmaktadır.⁷

Ceza kelimesi Arapça kökenli bir sözcük olup TDK Sözlüğü’nde “Uygunsuz davranışlarda bulunanlara uygulanan üzüntü, sıkıntı, acı verici işlem veya yaptırım” olarak tanımlanmıştır. Hukuki tanımı ise “Suç işleyen bir kimsenin yaşantısına, özgürlüğüne, mallarına, onuruna karşı yasaların öngördüğü yaptırım” şeklinde yapılmıştır.⁸

Doktrinde ceza ile ilgili çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır.

Dönmezer’e göre ; *“Ceza, topluma zarar veren fiiller karşılığında devletin kanunla koyduğu ve izlediği diğer maksatlar yanında özellikle suçu işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak, böylece toplumun, işlenen fiili onamama duygusunu belirtmek üzere bir yargı kararıyla ve sorumluluk derecesiyle orantılı olarak*

⁶ YÜCE Turhan Tufan, *Ceza Hukukunun Temel Kavramları*, Turhan Yayıncılık, Ankara, 1985, s.101.

⁷ VARİŞ Zeynep Araboğa, *Türk Ceza Kanununda Bir Yaptırım Türü Olarak Hapis Cezası Ve Tarihsel Gelişimi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

⁸ <https://sozluk.gov.tr/Erişim:10.11.2020>.

uygulayan yani caydırıcı bir yeniden sosyalleştirme aracı, bir yaptırımdır⁹” şeklinde tanımlanmıştır.

İçel/Akıncı/Sözüer/Özgenç/Mahmutoğlu/Ünver’e göre; “Ceza, yasalarda suç olarak belirlenmiş eylemlere karşı yine yasalarda öngörülen, kişiyi bazı yoksunluklara sokan, suçluyu ıslah etme, topluma yeniden kazandırma ve korkutuculuk özelliğinden dolayı, suç işlenmesini önleme amaçlarına yönelik bir yaptırımdır¹⁰”. şeklinde tanımlanmıştır.

T.C.K.’nda cezanın temel amaçları belirtilmiş ve 1. maddesine göre “Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir.”

Ekonomik ve sanal dünya dahil olmak üzere teknolojik gelişmelere bağlı olarak hem suçlar hem de suçlu tipleri farklılık göstermeye başlamıştır. İşlenen farklı suçlara yönelik yeni yaptırımların gerekliliği ve farklı kişilikte olan suçluların kişiliklerinin farklı yaptırımları gerektirmesi, suç ve suçlulara uygulanacak olan yaptırımların da çeşitlenmesi sonucunu doğurmuştur. Günümüz ceza hukuku siteminde yaptırımlar, cezalar ve güvenlik tedbirleri olmak üzere iki büyük alanda toplanmaktadır.¹¹

Yapılan açıklamalara göre cezanın genel özelliklerini şu şekilde sıralamak olasıdır:

- Uygulanacak ceza kanunlarda gösterilmiş olmalıdır. Cezaların kanuniliği ilkesi gereği; ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konur (Ay. md. 38) ve kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz (T.C.K. md. 2).
- Ceza insancıl ve ahlaki olmalıdır. Kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tâbi tutulamaz (Ay. md.17).

⁹ DÖNMEZER Sulhi, *Genel Ceza Hukuku Dersleri*, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul,2003, s.278.

¹⁰ İÇEL Kayıhan vd., *Yaptırım Teorisi*, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul 2002, s. 4.

¹¹ SOYASLAN Doğan, *Cezaların Bireyselleştirilmesi*, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:11, Sayı: 1-2, 2003, s. 33.

- Cezalar hürriyeti bağlayıcı nitelikte olabileceği gibi ekonomik (para cezası) olarak da uygulanabilir.
- Cezalar şahsidir. Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince kimse başkasının işlediği suçlar nedeniyle sorumlu tutulamaz (Ay. md 38).
- Ceza etkili olmalıdır. Kişileri ıslah etmeli ve yeniden suç işlemekten caydırmalıdır.
- Cezalar bölünebilir olmalıdır. Diğer bir deyişle suç işleyen kişinin kusuru ve kişiliği göz önünde bulundurularak suç ile orantılı ceza verilmelidir. T.C.K.'nun 61 ve 62. maddelerinde hakimin cezanın belirlenmesinde dikkate alacağı hususlar belirtilmiştir.

1.2. VERGİ SUÇU, UNSURLARI VE ÇEŞİTLERİ

Bu başlık altında vergi suçunun tanımına, unsurlarına ve Türk vergi sisteminde düzenlenmiş bulunan vergi suçlarına yer verilmiştir.

1.2.1. Vergi Suçunun Tanımı

Vergi hukukunun vergi kabahat/suç ve cezaları ile ilgili alt dalına vergi ceza hukuku adı verilir. Vergi mükelleflerinin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri ya da vergi yasalarına uygun davranmamaları durumunda kabahat/suç oluşmakta ve bunun karşılığında da cezalar uygulanmaktadır. Vergi ödevlerinin amacını, kamu giderlerini karşılamak oluşturuyorsa, devletin vergi kabahat/suç ve ceza sistemini oluştururken neleri tolere edip edemeyeceğinin saptaması büyük önem taşımaktadır.¹²

Vergi suçu, en genel itibariyle vergi kanunlarında gösterilen/emredilen hükümlere riayet edilememesi neticesinde ortaya çıkar. Suç; haksız fiillerden, idari yaptırım konusu eylemlerden, disiplin suçlarından ve diğer idari suç niteliğindeki fiillerden ayrı tutulması gerektiğinden¹³, bu anlamda vergi suçu, ceza hukuku kapsamında adli yaptırımdır. Vergi suçunun diğer boyutu idare organları tarafından

¹² SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı, İstanbul, 2009, s. 211.

¹³ YİĞİT Uğur, *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.6.

uygulan (mali nitelikli) vergi cezasıdır. Vergi suçuna sebebiyet veren mükellef/sorumlular hakkında adli yaptırım uygulanması, daha sonra bahsedeceğimiz idarece uygulanan vergi ziyai cezasına engel oluşturmamaktadır. V.U.K.’un 331. maddesinde “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” hükmü yer almaktadır. Bahsedilen hüküm V.U.K.’tan doğan mali nitelikte vergi cezaları ile bilahare diğer cezaların (5237 sayılı T.C.K’dan doğan) uygulanacağını ortaya koymaktadır.

Vergi suçunun muhatabı vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabileceği gibi vergi idaresinde görevli kişiler de olabilir. Vergi mükellefi ve vergi sorumlularının vergi suçu işlediklerine ilişkin tespitler genel olarak Vergi Müfettişleri olmak üzere V.U.K.’nın 135. maddesinde sayılan kişilerce hazırlanan Vergi Suçu Raporu’nda yer alır. Vergi idaresinde görevli memurların suç fiiline ilişkin tespitleri ise 3628 sayılı “*Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu*” ve 4483 sayılı “*Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun*”una göre hazırlanan Suç Duyurusu Raporu’na bağlanır.

1.2.2. Vergi Suçunun Unsurları

Vergi suçunun unsurları; kanunilik unsuru, maddi unsur ve manevi unsur olmak üzere üç başlık altında incelenecektir. Bu unsurlar dışında, literatürde hukuka aykırılık unsuru da yer almaktadır.

1.2.2.1. Vergi Suçunun Kanunilik Unsuru

Kanunilik ilkesi tüm hukuk dallarında geçerli bir ilkedir. Bu ilke; devletin cezalandırma yetkisini sınırsız ve keyfi bir biçimde kullanılmasını engelleyerek bireyleri devlete karşı korumaktadır. Bu ilke ile hiç kimse, kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz. Ayrıca hangi suçlara hangi cezaların verileceği, kanunda belirtilen cezadan daha ağır bir ceza verilemeyeceği yine bu ilkenin gereğidir.

Vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğinin sağlanması amacıyla kanunilik ilkesi gereği vergisel yükümlülükler “belirli”, “öngörülebilir” ve “(yoruma yer vermeyecek kadar) açık” olmalıdır. Anayasa’nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmü ile bireylere/mükelleflere muhtemel mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında üst düzey koruma sağlamaktadır.

Kanunilik ilkesi gereğince, suç ve ceza içeren hükümlerin uygulanmasında kıyas yapılamamakta ve kıyasa neden olacak biçimde geniş yorumlanamamaktadır. (T.C.K. md. 2) Hukuk terminolojisinde kıyas; kanunda suç olarak düzenlenmiş bulunan bir fiilin, nitelik ve özellik itibariyle ona benzeyen, ancak kanunda açıkça düzenlenmemiş başka bir fiile uygulanmasını ifade etmektedir. Vergi hukukunda özellikle vergi cezaları konusunda kıyasa başvurmak hukuki güvenlik ilkesine ve verginin yasallığı ilkesine ters düşmektedir. Kanundaki boşlukları kapatmak amacıyla kıyas yöntemine başvurulamaz.¹⁴

Anayasanın 123. maddesi gereği idarenin yetkilerinin kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Buna göre kanunda yer alan düzenleme, emredici kelimeler yerine, “verilebilir¹⁵”, “açılanabilir¹⁶” gibi kelimeler kullanılarak belli bir kararı alıp almama veya bir işlemi yapıp yapmama ya da farklı çözümler arasından birisini seçme konusunda idareye bir seçim olanağı tanıyorsa, bu düzenlemenin idareye takdir yetkisi tanıdığı kabul edilir.¹⁷ Verginin kanuniliği ilkesi; takdire dayalı keyfi işlemleri sınırlandırmakta ve anayasal hüküm gereği vergilendirme ile ilgili düzenlemelerin yasa ile konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını zorunlu kılmaktadır.

Hangi fiillerin vergi suçu olduğu, bu suçlara ilişkin tanımlamalar ile suçlara ilişkin adli ve idari nitelikteki yaptırımlar V.U.K.’nda hüküm altına alındığından, suç konusu fiillerin kanuni unsuru oluşturulmuştur.

¹⁴ ÖNCEL Mualla vd., *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, 16. Baskı, Ankara, 2008.

¹⁵ “İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.” (V.U.K. md. 140)

¹⁶ “Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir.” (V.U.K. md. 5)

¹⁷ KAYA Cemil, *İdarenin Takdir yetkisi ve Yargısal Denetimi*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.

1.2.2.2. Vergi Suçunun Maddi Unsuru

Suçun maddi unsuru, manevi ilişkiden bağımsız olarak dış dünyaya yansıyan bir fiilin varlığını ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, kanunda belirtilen tanıma uygun olarak, tipik bir eylem her şeyden önce icra veya ihmal hareketinin vücut bulmasını gerektirmektedir. Suçun mevcudiyetinden söz edilebilmesi için bir hareketin varlığı şarttır.¹⁸

Örneğin; V.U.K.'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme suçunda fiil; fatura ya da fatura yerine geçen belgeleri gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmaksızın (gerçek bir ticarete konu etmeksizin) düzenlenmesidir. Sahte fatura kullanma suçunda ise fiil; söz konusu sahte faturaları alarak defterlere kaydetmek, ilgili dönem beyanlarına yansıtarak haksız indirim sağlamaktır. Ancak mükellef aldığı faturanın gerçek bir ticari faaliyete dayanmaksızın düzenlenmiş sahte belge olduğunu bilmeyebilir. Sahte belge kullanma suçunun oluşabilmesi için "bilerek kullanma" ayrımının yapılması gerekmektedir. Vergi inceleme elemanı, mükellefin ifadesi ve harici donelerle birlikte değerlendirme yaparak mükellefin sahte faturaları bilerek kullandığı sonucunu çıkarıyorsa sahte belge kullanma suçu oluşacaktır.

Dolayısıyla hem sahte belge düzenleme hem de hem de sahte belge kullanma suçunun icrai bir hareketle oluştuğunu söylemek olasıdır. Nitekim "bilme" işleminin ihmalî bir şekilde gerçekleşmemesi sahte belge kullanma yönünden bu kanıyı destekler niteliktedir.

1.2.2.3. Vergi Suçunun Manevi Unsuru

Literatürde suçun manevi unsuru olarak adlandırılan kast, 5237 sayılı T.C.K.'nun 21. maddesinde belirtildiği üzere; "*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleştirebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işleme iradesi halinde olası kast vardır.*" şeklinde tanımlanmıştır. Kast kavramı ile ilgili Yargıtay'ın da çeşitli

¹⁸ AKINTÜRK Turgut, *Temel Hukuk*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1994.

tanımlamaları bulunmaktadır.¹⁹ Vergi suç ve cezalarında kanun hükmüne aykırı hareket ile kişi arasında, bu fiilin kişiye bağlanabilmesini sağlayacak manevi bağın bulunması manevi unsurun oluşumunu oluşturmaktadır. Ceza hukukunda, kanuni ve maddi unsurları oluşmuş olan suç nedeni ile bir kimsenin cezalandırılabilmesi için, suçun manevi unsurunun da varlığı gerekmektedir.²⁰ Kişinin bilmediği ve/veya kastetmediği bir fiil ile ya da kanunlarda yasaklanan hareketleri bilfiil gerçekleştirmesi sonucunda sorumlu tutulması olası değildir.

Vergi suçları açısından kusurluluğa ilişkin hükümlere bazı vergi suçu türlerinde yer verilirken, bazılarında yer verilmemiştir. Ayrıca, vergi hukukunda, isnat kabiliyeti açısından ceza hukukundan farklı bir yön izlenmiştir. Vergide cezai sorumluluk açısından tüzel kişilerin vergi suçlarından sorumluluğu mali açıdan kabul edilmiştir.²¹

Buna göre yapılan işlemin iradi olması, söz konusu fiillerin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması gerekir ki suçun tüm unsurları tekemmül etmiş olsun. Daha önce belirtildiği üzere, sahte belge düzenleme suçu örneğinde failin bu suçu bilmeden veya istemeden işlemesi olası olmayacaktır. Dolayısıyla kanunun amir hükümlerini bilerek ve isteyerek ihlal eden ve sahte fatura düzenleyen fail yönünden suçun manevi unsuru oluşmuş sayılacaktır.

¹⁹ "...Kast suçun maddi unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi olarak tanımlanmıştır. O halde bilme ve isteme kastın unsurlarıdır. Kast kişi ile işlediği maddi unsurları arasında psikolojik bağı da ifade etmektedir. Hareket ve kast birlikte olmalıdır. Failin iç dünyasını ilgilendiren kast failin iç dünyasını olay öncesi olay sırası ve olay sonrası davranışları ölçü alınarak belirlenmelidir. Sanığı harekete geçiren etken saik psikik olgunun irade aşamasıdır. Sosyal ilişkilerin ve dışa vurmuş hareketlerin disiplini olan hukuk, ceza normunun ihlaline etki yapmadıkça failin zihni ve ruhi durumu ile uğraşmaz. Suçun işlendiği zaman failin öngörü ve irade ile hareket etmiş olması yeterlidir. Failin iç dünyasını ilgilendiren kastın niteliğini belirleyebilmesi için dış dünyaya yansıyan davranışlardan hareketle sonuç çıkarmak olanaklıdır..." Yargıtay 6. CD., 15535/2378, 15.02.2012 (MALKOÇ İsmail, Açıklamalı Türk Ceza Kanunu, Sözkese Matbaacılık, 1. Cilt, Ankara,2013.). "...5237 sayılı T.C.K.'nın "Kast" başlıklı 21. maddesi; "(1) Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Maddenin 1. fıkrasının ikinci cümlesinde doğrudan kast tanımlanmış, Buna göre, doğrudan kast, öngörülen ve suç teşkil eden bir fiili gerçekleştirmeye yönelik irade olup, kanunda suç olarak tanımlanmış eylemin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi ile oluşur. Fail hareketinin kanuni tipi gerçekleştireceğini bilmesi ve istemesi halinde doğrudan kastla hareket etmiş olacak..." Yargıtay CGK., 2014/200 E., 2016/250 K., 10.05.2016.

²⁰ EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınları, Bursa, 1993.

²¹ BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Kocatepe Üniversitesi Yayını-5, Afyon, 1996.

Hukuken bir kimseye özgürlüğü bağlayıcı suç isnadında bulunabilmek için genel olarak bu üç koşulun da (suçun kanuni, maddi ve manevi unsuru) birlikte mevcudiyeti gerekmektedir.

1.2.3. Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergi Suçları

Kanun koyucu, vergi mükelleflerinin ve vergi sorumlularının, vergi kaybına neden olacak eylem ve işlemlerden uzak durmalarını sağlamak amacıyla, mükelleflerin işlediği bazı suçlar için parasal nitelikli cezalar, bazı suçlar için ise hürriyeti bağlayıcı nitelikte adli cezalar düzenlemiştir.²²

Vergi suç ve cezaları ile ilgili genel kuralların T.C.K.'nda değil de özel kanun olan vergi kanunlarında düzenlenmesi, onun suç olmasına engel olmamaktadır. V.U.K.'nun 367. maddesindeki “*Yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*” hükmü ile T.C.K.'nun 5. maddesindeki “*Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” hükmü birlikte değerlendirildiğinde T.C.K. hükümlerinin vergi suçlarına da uygulanacağı belirtilmiştir.

1.2.3.1. Kaçakçılık Suçları Ve Cezaları

Tanımı konusunda ortak bir görüşün olmadığı ve birçok tanımı yapılabilen vergi kaçakçılığı kavramı, vergi kaçırmak maksadıyla vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen yerine getirildiği ya da hiç yerine getirilmediği, vergi idaresini yanıltmaya yönelik faaliyetler sonucu ödenmesi

²² YERELİ Ahmet, *Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları*, Vergi Dünyası Dergisi Sayı:237, Mayıs-2001.

gereken verginin bir kısmının ya da tamamının ödenmemesi şeklinde tanımlanabilmektedir.²³

Vergi kaçakçılığı, daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektir.²⁴

Vergi kaçakçılığı, vergi ile ilgili yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak yerine getirilmesi sonucu Hazineye intikal etmesi gereken verginin ödenmemesi veya eksik intikal etmesidir. Esasında vergi kaçırma maksadında olan mükellefler bu suçu işlerken vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin birçoğunu kanuna uygun şekilde yerine getirmektedir. Bu yükümlülükleri iş yeri açma, yasal defterleri tasdik ettirme, vergi beyannamelerini kanuni süresinde verme, tahsilat ve ödemelerini banka üzerinden yapma ve buna benzer daha birçoğunu saymak olanaklıdır. Bu mükellefler tüm bunları faaliyetlerine gerçeklik süsü vermek ve/veya vergi idaresini aldatmak için yapmaktadırlar. İş yeri açtıktan kısa bir süre sonra büyük miktar ve tutarlarda mal alıp satmış gibi görünen ve ilgili dönem beyanları da buna bağlı olarak çok yüksek tutarları içermesine rağmen çoğunlukla ödenecek vergi çıkmamakta ya da ödenecek vergi çıkmasına rağmen tahakkuk eden vergiler vergi dairesine ödenmemektedir.

V.U.K.'nun 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller ve bu fiillere verilecek cezalar düzenlenmiştir. Söz konusu hükümler aşağıdaki gibidir.

“a) *Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

- *Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,*
- *Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,*
- *Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,*
- *Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*

²³ KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

²⁴ NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,

- *Defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,*
- *Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*
üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Mezkur kanununun 344/2 maddesi gereğince vergi ziyasına kaçakçılık suçları ile sebebiyet verilmesi halinde cezanın üç kat uygulanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca kanun koyucu kaçakçılık suçuna iştirak edenleri de cezasız bırakmamıştır. Ceza hukukunda iştirak, iki veya daha fazla kişinin isteyerek bir suçun doğmasına veya mevcut bir suçta katılmasıdır.²⁵ Suça katılmada belli bir anlaşma ve işbirliği gerekli olduğundan kasten işlenebilen suçlar iştirak halinde işlenebilir.²⁶

Kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere bir kat vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Diğer yandan “iştirak” hükümleri ile ilgili hükümler T.C.K.’nda düzenlenirken V.U.K.’nun 360. maddesinde yer alan özel hüküm gereği, kaçakçılık suçlarının işlenmesine iştirak edenlerin bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde verilecek cezanın yarısı indirilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus bu indirimin adli nitelikteki hürriyeti bağlayıcı ceza hakkında uygulanması olup mali nitelikteki vergi ziyai cezası ile bir ilgisinin bulunmamasıdır.

²⁵ EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin, ÇELİKKAYA Ali, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, 2007.

²⁶ ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, 4. Baskı, 2008.

1.2.3.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

Vergi mahremiyetini ihlal suçu V.U.K.'nun 362. maddesinde yine aynı kanunun 5. maddesine atıf yapılarak düzenlenmiştir. Bu maddeye göre:

- “Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar;
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler

Görevlerinden ayrılırsalar dahi, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.” Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenler T.C.K.’nun 239. maddesindeki ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması hükmüne göre cezalandırılırlar.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suçlardan²⁷ olup, soruşturması 4483 sayılı “Memurların ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun” hükümleri çerçevesinde yapılır.

1.2.3.3. Mükellefin Özel İşini Yapma Suçu ve Cezası

Kamu hizmetinde çalışan memurların görevlerini yerine getirirken, kanun yönetmelik gibi düzenlemelerde yer alan görev tanımını dışına çıkmamaları ve herkese eşit ve tarafsız davranmaları gerekir. Vergi işleri ile görevli memurların vergi mükelleflerinin özel işlerini yapmaları, eşit davranma ve tarafsızlık ilkelerine zarar veren bir konudur. Böyle bir eylem, görevden beklenenin yanı sıra, görevin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle kamu zararına neden olması veya kişilere haksız yarar sağlaması nedeniyle görevin kötüye kullanılmasına da yol açar. İdarenin ve mükellefin karşılıklı olarak taraf olduğu bir ilişkide, idare adına çalışan bir memurun çeşitli nedenlerle (maddi, ailevi, sosyal, siyasi vb.), mükelleflerin özel işlerini yapması, bu

²⁷ Özgü suç: Yalnızca belli kişiler tarafından işlenebilen suçlardır. Rüşvet, zimmet, irtikap gibi suçlar özgü suçlardır.(BAYTEMİR Erdal, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Rüşvet Suçu, TBB Dergisi, Sayı: 88, 2010).

memurun vergi mükellefine yarar sağlaması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle kanun koyucu bazı kamu görevlilerinin özelde yapamayacağı işleri ayrıca belirlemiş ve bu belirlemelere aykırı hareketleri cezai müeyyideye bağlamıştır.²⁸

V.U.K.'nın “Yasaklar” başlıklı 6. maddesinde yer alan yasaklı işlemler iki ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlardan birincisi adı geçen kanunun 5. maddesinde sayılan kişiler;

- *“Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;*
- *Kan veya sıhrî usul ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;*
- *Kanunî temsilcisi veya vekili buldukları kimselere;*
ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.”

İkincisi ise; *“vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.”* Söz konusu hükümlere uymayan kişiler hakkında T.C.K.’nin 257. maddesi ve vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde bir kat vergi ziyai cezası uygulanır.

1.3. BAZI ÜLKE HUKUK SİSTEMLERİNDE VERGİ SUÇLARININ DÜZENLENME BİÇİMİ

Küreselleşme her alanda olduğu gibi hukuk sistemlerinde de benzerlikler ortaya çıkarmıştır. Aslında bunun nedeni suçlarla ilgili davranışların birbirine benzemesidir. Vergi suçlarına baktığımızda ise yine işleniş bakımından birbirine benzemekte, ancak ülkenin özellikleri ve yaptırımların açısından farklılık göstermektedir. Genel olarak bakıldığında yabancı ülke hukuk sistemlerinde de Türkiye’de olduğu gibi idari nitelikli vergi cezaları ve ceza hukuku kapsamındaki suç ayırımının yapıldığı görülmektedir.

²⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 272.

Bu başlık altında örnekleme yoluyla seçilmiş ekonomisi güçlü olan, adil vergileme sistemine sahip Kıta Avrupası hukuku ülkelerinden Almanya ve Fransa, Anglo-Sakson hukuku ülkelerinden Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.) ve İngiltere ülkeleri incelenecektir. Yabancı ülke hukuk sistemlerinin incelenmesinin nedeni bu ülkelerin hukuk sistemleri ile Türk Hukuk Sistemi'nde yer alan vergi suçlarına ilişkin benzer ve farklı yönleri ortaya koyarak mevcut olan ya da bilahare ortaya çıkabilecek muhtemel ihtilaflar için çözümler bulunmaya çalışılacaktır.

1.3.1. Kıta Avrupası Hukuk Sistemi Ülkeleri

1.3.1.1. Almanya

Almanya, geçmişten günümüze siyasi ve ekonomik alanda en çok ilişki içerisinde bulunduğumuz ülkelerden birisidir. Hem ülkemiz açısından önem taşıması hem de Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) ile Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung) arasındaki benzerlikler nedeniyle daha ayrıntılı ele alınacaktır.

Almanya'da vergi suç ve cezaları 1977 yılında yürürlüğe giren Alman Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup, kanunun 369. maddesinde vergi suçları genel olarak sayılmıştır. 370. maddenin ilk fıkrasında ise hangi fiillerin 5 yıla kadar hapis cezası veya para cezası ile cezalandırılacağını düzenlemiştir. Buna göre²⁹;

- Vergilendirme ile ilgili konularda yanlış veya eksik bilgiler vermek;
- Vergiye ilişkin yükümlü olduğu önemli bilgileri verme ödevlerini yerine getirmemek;
- Yükümlülüğü olmasına rağmen damga pulu ve damga makinesi kullanmamak;

fiillerini işleyerek ve sonuçta ödeyeceği vergileri azaltanlar veya kendisi veya başkası için haksız yere vergiyle ilgili çıkar sağlayan kişiler 5 yıla kadar hapis cezası veya para cezası ile cezalandırılacaktır.

Alman Vergi Düzeni Kanunu'nun 370. Maddesinin ikinci fıkrası; bu fiillere teşebbüs edilmesi halinde de cezalandırılacağını, üçüncü fıkrası ise vergi kaçaklığı fiilinin nitelikli halini düzenlemektedir. Bu hükme göre daha ağır durumlarda kişiye 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası verilebilecektir. Daha ağır durumların neler olduğu

²⁹ https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2608, Erişim: 29.12.2020.

aşağıda belirtilmiş olup yine ilgili maddede belirtilenlerin ağır durumlara örnek oluşturduğu, bunlardan başka ağır durumların oluşabileceğini belirtmiştir.³⁰

- Kasıtlı olarak önemli miktarda ödenecek vergileri olduğundan düşük göstermek suretiyle vergi kaybına neden olunması veya haksız vergi avantajı elde edilirse;
- Bir kamu görevlisi ve Avrupa kamu görevlisi olarak görevini ve pozisyon kötüye kullanılırsa;
- Görev veya pozisyonunu kötüye kullanan bir memurun yardımı ile yapılırsa;
- Tahrif edilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş belgelerle haksız vergi avantajı elde edilirse;
- fıkradaki fiilleri sürekli işlemek amacıyla kurulan örgüt bünyesinde Katma Değer Vergisi (K.D.V.) veya Özel Tüketim Vergisini (Ö.T.V.) olduğundan az gösterilmesi veya yersiz K.D.V. veya Ö.T.V. avantajı elde edilirse.

Maddede belirtilen vergi kaybı Türk V.U.K.'nda belirtilen vergi ziyaının tanımına yakın olup; verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına gelmektedir. Vergi avantajı ise Türk Vergi Sistemi'nde geçen haksız vergi iadesi tanımına benzer olarak, işlemin gerçek dışı bir olaya dayanarak mükellefin devletten aldığı vergidir.

Aynı madde, Türk Vergi Hukuku'ndaki pişmanlık benzeri bir hüküm içermekte; vergi kaçakçılığı suçunda failin belli bir zamana kadar fiilinden vazgeçmesi, fiilini tam olarak düzeltmesi ve gelir idaresi verilmeyen bilginin verilmesi veya eksik bilgilerin tamamlanması halinde vergi cezasından kurtulabileceğini belirtmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçu işleyenlere, 'seçme ve seçilme hakkından mahrumiyet' şeklinde vergi hukukumuzda bulunmayan farklı bir yaptırım türü uygulanmaktadır.(md. 375.)³¹

Tüzel kişi ya da ortaklıklar adına hareket etmeleri sebebiyle kanuni temsilcilerin hukuka aykırı fiilleri neticesinde tüzel kişilik ya da ortaklığın bir fayda elde etmesi söz konusu ise ya da fayda elde etmeyi düşünmüşse, öncelikle tüzel kişilik ya da ortaklık cezalandırılacak; ikinci olarak ise tüzel kişilik ya da ortaklık lehine

³⁰ https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2608, Erişim: 30.12.2020.

³¹ ÖCAL, F. Mete, *Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun Ve Cezasının İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

hukuka aykırı fiil işlemiş kişiye cezai müeyyide uygulanacaktır. Cezalar ayrı ayrı ve bağımsız olarak uygulanmaktadır. Tüzel kişilerde ve ortaklıklarda uygulanacak ceza miktarları temsilcinin sorumluluğuna, ekonomik duruma ve hukuka aykırılığın ciddiyetine göre hesaplanmaktadır. Dolayısıyla kanuni temsilciye uygulanacak ceza miktarları ile tüzel kişiliklere ya da ortaklıklara uygulanacak ceza miktarları arasında farklılıklar olabilmektedir.³²

Yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere, Alman vergi ceza sisteminde suç, genel olarak verginin Hazineye aktarılmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Hukuka aykırılık eğer sahtecilik fiili neticesinde oluşuyorsa bu sadece cezayı ağırlaştırıcı bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Oysaki Türk vergi ceza sisteminde Hazineye intikal ettirilmesi gereken verginin (359. Maddede sayılan sebepler dışında) intikal etmemesi durumunda 6183 sayılı “*Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*”un (A.A.T.U.K.) 51. maddesi gereğince gecikme zammı uygulanmaktadır.

Tüzel kişilerin ve ortaklıkların sorumluluklarında silsile olarak Türk vergi ceza sistemi ile benzer uygulamanın olduğunu görmekteyiz. Ancak idari nitelikli vergi ceza uygulamasında Alman vergi ceza sisteminden farklı olarak Türk vergi sisteminde tüzel kişiliğin ya da ortaklığın ekonomik durumu ve hukuka aykırılığın ciddiyeti gözetilmemektedir.

Vergiye ilişkin önemli bildirimleri yanlış veya eksik vermek, vergiye ilişkin yükümlü olduğu önemli bilgileri verme ödevlerini yerine getirmemek gibi yükümlülükler Alman vergi ceza sisteminde ceza hukuku kapsamında suç olarak sayılmasına karşın Türk vergi ceza sisteminde bu yükümlülükler daha hafif sayılarak yalnızca idari nitelikli ceza kapsamına alınmıştır.

1.3.1.2. Fransa

Vergi cezaları Fransa’da “Code général des impôts (Genel Vergiler Kanunu)” ile düzenlenmiştir. Fransa’da vergi cezaları iki büyük gruba ayrılmaktadır; idari cezalar ve ceza hukuku anlamında cezalar. İdari cezalar daha çok parasal cezalardır. Para cezalarının yanında ek cezalar da vermek söz konusu olabilmektedir. Bunlar

³² ÜYÜMEZ M. Erkan, *Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

belirli bazı kurulların üyesi olunmasının engellenmesi, alım sözleşmelerini onaylamamak gibi cezalar olabilmektedir. Ceza hukuku anlamında cezalar ise hürriyeti bağlayıcı cezalar, meslek ve sanatın tatili, medeni hakları geçici olarak sınırlamak, sürücü ehliyetini geçici olarak iptal etmek gibi cezalardır.³³

Fransa Genel Vergiler Kanunu'na göre; verginin geç ödenmesi, beyanname verilmemesi veya bir kişinin vergilenebilir gelirinin beyan etmemesi ve vergi hilelerine başvurulması durumları vergi cezasını gerektiren hallerdir.³⁴

Fransız Hukuku'nu incelediğimizde Türk Hukuku'ndaki vergi kaçakçılığı suçuna eş değer olan suç Genel Vergiler Kanunu'nun (*Code General Des Impots*) "Cezai Yaptırımlar" başlıklı 1741. maddesinde düzenlenmiş olan suçtur. Buna göre "Özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, kasıtlı olarak vergiye tabi gelirlerinin bir bölümünü gizlemek, hileli iflas etmek ya da diğer hileli hareketler ile kendisine veya başkasına ait verginin tahsilini engellemek sureti ile failin tamamen ya da kısmen hileli olarak vergi kaçırmaya ya da hileli olarak vergi kaçırmaya teşebbüs etmesi" suç olarak sayılmıştır.³⁵ Ayrıca 1743. maddede defterlere kaydedilmesi gereken günlük işlemlerin bilerek ihmal edilmesi veya kasten kayıt yapılmaması, yapılan kayıtların gerçeği yansıtmaması, sahte belgelere dayanarak kayıt yapılması hallerinin de vergi kaçakçılığı suçu kapsamında olduğu hükmü bulunmaktadır.³⁶

Ayrıca 1741. maddeye göre bu hükmün uygulanabilmesi için, gelirin gizlenmesi durumunda, kayba uğrayan verginin vergilendirilebilir tutara oranının onda birini veya 153 €'yu aşmalıdır.³⁷

Vergi kaçakçılığı suçunun cezası olarak beş yıla kadar hapis ve para cezası öngörülmüş, yine aynı maddede verilen mahkumiyet hükmünün resmi gazetede ve mahkemece karar verilecek diğer gazetelerde ve buna ilaveten üç ay süre ile hükümlünün ikametgahı ya da genel olarak resmi ilanlara ayrılmış yerlerde ya da

³³ Jacques GROSCLAUDE - Philippe MARCHESSOU: Procédures Fiscales, (Daloz,1998) 177, (Çev.Elif PÜRSÜNLERLİ, Yayınlanmamış çeviri notu).

³⁴ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 140.

³⁵https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/#LEGIARTI000037526294, Erişim:10.11.2020.

³⁶https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/#LEGIARTI000037526294, Erişim:10.11.2020.

³⁷https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/#LEGIARTI000037526294, Erişim:10.11.2020.

hükümlünün işyeri ya da evinin kapısında ilan edileceği kuralına yer verilmiştir. Ayrıca, tamamlayıcı bir ceza olarak üç yıla kadar meslek ve sanatın tatili ya da sürücü belgesinin iptali cezasına veya beş yıldan on yıla kadar medeni haklardan yoksun bırakılma cezasına hükmedilebileceği öngörülmüştür. Kanun, cezanın uygulanması konusunda hakime geniş bir takdir yetkisi tanımıştır.³⁸

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise ağırlaştırıcı haller yer almaktadır. Bu eylemler organize çete tarafından gerçekleştirilmesi 3.000.000 € para cezası ve 7 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu miktar suç gelirinin iki katına yükseltilebilir. Bu maddeye göre vergi kaçakçılığı suçunun ağırlaştırıcı sebepleri şunlardır: Yurtdışında kurulu firmalarca açılan hesaplar veya sözleşmeler, sahte kimlik veya sahte belgelerin kullanılması veya bu belgelerle ilgili herhangi bir tahrifat, yurt dışında hayali veya yapay vergi ikametgahı, gerçek olmayan bir eylem ya da varlığın gerçekmiş gibi yorumlanması. Maddenin son fıkrasında ise bu madde hükümlerinin uygulanmasında hüküm giyen herhangi bir kişi, ceza kanununun 131-26 ve 131-26-1. Maddelerinde öngörülen usullere uygun olarak vatandaşlık, medeni ve aile haklarından mahrum bırakılabilmektedir. Kanununun 1742. Maddesi gereğince, suça iştirak edenlerin kamu görevlileri veya bakanlık görevlileri veya muhasebeciler olmaları halinde, disiplin yaptırımları hariç olmak üzere, 1741. maddede belirtilen suçlular için öngörülmüş cezalar bu kişilere de uygulanır.³⁹

Stopaj yapmak durumunda olan vergi sorumlularının kasten stopaj yapmamaları ya da eksik stopaj yapmaları halinde, 1783. Maddeye göre bir yıla kadar hapis ve 3.750 €'ya kadar para cezası öngörülmektedir. Tekerrür halinde uygulanacak ceza ise, bir yıldan iki yıla kadar hapis ve 7.500 €'ya kadar para cezasıdır.⁴⁰

Yine bu kanuna göre vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlere, vergi kaçakçılığını hileli olarak gerçekleştiren asıl failler gibi ceza verileceği hüküm altına alınmıştır. Bunun yanında şeriklerin (iştirak edenlerin) vergi kaçakçılığı sonucunda

³⁸ MERCIER Jean Yves, PLAGNET Bernard, *Les Impôts en France: Traité de Fiscalité*, Francis Lefebvre, 2000-2001, 545; (Çev. Elif PÜRSÜNLERLİ Yayınlanmamış çeviri notu.)

³⁹https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/#LEGIARTI000037526294, Erişim:10.11.2020.

⁴⁰ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 142.

faile verilen vergi cezalarından da sorumlu tutulacağı, failden tahsil edilemeyen vergi cezaları için şeriklerden tahsil etme yoluna gidileceği belirtilmiştir.⁴¹

Fransız Ceza Kanunu'nun 131. maddesine göre ise; suçun tüzel kişilik bünyesinde işlenmiş olması halinde ise uygulanacak ceza gerçek kişilere uygulanacak cezanın 5 katı olacaktır.⁴²

Fransız vergi ceza sisteminde kişisel sorumluluk halleri ise şu şekilde düzenlenmiştir: Tüzel kişilikler cezalardan tamamen sorumludur. İdari cezalar bakımından tüzel kişilik tek başına sorumludur. Kasten vergi kaçırma söz konusu ise yasal temsilciler kişisel olarak da ceza hukuku anlamında cezai sorumlulukları vardır. Müdürler, yasal temsilciler, idareciler, ve diğerleri, alıcının kimliği açık olmadığı hallerde vergi kesintilerinin (stopajların) ödenmemesi durumunda, vergi idaresinin vergi ve cezaların toplamasını sürekli engellenmesi hallerinde tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak vergi idaresinin vergi ve cezaların toplamasını sürekli engellenmesi durumunda sorumluluk cezaların toplanması aşaması ile ilgili olarak doğmaktadır. Kendi başına bir hukuka aykırılık teşkil etmemektedir, bu nedenle uygulamada, bu hallerde kişilere değil ancak tüzel kişiliğe ceza verilmektedir.⁴³

Fransız vergi ceza sistemi ile ilgili yapılan açıklamalarda en dikkat çekici husus suça ilişkin fiillerin tüzel kişilik bünyesinde işlenmiş olması durumunda uygulanacak ceza gerçek kişilere uygulanacak cezanın 5 katı olmasıdır. Bu ayrım Türk vergi ceza sisteminde bulunmadığı gibi Alman vergi ceza sisteminde de bulunmamaktadır. Muhtemeldir ki Fransız ceza sistemi tüzel kişilikleri ayrıca önemsemektedir.

Suçta iştirak eden şahıslar, vergi kaçakçılığı suçunu işleyen asıl failer gibi cezalandırılacağı hemen hemen tüm ülkelerde uygulanan bir hükümdür. Ancak suçu işleyen asıl failden tahsil edilemeyen vergi cezalarından şeriklerin müteselsilen sorumlu tutulması Fransa vergi ceza sistemini diğer sistemlerden ayıran bir uygulamadır. Bu hüküm suçların yayılmasını engelleyebilecek nitelikte olduğunu söylemek olasıdır.

⁴¹https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/#LEGIARTI000037526294, Erişim:10.11.2020.

⁴² RENÇBER, A., "Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

⁴³ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 143.

Fransa, Alman vergi ceza sisteminde yer alan vergi suçu işleyenlere seçme ve seçilme haklarında mahrumiyet cezasını genişletmiş, meslek ve sanatın tatili, medeni hakları geçici olarak sınırlama, sürücü ehliyetini geçici olarak iptal etme gibi hükümler koymuştur. Bu cezaları alan bir şahsın geçinme durumu, borçlarını ödeyebilme kabiliyeti göz önüne alındığında aslında bu suçların ne kadar önemli bir suç olduğu ortaya çıkmaktadır.

Defterlere kaydedilmesi gereken işlemlerin kaydedilmemesi, yapılan kayıtların gerçeği yansıtmaması gibi haller Fransa vergi ceza sisteminde suç olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla kayıt işlemini yapan kişilerin (mali müşavirlerin) bu işlemleri gerçekleştirirken çok dikkatli olması, gerekli özeni göstermesi gerekmektedir.

Stopaj yapmak durumunda olan vergi sorumlularının kasten stopaj yapmamaları ya da eksik stopaj yapma halleri de vergi suçu arasında sayılmıştır. Almanya'da olduğu gibi Fransa'da da doğrudan Hazineye aktarılması gereken verginin aktarılmaması durumunda suç ortaya çıkmaktadır. Devlet Hazinesine karşı işlenen suç olarak tabir edilen bu suçlar Türk vergi ceza sisteminde suç kapsamına alınmamıştır. Dolayısıyla, vergilerin Hazineye eksiksiz intikal etmesi ve cezaların caydırıcı olması açısından Türk vergi ceza sisteminde bu fiillerle ilgili düzenleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

1.3.2. Anglo-Sakson Hukuk Sistemi Ülkeleri

1.3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Vergi, A.B.D.'de üzerinde önemle durulan bir yükümlülüktür. Bu konuda A.B.D. eski başkanı Benjamin Franklin'in şu sözü vergiye verilen önemi göstermektedir: "Hayatta kesin olan iki şey vardır; ölüm ve vergi".⁴⁴ A.B.D.'de vergi suç ve cezaları 1956 yılında çıkarılan Federal Gelir Kanunu'nda (Internal Revenue Code) düzenlenmiştir.

⁴⁴<https://www.dunya.com/kose-yazisi/hayatta-kesin-olan-iki-sey-vardir-olum-ve-vergiler/360203>, Erişim:15.11.2020.

Amerikan federal gelir vergisi vergi mükellefine temelde üç ödev yüklemektedir. Bunlar; kendi vergi yükümlülüğünü belirlemesi, vergi beyannamesinin bu yükümlülüğü yansıtacak şekilde verilmesi ve vadesinde verginin ödenmesidir. Amerikan vergi ceza sisteminde öngörülmüş olan bütün cezai ve idari yaptırımlar bu üç ödevin sağlanmasını gerçekleştirmeye yöneliktir.⁴⁵

Vergi kaçakçılığı ile ilgili düzenlemeler genel olarak kanunun 7201-7344. maddelerinde yer almaktadır. 7201 ve 7202. maddeye göre⁴⁶; “ hileli davranışlarla gelirin düşük gösterilmesi neticesinde ödenmesi gereken verginin kasıtlı olarak düşük beyan edilmesi veya hiç beyan edilmemesi, yapılaması gereken stopajların düşük tutarda yapılması veya hiç yapılmaması, ödenmesi gereken verginin kasıtlı olarak ödenmemesi veya verginin ödenebileceği para veya varlıkların gizlenmesi durumunda veya bu eylemlere teşebbüs edilmesi durumunda kanunda öngörülen cezaların yanında suç faili olarak beş yıla kadar hapis cezası ve/veya 250.000 \$’a (Tüzel kişiler için 500.000 \$) kadar para cezası ile cezalandırılır.”

7203. maddede ise “bu kanun uyarınca hesaplan bir vergiyi ödemekle yükümlü olan ya da bu kanun veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemeler uyarınca beyanname vermek, kayıt tutmak veya herhangi bir bilgi sunması gerekenlerden kasıtlı olarak hesaplanan bir vergiyi ödemeyen veya eksik ödeyenler ile beyanname vermeyenler, gerekli kayıtları tutmayanlar ve sunmaları gerekli bilgileri sunmayanlar veya bunları kanun veya düzenlemelerle öngörülen zamanlarda yerine getirmeyenler, kanunla öngörülen diğer cezaların yanında, hafif suç faili olarak, bir yıla kadar hapis cezası ve/veya 100.000 \$’a (Tüzel kişiler için 200.000 \$) kadar para cezası ile cezalandırılır.” Bunlar dışında yargılama giderleri ayrıca failden aranmaktadır.⁴⁷

7206. maddede herhangi bir kişinin gerçeğe uymayan beyan, iade ve belge ile vergi ziyana sebebiyet vermesi ya da beyan, iade ve hak talebinin sahte belgelere

⁴⁵ DORAN Michael, *Tax Penalties and Tax Compliance*, Harvard Journal on Legislation, 2009. s.46, s.111-161, s.114.

⁴⁶ CRONIN Edward F., *Tax Crimes Handbook*, Office of Chief Counsel Criminal Tax Division. 2009. s. 2-30.

⁴⁷ AYKIN Hasan, *Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneği*, <https://vergidosyasi.com/2017/01/02/vergi-kacakligi-sucu-ve-cezaları-amerika-birlesik-devletleri-ornegi/>, 02.01.2017,Erişim:05.11.2020.

dayandırılarak yapılması veya bu sahteciliğe yardım edilmesi⁴⁸, 7207. maddede de sahte olduğu veya herhangi bir maddi konuda yanlış olduğu bilinen hesap ve belgelerin kasıtlı olarak beyan edilmesi eylemleri suç olarak düzenlenmiştir. Hileli davranışlarla bu suçlara sebebiyet verenler hakkında beş yıla kadar hapis cezası ve 10.000 \$'a (Tüzel kişiler için 50.000 \$) kadar para cezası verilebilmektedir.⁴⁹ Üçüncü şahıslar tarafından düzenlenen sahte belgeleri kullananlar hakkında ise uygulanacak ceza bir yıla kadar hapis ve 1.000 \$'a kadar para cezasıdır. Ayrıca bu durumlarda somut olayın özelliklerini ve failin kişiliğini dikkate alarak cezalardan yalnızca birini uygulama yetkisi de hakimlere tanınmıştır. Ayrıca 6501. Madde ile failin vergi kaçırma kastı ile hareket ettiği ve sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği yönünde emareler bulunması durumunda bu suçlara karşılık uygulanan cezalar bakımından öngörülen üç yıllık genel tarh zamanaşımı süresinin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır.⁵⁰

7214. maddede ise; görevinin yerine getirilmesi için kanunda öngörülen durumlar dışında ücret alan, herhangi bir kişi tarafından gelir yasasının ihlal edildiğine veya gelir yasası kapsamında A.B.D.'ne karşı yapılan dolandırıcılığa ilişkin bilgi sahibi olan kamu görevlilerinin, daha genel bir deyişle vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kamu görevlilerin işten çıkarılacağı, bunun yanında 10.000 \$'a kadar para cezası ve/veya beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir.⁵¹

Yukarıda anlatılan suçlar dışında kanunun diğer maddelerinde yer alan suçlar aşağıda sıralanmıştır⁵²:

- IRS (Internal Revenue Service-İç Gelir İdaresi) memurlarına hileli veya yanlış beyan yapılması,
- Hileli stopaj muafiyet belgesi düzenlenmesi,
- Damgalara ilişkin suçlar,
- Damgaların izinsiz kullanımı veya satımı,
- Alıcılara veya kiracılara vergi ile ilgili yanlış bilgiler verilmesi,
- Bilgilerin izinsiz yayımlanması,

⁴⁸ CRONIN, a.g.e., s. 62.

⁴⁹ <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7214>, Erişim 11.11.2020.

⁵⁰ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 157.

⁵¹ <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7214>, Erişim 11.11.2020.

⁵² RENÇBER, a.g.t., s. 162.

- Tahsil edilmiş vergilere ilişkin suçlar,
- Tanıklıktan çekinme,
- İç Gelir Kanunu'nun uygulanmasının engellenmesine teşebbüs.

Görülmektedir ki Amerikan vergi ceza hukuku, kanunda hangi fiillerin suç kapsamına alındığını tek tek saymamıştır. Kanunda “hileli davranışlar” ibaresi kullanılarak suçların kapsamını genişletmiştir. Kasıtlı olarak giderlerin olması gerekenden fazla gösterilmesi ya da işletme ile ilgili olmadığı halde defterlere kaydedilerek daha az vergi ödenmesi gibi durumlarda vergi kaçırma fiilinin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Türk vergi ceza sisteminde ise hangi eylemlerin vergi suçu kapsamına girdiği tek tek anlatılmış ve bunlarla ilgili tanımlamalar yapılmıştır.

A.B.D.'de suçlara verilecek cezalarda, Türkiye'den farklı olarak, cezalar için üst ceza limiti belirlenmesine karşın alt limit belirlenmemiştir. Bunun yanında hürriyeti bağlayıcı cezaların yanında idari para cezası verilebileceği gibi hakimin hiçbir ceza vermeme yetkisi de vardır. Bu uygulama ile hakime geniş bir takdir yetkisi bırakılmıştır.

A.B.D.'de bazı vergi suçlarının affedilmediğini/mükellefleri korumadığını görmekteyiz. Cezalar için öngörülen üç yıllık zamanaşımının bazı hallerde işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu uygulama vergi suçunu işlemeyi düşünen kişileri bu suçları işlemekten caydıran önemli bir unsur olarak görülmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak ettiği tespit edilen kamu görevlileri hakkında aynı cezanın uygulanması, bu kişilerin görevleri dolayısıyla önemini ortaya koymaktadır.

1.3.2.2. İngiltere

İngiltere'de vergi idaresi, dolaylı ve dolaysız vergiler yönünden ikiye ayrılmıştır. Dolaylı vergilerle İç Gelirler Kurulu, dolaysız vergilerle de Gümrük ve Gider Vergileri Kurulu ilgilenmektedir. İngiliz gelir idaresinin temel özelliği, merkezci olmasıdır. Merkezle taşra arasında bölge idareleri yoktur. Yerel vergi daireleri oldukça yetkilidir. Vergi daireleri bölge müfettişleri yani vergi dairesi müdürleri tarafından yönetilmektedirler. Bu müfettişler, yardımcılarını ile birlikte,

beyanname dağıtımı, tarhiyat, araştırma, denetleme ve mükelleflere yardım etme gibi görev ve yetkilere sahiptirler.⁵³

Vergi kanunlarına uymada azami özen gösteren İngiltere’de idari para cezasını gerektiren aykırılıklar 1970 tarihli “Taxes Management Act” ile düzenlenmiştir. "Taxes Management Act" adı verilen kanunun özelliği, gelir vergisine ilişkin vergi suçları ile kurumlar vergisine ilişkin vergi suçları arasında ayırım yapmış olmasıdır. Kanunda yalnızca para cezaları düzenlenmiş olup işlemlerin hileli gerçekleşmesi durumunda parasal olmayan cezalar da uygulanabilmektedir.⁵⁴ Vergi kaçakçılığı genellikle, kanunda var olmayan boşluklardan yararlanma iddiasıyla veya fonları gizlemeye teşebbüs etmek veya makbuz ve masrafları HMRC'yi (Her Majesty Revenue And Customs) aldatacak şekilde sunarak yasal olarak ödenmesi gereken verginin kasıtlı olarak ödenmemesini ifade eder. Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmemesi, gerçeğe aykırı gelir beyanında bulunulması, başka bir kişinin kimliğini kullanarak kendi adına vergilendirilebilir işlemleri yürütmek suretiyle yükümlünün hesaplarının gerçeğe aykırı olduğunun belirlenmesi durumları birer vergi suçu sayılmakta ve cezaları ayrı ayrı gösterilmektedir.⁵⁵ 1988 tarihli “Income and Corporation Taxes” adlı kanuna göre gelir veya kurum vergisi ile ilgili olarak sahte beyanlar ile haksız yere vergi iadesi alanların hürriyeti bağlayıcı hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.⁵⁶ Başlıca suçlar, kanuni süreleri içinde yükümlünün vergiye tabi olan işlemlerini bildirmemesi, kanuni süresi içinde veya sonrasında vergi beyannamesinin verilmemesi, hileli ya da ihmalkar fiillerle gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulmasıdır. Yaptırım olarak ise, idari nitelikteki para cezası öngörülmüştür. İngiltere’de mükellefin suçunun cezayla ilişkilendirilmesinde gelir idaresi işlev görmekle birlikte, ceza tutarları bağımsız mahkemelere dava edilebilmektedir.⁵⁷

⁵³ TOBB, *Vergilemede Global Eğilimler Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001.

⁵⁴ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 159.

⁵⁵ <https://www.patrickcannon.net/news/tax-evasion-penalties-uk/>, Erişim:31.12.2020.

⁵⁶ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 159.

⁵⁷ YILMAZ Elif, *Türk Vergi Hukukunda Defterler Ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi Ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Vergi suçları ile ilgili hürriyeti bağlayıcı cezalar ile yalan tanıklık ve yalan yere yemin fiillerinin düzenlendiği 1911 tarihli “Prejury Act”ta göre; bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı beyanda bulunanlara hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de para cezası uygulanabilmektedir. Ayrıca mükellefin defterlerini tutan ve beyanlarını düzenleyen muhasebeci ya da mali müşavir, mükellefe menfaat sağlamak amacı ile vergi kaçırma suçuna iştirak etmesi durumunda mükellef ile aynı cezaya çarptırılmaktadır.⁵⁸

Mükellefe uygulanacak ceza çeşitli durumlarda azalabilir. Örneğin; mükellef ceza almadan önce kendi isteği ile beyanlarını gerçek durumu yansıtacak biçimde düzeltmesi durumunda cezadan indirim uygulanmaktadır.

Ülkede iş yerini kapatma, meslekten men etme, faaliyetlerini durdurma gibi cezalar uygulanmamaktadır. Vergi idaresi yalnızca kanunda belirtilen ve parasal olan cezaları verebilmektedir.

Cezaya neden olan davranışın tekrür etmesi halinde daha ağır ceza verilmektedir. Ancak verilecek ceza ödenmesi gereken verginin bir katını aşmamaktadır.

Tüzel kişiliklerin cezaya muhatap olması durumunda müdür ya da kanuni temsilci şirketle birlikte bu cezadan sorumlu tutulmamaktadır. Ancak vergi beyannamesinin hatalı hazırlanmasına iştirak etmişlerse yüksek para cezası ile sorumlu olurlar. Profesyonel danışmanlar, hukuka aykırı fiillere katılmışlarsa, gelir idaresi daha sonraki hukuka aykırılıklara katılmamalarını sağlamak amacıyla da olsa onları cezalandırmaktadır. Bir vergi mükellefinin cezayı gerektirir yanlış beyanda bulunması söz konusu olduğunda, eğer o vergi beyanının hatalı düzenlenmesinde mali danışmanın yönlendirmesi sonucu hukuka aykırılık doğdu ise, cezai sorumluluk artık mali danışmana ait olacaktır.⁵⁹

İngiltere’de ceza zamanaşımı süresi, cezanın kesinleştiği yılı takip eden yıldan başlamak üzere altı yıldır. Mirasçılar idari vergi cezalarından dolayı sorumlu tutulmamaktadır. Ancak murisin mal varlığı, mirasçıları ya da kayyum tarafından yönetildiği durumlarda, muris tarafından işlenen vergisel aykırılıklara ilişkin

⁵⁸ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 159.

⁵⁹ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 161.

cezalardan dolayı sorumlu tutulurlar. Bu sorumluluk, aykırılığın ölümden sonra tespit edilmesi durumunda da devam eder.⁶⁰

İngiltere vergi sisteminde vergi türleri itibariyle sınıflandırma yapılmış ve bu sınıflandırma ile her bir vergi türü için cezalar ayrıca belirlenmiştir. Türk vergi ceza sisteminde böyle bir ayırım yapılmamış olup vergi türü ne olursa olsun cezalar değişmemekte ve cezalar bazı istisnalar hariç V.U.K.'nda düzenlenmiştir.⁶¹

Vergi suçuna iştirak eden üçüncü kişiler ile mükellefin muhasebecilerine ve bu suçlar kapsamında gerçeğe aykırı beyanda bulunanlar faille bir tutularak aynı cezalar verilmektedir. İngiltere gibi diğer bazı ülkelerde de uygulanan bu ceza ile suçun yayılmasının engellenmesi amaçlanmaktadır. Türk vergi sisteminde ise vergi suçu işleyen mükelleflere iştirak edenlere yalnızca bir kat vergi ziyai cezası uygulanmakta ve hürriyeti bağlayıcı ceza iştirak edenin menfaati bulunmaması halinde yarısı indirilmektedir. Ayrıca mükellefin muhasebecilerine ceza verilip verilmeyeceği yapılan araştırma sonucuna göre karar verilmektedir.

İngiltere vergi ceza sisteminde bazı durumlarda mükellef cezaya muhatap tutulmamaktadır. Mali danışmanların davranışı sonucu hukuka aykırılık meydana gelmişse sorumluluk danışmana ait olmakta ve mükellefe bu durumdan dolayı ceza kesilmemektedir.

Türkiye'de vergi cezaları mükellefin ölmesi durumunda kalkmaktadır. İngiltere'de ise mirasçılardan mirası yönettiği durumlarda cezalardan sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. Cezanın malvarlığı gibi düşünülerek mirasçılara geçmesi durumu toplumda vergi bilincinin yerleşmesine katkı sağladığı kanaatini kuvvetlendirmektedir.

⁶⁰ ÜYÜMEZ, a.g.t., s. 161.

⁶¹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13-(8). maddesindeki "Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır." Hükmü, vergi ziyai cezasının V.U.K.'ta düzenlemediğini gösteren bir örnektir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

Ceza, hukuka aykırı fiilleri gerçekleştiren bireylere kanun hükümlerinde gösterilen yaptırımların uygulanmasıdır. Ceza, kanunda suç oluşturan fiilleri gerçekleştiren kişiler hakkında kanunla belirlenen ve yargısal kararlarla suç failini bazı durumlardan yoksun bırakan ve önleyici etkiye sahip yaptırımlardır şeklinde de tanımlanabilir.⁶²

Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi gereğince vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmeyen bireylere hakkında kanunlarda vergi cezaları uygulanır. Adli bir ceza sisteminde, vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine uymalı, cezalar sadece cezalanan kişi kusurlu olduğunda uygulanmalı, cezalar oransız ve gereğinden ağır olmamalı, suç ve ceza arasındaki orantılılığa riayet edilmeli ve son olarak vergi cezaları adil yargılanma ilkelerine uygun biçimde uygulanmalıdır.⁶³

Vergi cezalarının en önemli amacı, vergi mükelleflerinin vergi kayıp ve kaçaklarına başvurmalarını önlemek ve vergi tahsilâtının en az kayıpla gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu bilgiler ekseninde devletin vergi cezaları ile elde etmek istediği amaç, devletin uğradığı zarara eşit bir maddi değeri tahsil etmek değil, ceza tehdidi ile devlet çıkarlarına zarar veren davranışların (kabahat/suç) engellenmesini sağlamak ve toplumda adil bir vergileme sisteminin kurulmasına zemin hazırlamaktır.⁶⁴

⁶² BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Külcüoğlu Yayınları, 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006.

⁶³ YALTI Billur, *İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı : Ortantılılık İlkesi Uygulaması*. Vergi Sorunları Dergisi Sayı:233, Şubat-2008.

⁶⁴ ÇİÇEK Hüseyin, HEREK Hatice, *Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi : Antalya İli Örneği*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt: 32, Sayı:1, s. 311-342.

Vergi sistemimizde yer alan vergi cezaları vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Kanun lafzında yer almamasına rağmen usulsüzlük cezalarına uygulamada “genel” usulsüzlük cezası da denilmektedir.

2.1. VERGİ ZİYAYI CEZASI

Vergi ziyayı V.U.K.’nın 341. maddesinde “*mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır. Mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı gereken vergi olmasına rağmen beyan etmemesi, sahte belge kullanma nedeniyle ödenecek vergisini azaltması v.b. filler vergi ziyayı doğuran örneklerdir.

Maddenin ikinci fıkrasında “*şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine (iade edilmesine) sebebiyet verilmesi de vergi ziyayı hükmünde olduğu*” belirtilmiştir. Örneğin; sahte sağlık raporu ile sakatlık indiriminden yararlanan bir bireyin Ö.T.V.’ne tabi bir aracı satın alması durumunda vergisini noksan tahakkuk ettirecektir. Veya ihracat istisnası kapsamında K.D.V. iadesi alan bir mükellefin yüklenilen K.D.V. listesinde sahte faturalarla yer vermek suretiyle haksız yere iade alması durumunda vergi ziyayı doğacaktır.

Vergi ziyayı cezası bu cezayı gerektiren fiilin durumuna göre ağırlıkları/katsayıları değişmektedir.

2.1.1. 0,2 Kat Vergi Ziyayı Cezası

“İzaha Davet” müessesesi 9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı Kanun’un 22. maddesiyle V.U.K.’nın 370. maddesinde düzenlenmiştir. İzaha davet, vergi ziyayına sebebiyet veren emareler bulunduğu dair ön tespitler yapan merciler tarafından mükelleften açıklama (izah) talep edilmesidir. 15 günlük süre içerisinde yapılan açıklama ile vergi ziyayına sebebiyet vermediği ilgili merci tarafından anlaşılması durumunda mükellef vergi incelemesine ve takdire sevk edilmemektedir.

Maddenin 2. bendine göre; “*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,*
- *Ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K’nun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla, vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden 0,20 oranında vergi ziyai cezası kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.”*

2.1.2. 0,5 Kat Vergi Ziyai Cezası

V.U.K. 344. maddesine göre “*vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*” Örneğin; mükellefler veya vergi kesintisi yapan sorumlular K.D.V. beyannamesini vergilendirme dönemini izleyen ayın 24. günü akşamına kadar vermekle yükümlüdür. İlgili dönem vergi beyannamesini kanuni süresinden sonra vermiş olan mükellef/sorumlular hakkında beynamede tahakkuk eden verginin yüzde ellisi oranında vergi ziyai cezası kesilir. Ancak oranın indirimli (yarısı) uygulanması için beyannamenin vergi incelemesine başlanılmadan veya ilgili vergi dairesince takdir komisyonuna sevk edilmeden verilmesi şarttır.

2.1.3. Bir Kat Vergi Ziyai Cezası

Vergi ziyai cezası için uygulanacak katsayı esasında V.U.K.’nun 344. maddesinde düzenlenmiştir. Diğer ceza katsayıları bu maddeden sonra yürürlüğe girmiştir. İlgili maddeye göre 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde mükellef ve sorumlular hakkında bir kat vergi ziyai cezası kesilir. Örneğin; bir mükellef sahte belge kullanma nedeniyle vergi incelemesine sevk edilmiş olsun. Vergi müfettişi, ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde tarafından yaptığı

incelemede mükellefin bir kısım mal ve hizmet alımlarını sahte belgeler ile belgelendirdiğini, bu sahte faturaları defter kayıtlarına intikal ettirdiğini ve faturalarda belirtilen K.D.V. ilgili dönemde indirim konusu yaptığını tespit etmiştir. K.D.V. Kanununun 34. maddesinde *“yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait K.D.V., alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.”* denilmiştir. Vasıtalı bir vergi olan K.D.V.’nin en büyük özelliği indirim sistemine sahip olmasıdır. Bu sistem ile mükellefler, mal ve hizmet alımları sırasında yükledikleri K.D.V.’ni, mal ve hizmet satımı üzerinden tahsil ettikleri K.D.V.’nden mahsup ederek, sadece kendi bünyelerinde yarattıkları katma değer vergilendirilmesini sağlarlar.

İndirim mekanizmasının sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi, alım-satım işlerinde belge düzenlenmesi ve bu belgelerin gerçek bir mal teslimine veya hizmet ifasına dayanması şartına bağlıdır. V.U.K.’nda tanımlanan ve mükelleflerce kullanılan bu belgelerin geçerliliği, belgelerin kanunda belirtilen şekil ve şartlara uygun olarak düzenlenmesi ve gerçek bir faaliyete dayanmasına bağlıdır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı nitelikte olan belgeler ise gerçek bir faaliyete konu olmayan, mal veya hizmet alım ve satım işlemini gerçekte göstermediğinden, bu faturalarda gösterilen K.D.V.’nin de gerçekte yüklenilen bir vergi olduğunu söylemek olanaksızdır. K.D.V. kanununda indirim hakkının kullanılabilmesi için asıl olan, fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilen K.D.V.’nin her türlü şüpheden uzak bir şekilde fiilen yüklenilmiş olmasıdır. Dolayısıyla faaliyetin gerçek olmaması ve/veya gerçekte yüklenilmediği durumda, bir verginin ödenecek vergiden indirilmesi halinde haksız bir vergi indiriminden söz edilebilecektir.

Böyle bir haksız vergi indiriminden yararlanılması vergi ziyasını ortaya çıkaracaktır. Çünkü gerçekte yüklenilmediği halde defter ve belgelerde gösterilen ve ilgili dönem beyanlarına yansıtılan K.D.V. tutarı, hazineye intikal etmesi gereken K.D.V.’nin, haksız vergi indirimi tutarı kadar az tahakkuk etmesine neden olacaktır. Verginin tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ise V.U.K.’nun 341. maddesi gereğince vergi ziyasını ve vergi ziyası cezasını beraberinde getirecektir.

2.1.4. Üç Kat Vergi Ziyayı Cezası

Daha önce de belirttiğimiz üzere vergi ziyasına V.U.K.'nin 359. maddesindeki fiillerle (kaçakçılık suçları) sebebiyet verilmesi durumunda vergi ziyayı cezası üç kat uygulanmaktadır. Söz konusu hükümde bilerek ve istenerek işlenebilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır. Bahsedilen fiillerin neticesi kanuna aykırı diğer fiillerden daha ağır ya da nitelikli olduğundan cezası da kanun koyucu tarafından ağırlaştırılmıştır. Ancak burada “sahte belge kullanma” suçu ile ilgili özel bir durum mevcuttur. Konu ile ilgili olarak 306 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği’nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir;

“... ”

Maddede sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, T.C.K.’nin 1. maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanununun 45. maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu

olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344. maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.”

V.U.K.’nın 134. maddesinde “vergi incelemelerinin amacının; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğu” hüküm altına alınmıştır.

Aynı kanunun 3/B maddesinde ise “ispat; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Bu noktada; Vergi Müfettişleri, mükelleflerin bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı kanaatine varıyorsa bu durumu ispat etmek durumundadır. Aynı Şekilde mükellefler de söz konusu faturada yer alan mal veya hizmeti gerçekten aldığına dair iddiada bulunuyorsa, bu iddiasını kanıtlayacak ödeme belgesi (banka veya benzeri kuruluşlarca düzenlenen dekont), taşıma irsaliyesi gibi belgeler sunması gerekmektedir.

Konu ile ilgili Danıştay'ın 27.01.2010 tarih E:2009/1991-K:2010/267 sayılı kararı Őyledir: *“Olayda, davacı tarafından dava ve temyiz dilekçelerinde; (S. )’den alınan fatura bedellerinin büyük kısmının bu kişi adına düzenlenen  eklerle ödendiği, bu çeklerin, vergi incelemesi sırasında vergi denetmeni tarafından ilgili bankadan yazılı olarak istenilmesi üzerine ilgili banka tarafından vergi denetmenine gönderildiği, ancak, vergi inceleme raporunda bu  ekler hakkında herhangi bir açıklamaya yer verilmediği, bu ödemelere ilişkin çeklerin birer örneğinin de vergi denetmeni tarafından kendilerine verildiği,  eklere bakıldığı takdirde  ek bedellerinin bizzat (S. ) tarafından tahsil edildiğinin görüleceği, fatura muhteviyatı malların İzmir’den Balıkesir’e sevk edildiği ve bunlara ilişkin sevk ve taşıma irsaliyelerinin mevcut olduğunun açıklandığı, ikinci dilekçesine bir kısım taşıma irsaliyelerinin eklendiği, vergi denetmenince ve Vergi Mahkemesince de bu belgelere ilişkin olarak herhangi bir incelemenin yapılmadığı, aksinin de belirtilmediği anlaşılmıştır.*

Bu durumda, davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafından  ek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı, ancak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiŐtir.”

2.2. USULSÜZLÜK CEZALARI

V.U.K.’nun 351. maddesinde yer alan tanıma göre; *“usuls zlik, vergi kanunlarının Şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.”* Kanun koyucu vergi ziyat cezasında olduğu gibi, *“birinci derece usuls zlikler”* ve *“ikinci derece usuls zlikler”* olmak üzere cezanın ağırlığına göre ikili ayrıma gittiği

görülmüştür. Genel usulsüzlük cezalarında vergi kaybı doğmasa bile o fiile ilişkin kanunlarda belirlenen cezanın, mutlaka kesilmesi gerekmektedir.⁶⁵

Vergi ziyai suçunda “vergi kaybı” olduğu için bu suç “zarar suçu” olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu suçun işlenmesi neticesinde hazineye aktarılması gereken verginin olması gerekenden daha az miktarda gerçekleşmesine neden olmaktadır. Oysa usulsüzlük cezalarında henüz bir vergi kaybı meydana gelmediği için “tehlike suçu”nun varlığından söz edilebilir. Çünkü vergi mükellefi veya vergi sorumlusu vergi kanunlarının şekle ve usulüne ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için uygun bir ortam oluşturmaya çalışmaktadır.⁶⁶

V.U.K.’nin 352. maddesinde yer alan birinci derece usulsüzlükler şunlardır:

- “1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
4. (Mülga : 22/7/1998 - 4369/82 md.)
5. Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
6. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);
9. Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
10. (Mülga : 18/4/1984 - 2995/4 md.)

⁶⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 86.

⁶⁶ ÖNCEL Mualla vd., *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, 17. Baskı, Ankara, 2009

11. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.”

V.U.K.’nın 352. maddesinde yer alan ikinci derece usulsüzlükler şunlardır:

“1. Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması; (Mülga : 3/4/2002 - 4751/7 md.)

2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;

3. (Mülga : 18/4/1984 - 2995/4 md.)

4. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);

5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;

6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;

7. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;

8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.”

Usulsüzlük cezaları tutarı V.U.K.’na ekli cetvellerde maktu olarak gösterilmektedir. Söz konusu ceza tutarları cezanın dahil olduğu derece ve mükellefin türüne/büyüklüğüne göre değişmektedir. Bu tutarlar her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre değişmektedir. 27 Aralık 2019 tarihli ve 30991 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 513 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği’ne göre 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olan ceza tutarları aşağıdaki gibidir.

Tablo-1: 513 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde Yer Alan Usulsüzlük Ceza Tutarları

<i>Madde 352-Usulsüzlük dereceleri ve cezaları (Kanuna bağlı cetvel)</i>	<i>2020 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)</i>
<i>Birinci derece usulsüzlükler</i>	
<i>1- Sermaye şirketleri</i>	220
<i>2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı</i>	130
<i>3 – İkinci sınıf tüccarlar</i>	67
<i>4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar</i>	30
<i>5- Kazancı basit usulde tespit edilenler</i>	18
<i>6- Gelir vergisinden muaf esnaf</i>	8,5
<i>İkinci derece usulsüzlükler</i>	
<i>1- Sermaye şirketleri</i>	120
<i>2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı</i>	67
<i>3 – İkinci sınıf tüccarlar</i>	30
<i>4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar</i>	18
<i>5- Kazancı basit usulde tespit edilenler</i>	8,5
<i>6- Gelir vergisinden muaf esnaf</i>	4,7

Usulsüzlük cezaları ile ilgili bir diğer konu, bu cezaları gerektiren fiilin V.U.K.'nın 30. maddesinde sıralanan resen takdir nedenlerinden birisi olması durumunda ceza tutarının iki katı olarak uygulanacağıdır. Bunun nedeni diğer fiillerde cezayı gerektiren eylemlerin tespiti daha kolay iken resen takdir nedenlerinde belirtilen durumların biraz daha zor tespit edilmesidir.⁶⁷

V.U.K.'nın "Resen Vergi Tarhı" başlıklı 30. maddesine göre resen vergi "*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân 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 olunması*" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre resen vergi tarhını gerektiren durumlar aşağıdaki gibidir.

"1. Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse

2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

5. (Mülga: 22/7/1998 - 4369/82 md.)

6. (Ek : 30/12/1980 - 2365/4 md.) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

7. (Mülga: 7/1/2003-4783/9 md.)

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

⁶⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s.89.

Ayrıca belirtmek gerekir ki matrah takdirinin keyfi olmaması, bir araştırma veya incelemeye ya da bilgi ve belgelere dayanması gerekmektedir.

2.3. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

Özel usulsüzlükleri oluşturan fiiller genel usulsüzlük fiillerinde olduğu gibi vergi kanunlarında belirtilen yükümlülüklerin yerine getirilmemesine dayanır. Özel usulsüzlük cezaları, genel usulsüzlük cezalarından tamamen ayrı hükümler içermekte olup, özel usulsüzlük cezaları vergi ziyana sebebiyet vermeye daha uygun olduğundan genel usulsüzlük cezalarına göre bu cezalara daha ağır yaptırımlar öngörülmüştür.⁶⁸ Bu bağlamda özel usulsüzlükte ceza üst sınırı varken genel usulsüzlükte böyle bir sınır bulunmamaktadır.

Özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini gerektiren fiiller ve bu fiiller için öngörülmüş olan ceza tutarları, V.U.K.'un 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.⁶⁹

“353/a-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 Kanunun 227. ve 231. maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 350 TL) T.L'sından 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 120.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 180.000 TL) TL'ni geçemez.

⁶⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s.103.

⁶⁹ MUTLUER M. Kemal, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

353/a-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 zorunluluğu 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. maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 350 TL) TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 18.000 TL) TL'ni, bir takvim yılı içinde ise 120.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 180.000 TL) T.L'sını geçemez.

353/a-3. 232. 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 bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. (Değişik: 25/5/1995 - 4108/8 md.) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

353/a-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 10.000.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'den itibaren 350 TL) TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

353/a-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 250.000.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 8.500 TL) TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

353/a-7. Bu Kanunun 8. maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 10.000.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 420 TL) TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

353/a-8. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75.000.000 TL (393 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2010'dan itibaren 570 TL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

353/a-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 75.000.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 1.800 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

353/a-10. Bu Kanunun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durdurmayan aracın sahibi adına 75.000.000 TL (393 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ile 1.1.2010'dan itibaren 470 TL) özel usulsüzlük cezası kesilir.

355. Md. 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 kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'den itibaren 2.90 TL) TL'ndan az olamaz.”

Mükerrer 355. maddede “bu kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. 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 1.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 2.300 TL) TL,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 1.200 TL) TL,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 600 TL) TL özel usulsüzlük cezası kesilir.”

Maddenin devamında diğer özel usulsüzlükler sayılmıştır. Bunlar;

“Bu kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alanlara 1.000 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 1.400 TL) TL, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500(513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 700 TL) TL, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 360 TL) TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 770.000 TL'ni (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 1.800.000 TL) geçemez.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.

Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken beyanname ile ilgili olarak bu maddeye veya 352. maddeye göre ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve 352. madde uyarınca ayrıca ceza kesilmez.”

2.4. VERGİ CEZALARINDA ÖZEL DURUMLAR

V.U.K.'nunda vergi cezalarının yanı sıra bu cezaların miktarına etki eden etmenler de belirtilmiştir. Mezkur kanunun 331-340. maddeleri arasında tek fiil ile birden fazla ceza kesilmesi, fiil ayrılığı, tekerrür, suçlarda birleşme gibi hususlar düzenlenmiştir.

2.4.1. Tek Fiil İle Birden Fazla Ceza Kesilmesi

V.U.K.'nun 335. maddesine göre; *“vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğratılmış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir.”* Örneğin; yaptığı satışı kayıt dışı bıraktığı tespit edilen bir işletme hem kurumlar vergisi matrahını hem de K.D.V. matrahını düşük göstermiş olacaktır. Dolayısıyla kurumlar vergisi ve K.D.V.'nin eksik tahakkuk etmesi nedeniyle ayrı ayrı ceza kesilmesi gerekmektedir.

V.U.K.'nun 336. maddesinde ise; *“cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesileceği belirtilmiştir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.”* Bir işletmenin belgesiz giderinin tespit edilmesi, V.U.K.'nun 30/4. maddesi gereğince işletmeye ait yasal defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların, doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olduğunu gösterir. Bu tespit vergi ziyai cezası ile birlikte V.U.K. 352/1-3. maddesine göre usulsüzlük cezasını gerektirir. Buna göre usulsüzlük ile vergi ziyai cezası kıyas yapılarak ağır olanı kesilecektir. Ayrıca bu tespit adı geçen kanunun 30. maddesi gereğince resen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezasının iki kat kesilmesi gerekir. Kıyas yapılırken usulsüzlük cezasının iki kat uygulanmış şekliyle kıyaslanmasına dikkat edilmelidir.

2.4.2. Fiil Ayrılığı

V.U.K.'nın 337. maddesine göre; *“ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatıdır.”*

Örneğin; bir işletmenin 2018 yılına ait Aralık ve 2019 yılına ait Ocak, Şubat, Mart ve Nisan aylarına ait K.D.V. beyannameleri verilmemiş olsun. Beyanname vermeme fiili aynı türden usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Diğer yandan vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi resen takdir nedeni sayıldığından usulsüzlük cezasının 2 kat uygulanması gerekir. Dolayısıyla Ocak/2019 dönemine ait beyannamenin verilmemesi nedeniyle (180*2) 360 TL, Şubat-Mart-Nisan/2019 dönemlerine ait beyannamelerin verilmemesi nedeniyle her ay için (360/4) 90 TL usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. 2018 Aralık ayı beyannamesinin verilmemesi aynı takvim yılında gerçekleşmemiş olduğundan 2018 yılı için belirlenen cezanın iki katı tutarında ((148*2) 296 TL) usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

2.4.3. Tekerrür

Tekerrür, bir yaptırım türü olmamakla birlikte, V.U.K.'nda bulunan, cezayı ağırlaştırıcı bir nedendir. Tekerrür hükmü ile vergi ziyayı ve/veya usulsüzlük cezası almış bir mükellefin daha sonra yine bu cezaları gerektiren bir fiili nedeniyle aldığı ilk cezadan daha ağır bir ceza verilmektedir.⁷⁰

Tekerrür ile ilgili V.U.K.'nın 339. maddesinde *“Vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.”* hükmü

⁷⁰ KÜÇÜK Şaban, *Türk Vergi Ceza Sisteminin Caydırıcılık Sorunu-II*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 225, 2011.

yer almaktadır. Dolayısıyla özel usulsüzlük cezaları için tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır.

Tekerrür hükmünün uygulanmasında cezanın kesinleşme tarihi önem kazanmaktadır. Beyana dayalı vergilerde verginin tahakkuk etmesi kesinleşmesi anlamına gelir. Diğer taraftan kesinleşme;

- İhtirazi kayıtla verilen beyannameler için dava açılmışsa yargı yolunun tüketilmesi,
- V.U.K.'nun 376. maddesinde yer alan indirimden yararlanılması (uzlaşma ve dava yoluna gitmemesi varsayımıyla),
- Kesilen cezalar için uzlaşma talep edilmişse uzlaşmanın vaki olmasıdır.

Kısaca kesinleşme, vergilendirme ile ilgili işlemlerin itiraz edilemeyecek duruma gelmesidir.

Örneğin bir işletmenin 2015 hesap dönemi iş ve işlemleri 2018 yılında incelenmiş, K.D.V. yönünden vergi farkı ve vergi ziyayı için gerekli tarhiyatlar yapılmıştır. Mükellef söz konusu tarhiyatlar için uzlaşma talep etmiştir. 2018 yılı içinde uzlaşma sağlanmış ve uzlaşılan tutarlar ödenmiştir. Daha sonra aynı işletmenin 2016 yılı hesap ve işlemleri incelenmiş kurumlar vergisi yönünden matrah farkı bulunmuşsa; vergi ziyayı için tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Dolayısıyla vergi türünün bir önemi bulunmamakta, ancak kesilecek cezanın aynı türden olması şarttır.

Cezaların kesinleşme zamanının tekerrür hükümlerinin uygulanması açısından önemli bir etmen olduğunu belirtmiştik. Bunu bir örnekle açıklayacak olursak; işletmenin 2012 hesap dönemi iş ve işlemleri 2015 yılında incelenmiş ve tarh edilen vergi ve vergi ziyayı cezaları işletme tarafından dava edilmiştir. 2016 yılı sonunda dava sonuçlanarak vergi ve vergi ziyayı cezası kesinleşmiştir. Daha sonra aynı işletmenin 2019 yılı hesap ve işlemleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda verginin eksik tahakkuk ettiği tespit edilmiştir. Her ne kadar önceki inceleme dönemi üzerinden 7 yıl geçse de tekerrürde cezanın kesinleştiği tarih esas alındığından, tekerrür hükmünün başlangıç tarihi 01.01.2017 olacaktır. Dolayısıyla 2019 yılı için kesilecek vergi ziyayı cezası %50 artırımlı uygulanacaktır.

Tekerrür ile ilgili bir diğerk önemli nokta, kesinleşen ilk cezanın ilgili olduğu vergilendirme döneminden daha önceki döneme ait fakat daha sonra kesilen cezalarda tekerrür uygulanıp uygulanmayacağıdır. Konu ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin verdiği karar doğrultusunda yayınlanan 15.08.2011 tarih V.U.K.-49/2011-7 sayılı sirkülerde verilen bilgi aşağıdaki gibidir:

“ ...

Ancak, yargı mercilerinde ihtilaf konusu yapılan olaylarda, tekerrür hükmünün uygulanması için, tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin, daha önce işlenmiş fiil için kesilmiş ve kesinleşmiş cezadan sonra işlenmiş olması gerektiği yönünde hâsıl olan yargı kararları müstakar hale gelmiştir. Ayrıca, Anayasa Mahkemesinin, 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73 sayılı kararında, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören kuralda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir.

Diğerk taraftan, 339. maddede yer alan “...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere...” ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olup, ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımı olarak uygulanması gerekmektedir.”

Yapılan açıklama ile ilgili aynı sirkülerde yer alan örnek şöyledir: “Gelir vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyaina sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyai cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza

ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A)'nın 2008 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini süresinde vermesine rağmen matrahi düşük gösterdiği için verginin 500 TL eksik tahakkuk ettirilmesine ve bu suretle vergi ziyanına neden olduğu, vergi incelemesi sonucu 02.05.2011 tarihinde tespit edilmiştir. Buna göre, daha evvel kesinleşmiş bir ceza bulursa da, kesinleşmiş bu ceza daha sonra işlenmiş bir fiil nedeniyle kesilmiş olduğundan 2011 yılında kesilecek ceza, artırıma gidilmeksizin uygulanacaktır.”

2.4.4. Suçlarda Birleşme

Mükellef, vergi kanunlarına aykırı bir eylemi nedeniyle birden fazla vergi türüne etki edecek şekilde vergilerin ziyanına neden olabilir. Örneğin; mal veya hizmet satımını gerçekleştiren gerçek kişi bir mükellef bu işlemi kayıt altına almadan yapması durumunda hem K.D.V. hem de gelir vergisi yönünden vergi ziyanına neden olmuş olur. Bu durumda hem K.D.V. hem de gelir vergisi için ayrı ayrı vergi ziyai cezası verilmesi gerekmektedir.⁷¹

Genel olarak suçların birleşmesi, kanunda suç teşkil eden birden fazla ve farklı hareketlerin tek hareketmiş gibi sayılarak tek bir suç oluşturacak şekilde kabul edilmesidir.⁷²

V.U.K.'nun 340. maddesine göre; “*vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*” Örneğin; bir mükellefin bilerek sahte belge kullanması vergi ziyanına neden olacaktır. Bu fiil aynı zamanda kaçakçılık suçu sayıldığından suç duyurusunda bulunulacaktır. Gerek 340. gerekse 359. maddenin son fıkrası gereğince suç duyurusunda bulunulması vergi ziyai cezasını engellemeyecektir.

V.U.K.'nun 353. maddesinde, özel usulsüzlüklere neden olan fiillerin vergi ziyai cezasına da neden olması halinde vergi ziyai cezasının ayrıca kesileceği ve bu

⁷¹ AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri*, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, 2009.

⁷² EDİZDOĞAN-TAŞ-ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 18.

cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmayacağı belirtilmiştir. Örneğin bir mükellefin belgesiz satış yapması durumunda muhtelif vergi türlerinden vergi ziyai cezası doğacaktır. Bu fiil aynı zamanda V.U.K.'nun 353/1. Maddesine göre özel usulsüzlük cezasını da gerektirdiğinden, vergi ziyai cezasının kesilmesi özel usulsüzlük cezasını etkilemeyecektir.

2.4.5. Cezalarda Sorumluluk

V.U.K.'nun 332. maddesine göre; *“velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım tevdii edilmiş olanların, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu hallerde cezalar doğrudan veli, vasi ya da kayyım adına kesilecektir.”*

Tüzel kişilerin idaresinde ve tasfiyesinde, vergi kanunlarına aykırı hareketten dolayı kesilecek vergi cezalarında muhatap tüzel kişilerdir.

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin, tüzel kişiliği olmayanlarda teşekkülü idare edenlerin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle mükelleften veya teşekkülden alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan kanuni temsilciler ya da teşekkülü idare edenler sorumludur. V.U.K. 333. Maddesi ile bu sorumluluk cezalar hakkında da uygulanacaktır. Dolayısıyla tüzel kişiliklerden tahsil edilemeyen cezalar için kanuni temsilciden tahsil etme cihetine gidilecektir.⁷³

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda bu fiiller için V.U.K.'nun 359 ve 360. maddesinde yazılı olan hürriyeti bağlayıcı cezalar (tüzel kişilere hürriyeti bağlayıcı ceza verilemeyeceğinden) bu fiilleri işleyen kişiler hakkında uygulanmaktadır.

Mali Müşavirlerin sorumlulukları ise 3568 sayılı *“Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (S.M.M.M.) Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”* ile 4 Sıra Nolu *“Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ”* de düzenlenmiştir. Adı geçen kanunun *“Disiplin Cezaları”* başlığı altında yer alan 48. Maddesine göre *“mesleğinin vakar ve onuruna*

⁷³ Kanuni temsilcilerin ödemesi gereken vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezaları için bakınız: A.A.T.U.H.K.'nun mük. 35. Maddesi.

aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güven sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliği ve ağırlık derecesine göre uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma cezalarının verileceği” hüküm altına alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, V.U.K.’nun mük. 227. maddesinden aldığı yetkiyi kullanarak 4 sıra numaralı “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ”i yürürlüğe koymuştur. Bu tebliğin, dördüncü bölümünde meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren işlemler belirtilmiş olup, bu fiiller nedeniyle bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyasına uğratılan vergilerle, kesilen cezalardan ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Meslek mensupları hakkında, defterini tuttuğu müşterilerinin sahte belge düzenleme ya da kullanma yönünden incelenmesi sonucunda bir tespit yapılması halinde sorumlu olup olmadığı araştırılmaktadır. Vergi inceleme elemanlarınca yapılan bu araştırma sonucunda mali müşavir vergi kaçırma suçuna iştirak etmişse Vergi Suçu Raporu, suçta sorumluluklarını yerine getirmemişse “S.M.M.M. Sorumluluk Raporu” düzenlenmektedir.⁷⁴ Ayrıca belirtmek gerekir ki mali sorumluluk yalnızca mali müşavirin beyanname verdiği dönemle sınırlı olması gerekmektedir. Ancak uygulamada sahte belge kullandığı tespit edilen mükelleflerin muhasebecileri hakkında herhangi bir araştırma yapılmamaktadır.

2.5. VERGİ CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN HALLER

V.U.K., vergi kanunlarında yazılı hükümlere uyulmaması durumlarında uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezaları ile parasal vergi cezalarını ve bunları ortadan kaldıran durumları düzenlemiştir.

⁷⁴ S.M.M.M. Sorumluluk Raporları iki çeşittir: “Mali Sorumluluk” ve “Disiplin Sorumluluğu”. (3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (S.M.M.M.) Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile 4 Sıra Nolu “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ” Konunun bütünlüğü açısından bu raporlarla ilgili detay bilgi verilmemiştir.

2.5.1. Ödeme

Ceza kesme ve ödeme ile hükümler V.U.K.'nın 110-112. maddeleri ile 368. maddesinde düzenlenmiştir. “*Vergi cezaları;*

- *Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;*
- *Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden, başlayarak bir ay içinde ödenir.”*

Kesilen vergi cezaları mükelleflere, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunur. İhbarnamede vergi mahkemesinde dava açma süresi bilgisine de yer verilir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesinde belirtildiği üzere dava açma süresi ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden başlamak üzere otuz gündür. Örneğin; mükellefin 2018 yılı defter ve belgeleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda düzenlenen ihbarnameler 19.09.2019 tarihinde tebliğ edilmiş olsun.

- Mükellef kesilen cezaya karşı 30 gün içinde dava açmamışsa (uzlaşma hakkından feragat ettiği varsayımıyla) 19.10.2019 tarihinde tahakkuk edeceğinden, cezaların vadesi 19.11.2019 olacaktır.
- Mükellef 30.09.2019 tarihinde dava açmış ve vergi mahkemesi söz konusu vergi ve cezayı onamıştır. Vergi mahkemesi kararına istinaden düzenlenen 2 No.lu vergi/ceza ihbarnamesi mükellefe 30.12.2019 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellefin temyiz veya itiraz yoluna gitmediği varsayımı altında cezaların vade tarihi 30.01.2019 olacaktır.

2.5.2. Zamanaşımı

Vergi hukukunda zamanaşımı hükümlerinin bulunması, sadece mükelleflerin değil idarenin de devamlı olarak baskı altında kalmasını engellemektedir. Vergilendirme ile ilgili işlemlerin süre kısıtı olmadan izlenmesinin zorluğu ve hakların korunması bakımından zamanaşımı büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında, mali olayların özelliği, hem devlet hem de vatandaşlar açısından bu işlemleri devamlı

gündemde tutmanın olanaksızlığı ve yararsızlığı, ekonomik ve sosyal hayat ile vergi uygulamasına yön veren kanuni düzenlemelerin sürekli değişim ve gelişim içinde olması gibi etmenler zamanaşımı müessesesini de bu açıdan gerekli kılmıştır.⁷⁵

Zamanaşımı, vergi alacağının belli bir süre geçmesi nedeniyle ortadan kalkmasıdır. Zamanaşımı mükellefin herhangi bir başvurusu olmaksızın hem vergiler hem de cezalar bakımından hüküm ifade eder. V.U.K.'nun 253. maddesi gereğince *“defter tutmak mecburiyetinde olanlar, bu defterleri ve ilgili vesikalarını, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.”* Zamanaşımı sürelerinin defter ve belge muhafaza ve ibraz süresi temel alınarak belirlendiğini söylemek olasıdır.

V.U.K.'nun 374. maddesine göre;

- *“Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak beş yıl;*
- *353 ve mükerrer 355. Maddelerinde yer alan özel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl;*
- *(Genel) usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.”*

Ayrıca, V.U.K.'un 336. maddesi hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde cezanın, vergi ziyai cezası için belirlenen beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kesilmesi gerekmektedir. V.U.K.'nda yapılan bu düzenleme ile daha hafif yaptırım gereken bir eylemin daha ağır yaptırım öngören eylem içinde erimesi ve yalnızca daha ağır cezayı gerektiren durumlara ilişkin zamanaşımı sürelerinin uygulanması yönündeki ceza hukuku kuralını benimsemiş olmaktadır.⁷⁶

Vergi cezaları mükellefin ilgili vergi bakımından bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir ve ilgililere tebliğ edilir. Belirtilen süreler içinde cezanın kesilmesi tek başına yeterli değildir. Bu süreler içinde ilgisine tebliğ edilemeyen cezalara ilişkin ihbarnameler hüküm ifade etmeyecektir.

⁷⁵ AKDOĞAN, a.g.e., s. 142.

⁷⁶ KARAKOÇ, a.g.e., s. 524

V.U.K.'nun 374. maddesindeki parantez içi hükme göre 114. maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir. Bahsi geçen hükme göre “*vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden gündün itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.*” Başka bir deyişle duran zamanaşımı, takdir komisyonuna başvuru tarihinden itibaren, takdir komisyonunca verilen kararın vergi dairesine;

- 1 yıldan kısa bir süre içinde bildirilmesi halinde, bildirim tarihini takip eden gündün itibaren tekrar işlemeye başlayacak,
- 1 yıldan uzun bir süre sonra bildirilmesi halinde, bildirim tarihe bakılmaksızın, 1 yıllık sürenin dolduğu gündün itibaren tekrar işlemeye başlayacaktır.

Örneğin; kira geliri elde eden bir mükellef 2014 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini vermemiş olsun. Vergi dairesince mükellefin ilgili dönem matrahlarının takdiri için 30.08.2019 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilmiştir. İlgili takdir komisyon kararı;

- 10.01.2020 tarihinde vergi dairesine tevdi edilmiştir. 2014 dönemine ilişkin zamanaşımı süresi normal şartlarda 31.12.2019 tarihinde sona ermektedir. Takdir komisyonunda geçen süre bir yıldan daha az bir süre olduğundan, duran zaman aşımı süresi 10.01.2020 tarihinden itibaren tekrar başlayacaktır. İşlemeyen 123 (30.08.2019-31.12.2019) günlük süre 11.01.2020 tarihinden itibaren tekrar başlayacak ve bu sürenin sonunda vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameler tebliğ edilemezse zamanaşımına uğrayacaktır.
- 29.10.2019 tarihinde vergi dairesine tevdi edilirse; takdir komisyonunda geçen süre bir yıldan fazla olduğundan işlemeyen süre en fazla bir yıl olacaktır. Dolayısıyla vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameler 31.12.2020 tarihine kadar tebliğ edilemezse zamanaşımına uğrayacaktır.

6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 102. maddesi tahsil zamanaşımını düzenlemiştir. Buna göre, amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmemesi durumunda zamanaşımına uğramaktadır. Örneğin; 10.11.2019 tarihinde tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnameleri için;

- Tahakkuk tarihi 10.12.2019 (30 gün),
- Vade tarihi 10.01.2020 (1 ay),
- Tahsil zamanaşımı süresi 01.01.2021’de başlayacak ve 31.12.2025 tarihinde sona erecektir.

2.5.3. Terkin

Terkin, tahakkuk etmiş veya idarece tahsil edilmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptali (mükellef tarafından düşünüldüğünde borçtan silinmesi) veya tahsil edilen verginin mükellefe ret veya iadesi suretiyle vergi alacağını ortadan kaldıran bir işlemdir.⁷⁷

Doğal afetler, tahsil olanaksızlığı, idarece yürütülen tahakkuk ve tahsil işlemlerinin tahsil edilecek vergilerden fazla olması v.b. nedenlerle idare, cezanın tahakkuk ve tahsilinden vazgeçebilmektedir.⁷⁸

V.U.K.’nun “Verginin Terkini” başlıklı 115. maddesinde; “*yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşârat istilası ve bunlara benzer âfetler yüzünden:*

- *Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu âfetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;*
- *Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, âfete mâruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;*

Hazine ve Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.”

Maddede sayılan durumların gerçekleşmesinden önce tahsil edilmiş bulunan vergi ve/veya cezalar varsa bunlar terkin edilmemektedir. Ancak terkin işlemi, doğal afet nedeni ile oluşan zarardan daha sonra kısmen ya da tamamen tahsil edilmiş ya da hiç tahsil edilmemiş olan vergi borçları veya cezaları için uygulanmaktadır.⁷⁹

⁷⁷ <https://www.muhasabenevnews.com>, Erişim:26.02.2019.

⁷⁸ OKTAR S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul – 2011.

⁷⁹ KARAKOÇ, a.g.e., s. 537.

2.5.4. Tahakkuktan Vazgeçme

V.U.K.'nın mükerrer 115. Maddesine göre *“ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 40 –TL'ni aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağıının tespiti halinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.”*

Dikkat edilecek olursa yapılan düzenleme, ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi ve cezaları kapsamakta iken, beyana dayanan vergiler için tahakkuktan vazgeçme hükmü uygulanmamaktadır.⁸⁰

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus vergi dairesinin bu hükmü resen icra edememesidir. Diğer bir deyişle, 2020 yılında 40 TL'nin altındaki tarh edilen vergi ve ceza tutarları için tebliğ ve tahakkuk işlemleri vergi dairelerince gerçekleştirilmektedir. Tahakkuktan vazgeçme hükmünün uygulanması için, (bugüne kadar yapılmasa bile) Bakanlığın talimatı gereklidir.

2.5.5. Ölüm

Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, herkes kendi fiilinden sorumlu tutulmaktadır. Diğer bir deyişle suçu işleyen kişinin cezaya çarptırılması gerekmektedir. Hukuka aykırı fiil nedeniyle yargılaması devam eden ya da cezası kesinleşmiş bir kişinin yaşamını yitirmesi durumunda fail yok olduğu için ceza da düşmektedir. Kişinin yaşamını yitirmesi ile ceza vermede asıl amacın ortadan kalkmış olması cezanın düşmesine neden olmaktadır.⁸¹

V.U.K.'nın 372. maddesine göre ölüm halinde ödenmemiş bulunan vergi cezaları düşmektedir. Ölüm tarihi itibarıyla tahsil edilmiş olan vergi cezaları mirasçılara devredilmemektedir/iade edilmemektedir.

⁸⁰ ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 6. Baskı, 2012.

⁸¹ AKDOĞAN, a.g.e., s. 146.

Kanun lafzında belirtildiği üzere, ölüm halinde yalnızca vergi cezalarının kalkacağından, vergi asılları için mirası reddetmemiş mirasçılardan tahsil yoluna gidilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 09.05.2003 tarih B.07.0.GEL.0.30/3011-341-391/19435 sayılı özelgesinde; adi ortaklıklarda ortaklardan birinin ölümü üzerine ölen ortağa isabet eden vergi cezalarının terkin edilip edilmeyeceği konusunda görüş bildirmiştir.

Bilindiği üzere, adi ortaklıklarda K.D.V. ve Gelir Vergisi Stopaj mükellefiyetleri ortaklık adına tesis edilirken, Gelir Vergisi ve Geçici Gelir Vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Gelir Vergisi ve Geçici Gelir Vergisi beyanları, ortaklar tarafından kendi payları oranında beyan edilmektedir. Bahsi geçen özelgeye göre;

“ ...

Bilindiği üzere, 213 Sayılı V.U.K.'nun 372. maddesinde ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, ölen kişinin kendi fiilinden doğan suçlarla ilgili olan ve vergi kanunlarına aykırı hareketlerin gerektirdiği cezalar ölüm halinde kesilmemekte, kesilip kesinleşen cezalarda düşmektedir.

Madde hükmü göz önüne alındığında, adi ortaklık bünyesinde işlenen fiillere ilişkin olarak gerek stopaj gelir vergisi gerekse katma değer vergisi ile ilgili cezalardan, ölen ortağın hissesine isabet eden ceza düşecek, dolayısıyla diğer ortaklardan sadece hisselerine isabet eden ceza aranacaktır.”

Bu açıklama ile birlikte, adi ortaklık bünyesinde kayıt dışı bırakılan kazançlar için oluşan Gelir Vergisi ve Geçici Vergi matrah farkları ortakların kendi adına tarh edileceğinden bunlara ait vergi cezaları da bizzat ortaklar adına tarh edilecektir. Dolayısıyla ortakların ölmesi halinde söz konusu cezalar kalkacaktır.

2.5.6. Pişmanlık ve Islah

Türkiye’de, vergileme mükelleflerin beyanı esas alınır. Vergi incelemeleri ile mükellefin beyan ettiği kazançların gerçekliği araştırılmaktadır. Bazı vergi güvenlik müesseseleri ile vergilendirme işlemlerinin daha etkin bir biçimde işlemlerini sağlamak olanaklıdır. Gerçekleştirilen incelemeler neticesinde beyan edilmeyen ya da eksik

beyan edilen kazançlar üzerinden matrah farkının bulunması halinde tespit edilen tutar üzerinden vergi cezası kesilmektedir. Buna göre 1950 yılında V.U.K.'na eklenen "Pişmanlık ve Islah" müessesesi ile oluşabilecek gelebilecek uyuşmazlıkların da bazı şartlarla idari aşamada çözümlenebileceği öngörülmüştür.⁸²

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacı, mükellefin subjektif durumunu ve iyiniyetini göz önünde tutup yükümlüleri kanunun sert hükümleri karşısında güçsüz ve çaresiz bırakmadan yükümlüyü ceza uygulamamak suretiyle vergiye karşı direnci kırmak, vergi ödeme bilincinin yerleşmesini sağlamak ve mükellefin vergiye uyumunu artırmaktır.⁸³

V.U.K. 371. maddesi uyarınca; *"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."*⁸⁴

- Pişmanlık talebi dilekçe ile yapılmalıdır.
- Mükellefin pişmanlık talepli dilekçesinden önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik olunmak üzere haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olmalıdır. (ihbar dilekçesinin veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

Örneğin; (B) A.Ş. hakkında bir muhbir tarafından 2012 yılında bir kısım hasılatları için fatura düzenlenmediği yönünde ihbar dilekçesi vergi idaresine 05.12.2014 tarihinde verilmiş ve gelen evrak kayıt defterine kaydolunmuştur. (B) A.Ş. bu durumu haber almış ve 09.01.2015 tarihinde bir kısım hasılatları için fatura düzenlenmediğini ifade ederek pişmanlık hükümlerinden faydalanmak istediğini beyan etmiş ve söz konusu düzeltme beyannamelerini elektronik ortamda göndererek pişmanlık zammı ile birlikte 12.01.2015 tarihinde ödemiştir.

Yapılan inceleme neticesinde muhbirin belirttiği hususların doğru olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda muhbirin dilekçesi, mükellefin pişmanlık talebinden önce

⁸² KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhâl, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayımcılık, 12. Baskı, Ankara, 2007.

⁸³ Dan.4.D., 7.11.1974, E:1973/854, K:1974/3810; Dan.7.D., 25.11.1970, E:1969/1166, K:1970/2023

⁸⁴ Beyanname Düzenleme Rehberi, *Vergi Usul Kanunu Rehberi*, Mart 2016, ANKARA.

olduğu için, pişmanlık talebi kabul edilmeyecek, verilen beyanname kendiliğinden verilen beyanname olarak işlem görecektir, V.U.K.'nun 344. maddesine istinaden %50 oranında vergi ziyayı cezası hesalanıp kesilecektir. Yapılan inceleme neticesinde ayrıca matrah farkı tespiti halinde ise mükellef adına tarh edilip olayın niteliğine göre bir kat veya üç kat olarak vergi ziyayı cezası kesileceği tabiidir.

- Dilekçenin herhangi bir vergi incelemesine başlanmadan önce verilmesi ve dilekçenin resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir. İnceleme konusunun dilekçede belirtilen husustan farklı olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Mükellef nezdinden incelemeye başlandığı an pişmanlık hükümlerinden faydalanılamaz.

Örneğin; (C) A.Ş. Ekim/2014 vergilendirme dönemine ilişkin olarak bir müşterisine yapmış olduğu 15.000 TL satış için fatura düzenlemediğini fark etmiştir. Buna ilişkin düzeltme nitelikli K.D.V. beyanname, pişmanlık talepli olarak 13.01.2015'te elektronik ortamda verilmiştir. Mükellef kurumun ilgili dönem beyanını düzeltmesi sonucu 1.800 TL ödenecek K.D.V. çıkmıştır. Bu tutar ve pişmanlık zammı ile birlikte 13.02.2015 tarihinde ödenmiştir. Öte yandan mükellef kurum nezdinde 2014 hesap dönemi hesapları üzerinde Gelir Stopaj iadesi yönünden vergi incelemesi yapılmak üzere 09.01.2015 tarihinde incelemeye başlama tutanağı tanzim edilmiştir.

Bu durumda; mükellef kurumun pişmanlık talebi 09.01.2015 tarihinde mükellef nezdinde vergi inlemesine başlanmış olması sebebiyle kabul edilmeyecektir. Vergi dairesi V.U.K.'nun 344/3. maddesi uyarınca; düzeltme beyanname, incelemeye başlanılmasından sonra verilmesi nedeniyle mükellef kurumun vermiş olduğu beyanname, vergi tutarı üzerinden bir kat vergi ziyayı cezası kesecektir.

- Mükellef dilekçesini, vergi türü itibariyle takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce vermelidir. Takdir komisyonuna sevk işlemi vergilendirme dönemi ve vergi türleri itibariyle yapılmaktadır. Dolayısıyla mükellef takdir komisyonuna sevk edilen vergi türü için pişmanlık hükümlerinden faydalanamaz. Ancak şartların sağlanması halinde diğer vergi türleri için pişmanlık hükümlerinden faydalanabilir.

Örneğin; Ekim/2015 vergilendirme dönemi K.D.V. beyanname, vermeyen bir mükellefin ilgili dönem matrahının takdir komisyonuna sevk edilmiş olması

durumunda, bu mükellef Ekim/2015 vergilendirme dönemi K.D.V. ile ilgili pişmanlık hükümlerinden faydalanamaz. Öte yandan Ekim/2015 vergilendirme döneminde, almış olduğu zirai ürüne ilişkin stopajı eksik beyan etmesi sebebiyle muhtasar beyannamesini pişmanlık hükümlerinden faydalanarak verebilecektir. Çünkü gelir vergisi stopajı yönünden takdir komisyonuna intikal etmiş bir durum bulunmamaktadır.

- Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerde, fiilin işlendiğinin yetkili makamlarca tespit edilmesinden önce dilekçenin verilmiş ve dilekçenin resmi kayıtlara geçmiş olması gerekmektedir.
- Mükellef dilekçesini verdiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç vermediği beyannameyi ya da daha önce vermiş olduğu beyannameye ilişkin düzeltme beyannamesini vermelidir.

Örneğin; (Y) A.Ş., Ekim/2015 dönemi muhtasar beyannamesini süresinde vermiştir. Ancak daha sonra işçi ücretlerine ilişkin stopaj hesabının yanlış yapıldığı ve 15.000 TL tutarında verginin eksik beyan edildiği fark edilmiştir. Mükellef kurum pişmanlık talebi içeren düzeltme beyannamesini elektronik ortamda 15.12.2015 tarihinde vermiştir. Buna ilişkin ödemeyi 29.12.2015 tarihinde yapmıştır.

Bu durumda mükellef kurum adına vergi ziyai cezası ile birlikte usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası da kesilemez. Zira mükellef kurum zamanında beyannamesini vermiştir. Ödenmesi gereken 15.000 TL'nin hesap edilen pişmanlık zammı tutarı ile birlikte 15 günlük süre içinde (29.12.2015 tarihinde) ödenmesi sebebiyle mükellef pişmanlık hükümlerinden faydalanacaktır.

- Mükellef tarafından bildirilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.'nun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Mükellef tarafından verilen pişmanlık dilekçesi ve beyan üzerinde vergi dairesince belirtilen hususların tamamı kontrol edilecek, şartların yerine getirilmediğinin tespiti halinde mükellefin pişmanlık dilekçesi kabul edilmeyecek, verilen beyanname kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak değerlendirilecektir. Usulüne uygun pişmanlık dilekçesi verilmesi vergi kabahatlerine

ilişkin cezalarda sadece vergi ziyayı cezasının kesilmesini engeller. Talebin usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına bir etkisi bulunmamaktadır.

Örneğin; (Z) A.Ş. Ocak/2015 vergilendirme dönemi K.D.V. beyannamesini süresinde vermediğini fark etmiştir. Mükellef 15.06.2015 tarihinde pişmanlık talepli olarak beyannamesini elektronik ortamda vermiştir. Söz konusu beyanında ise sonraki döneme devreden K.D.V. beyan etmiştir.

Bu durumda (Z) A.Ş.'nin ilgili dönem beyanında ödenecek bir vergi bulunmaması sebebiyle, vergi ziyasını gerektiren bir durum bulunmamaktadır. Öte yandan beyannamenin süresinde verilememesi ve bu durumun resen takdiri gerektirmesi sebebiyle iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilecek, ayrıca V.U.K.'nun mük. 355. maddesi gereğince elektronik ortamda verilme zorunluluğu bulunan beyannamesini vermemesinden özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Zira usulsüzlük ve özel usulsüzlük teşkil eden fiiller hakkında pişmanlık hükümleri uygulanmaz.

2.5.7. Hataların Düzeltmesi

Vergilendirme ile ilgili işlemlerde vergi idaresinin de hata yapması olasıdır. Vergilendirme sürecinde, mükellef veya vergi idaresinin yararına ya da zararına yapılan bu hataların giderilmesi için V.U.K.'nda "düzeltme" müessesesine yer verilmiştir. Düzeltme, vergilendirme ile ilgili işlemler sırasında yapılan hataların, dava yoluna gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesi tarafından ortadan kaldırılması işlemidir.⁸⁵

V.U.K.'nun 375. maddesinde, vergi cezalarında yapılan hataların mezkur kanununun 116.-126. maddelerine atıf yapılarak, vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği hüküm altına alınmıştır.

V.U.K.'nun 116. maddesine göre vergi hatası, "*vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınmasıdır.*" Tanımdan da anlaşılacağı üzere V.U.K., vergi hatalarını, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki başlık halinde düzenlemiştir.

⁸⁵ OKTAR S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi. İstanbul, 2010

Hesap hataları kendi içinde, matrah hatası, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması şeklinde üçe ayrılmıştır:

- *“Matrah Hatası: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.”* Örneğin; takdir komisyonu kararında takdir edilen vergi matrahı 500.000 TL iken, vergi dairesi tarafından vergi/ceza ihbarnamesinde bu rakamın 50.000 TL olarak dikkate alınması matrah hatasını oluşturur.
- *“Vergi Miktarında Hata: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.”* Örneğin; mükellefin geçici vergilerini ödememesine rağmen yıllık gelir vergisinden geçici vergilerin mahsup edilmesi, ödenecek vergi miktarında hataya neden olacaktır.
- *“Verginin Mükerrer Olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* Bu hata türünün varlığından söz edebilmek için, vergilendirme döneminin, matrahın ve verginin aynı olması gerekmektedir. Bunlardan sadece biri farklı olduğunda mükerrerlik ortaya çıkmamaktadır.⁸⁶

Vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dörde ayrılmıştır:

- *“Mükellefin Şahsında Hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.”*
- *“Mükellefiyette Hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* Herhangi bir geliri olmayan şahıs adına gelir vergisi tarh edilmesi mükellefiyette hataya neden olacaktır.
- *“Mevzuda Hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden*

⁸⁶ ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012 s.1005.

vergi istenmesi veya alınmasıdır.” Örneğin; kira geliri elde eden bir kişinin istisna sınırı altında kira geliri elde etmesine rağmen o kişiden beyanname istenmesi mevzuda (konuda) hataya neden olacaktır.

- *“Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”* Örneğin; 2019 yılında Motorlu Taşıtlar Vergisine tabi bir otomobil alan kişiden 2018 yılına ilişkin Motorlu Taşıtlar Vergisi tahakkuk etmesi vergilendirme döneminde hataya neden olacaktır.

2.5.8. Dava (Yargı Yolu)

Vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında haklarında vergi tarh edilen ya da bu vergiye bağlı veya bu vergiden bağımsız ceza uygulanan mükelleflerin; uzlaşma istemesi fakat uzlaşmanın sağlanamaması, düzeltme talebinin vergi dairesi tarafından kabul edilmemesi ve bunların dışında diğer vergi ile ilgili uyuşmazlıkları idari yollarla çözüme kavuşturamamaları durumunda yargı organlarına başvurma hakları bulunmaktadır.⁸⁷

Kendisine vergi tarh edilen veya ceza kesilen mükellef veya ceza sorumluları 2576 Sayılı *“Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun”*un 6/a maddesinde yer alan hüküm uyarınca Vergi Mahkemesinde dava açabilirler.

Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin görev alanlarına giren uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacak usuller 2577 sayılı *“İdari Yargılama Usul Kanunu”* (İYUK) ile düzenlenmiş bulunmaktadır. İ.Y.U.K.’ta hüküm bulunmayan bazı hususlarda İ.Y.U.K. 31. maddenin göndermede bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Yine aynı şekilde bu madde

⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:92, Mayıs 2009, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>, Erişim:29.02.2020.

uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanuna göndermede bulunulan haller saklı kalmak kaydıyla V.U.K.'nın ilgili hükümleri uygulanmaktadır.⁸⁸

Vergilemede mükelleflerin beyanı esas olduğundan, ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler hariç olmak üzere beyan edilen matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmaz.(V.U.K. md. 378 ve İ.Y.U.K. md. 27.)

V.U.K'nun ek 7. maddesine göre; “*mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.*”

Mükellef veya ceza sorumluları vergi mahkemesi kararlarına karşı, kararın tebliğ tarihini takip eden günden itibaren otuz gün içinde Bölge İdare Mahkemesine dava açabilirler. Ancak bu dava vergi mahkemesi kararı üzerine idarece yapılacak işlemleri durdurmaz. İdari işlemlerin durması için İ.Y.U.K.'nın 52. maddesi gereğince teminat karşılığında yürütmeyi durdurma talep edilmesi ve bu isteğin bölge idare mahkemelerince onaylanması gerekmektedir.

Mükellef ya da ceza muhatabı hakkında kesilen vergi cezaları için, ceza ihbarnamesinin mükellefe ya da ceza sorumlusuna tebliğ edilmesinden sonra dava yoluna gidebileceği gibi, 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'na göre cebren tahsil şekillerinin herhangi birini uygulanması sırasında da dava konusu edilebilir. Hangi durum olursa olsun dava açma işlemi idari işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. (İ.Y.U.K. md. 27) Mahkeme tarafından mükellef ya da ceza muhatabı lehine bir karar çıkması durumunda bu karar idari işlemi hükümsüz kılacağından, ilgilinin davaya konu vergi, ceza ve buna bağlı alacaklar için sorumluluğu sona erecektir. Burada cezai sorumluluğunun sona ermesinde yargı kararı ile birlikte bu kararın dayanağı da önemlidir. İdari işlemlerin uygulanması sırasında usul veya şekil eksikliğinden dolayı mahkemenin mükellef veya ceza muhatabı lehine karar verdiği durumlarda, kişi/kurumun cezai sorumluluğu tamamen ortadan kalkmasa bile en azından, idarece

⁸⁸ ÖZDEMİR Tarık, ASLANER Hakan, *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma*, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 3 (Sf. 322-321).

yeni bir işlem tesis edilmesine kadar kişiyi vergi cezasını ödeme yükümlülüğünden kurtarmaktadır.⁸⁹

Mükellef adına herhangi bir veri türü için vergi tarh edildiğinde bu vergiye bağlı olarak vergi ziyai cezası ve ayrıca usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir durum var ise mükellef adına bu cezalar da kesilmektedir. Mükellefin tarh edilen vergi aslını yargıya taşımasına rağmen, buna bağlı vergi ziyai cezasını veya usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını dava konusu yapmaması durumunda, vergi aslına karşı açılan davanın mahkemece mükellef lehine karar çıkması durumunda, vergi ziyai cezası ve diğer cezalar da kendiliğinden ortadan kalkmış sayılacak mıdır? Her idari işlemin birbirinden bağımsız olarak anlam ifade ettiği düşünülürken, idarece iptal edilmedikçe veya yargı kararıyla kaldırılmadıkça hukuki sonuçlarını sürdüreceği tartışmasızdır. Ancak, mahkemece mükellefin vergi kaybına sebebiyet vermediği yönünde bir karar çıkmasına karşılık, buna bağlı vergi ziyai ve diğer cezaların hukuki varlığını koruduğunu söylemek güçtür. Bu nedenle, idarenin yapacağı yeni bir işlemle cezanın kaldırılması veya ceza tahsil edilmişse iade işleminin gerçekleşmesi için sonuçlanan davada cezanın gerekçesiz kaldığını ileri sürerek işlemin iptal ettirilmesi sorunun çözümünü sağlayacak yollardır.⁹⁰

2.5.9. Uzlaşma

Uzlaşma, mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların dava yoluna gitmeksizin vergiye uyumun sağlanması amacıyla el sıkışılmasıdır. Uzlaşma, mükellef ve idareyi dava yoluna gitme ve yargılama sürecini takip etme gibi zahmet ve zorluğundan kurtarmak, uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi dolayısıyla vergi yargısı organlarının yükünü hafifletmek, vergi, ceza ve buna bağlı alacağın tahsilini hızlandırmak ve mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi gerekçelere dayanmaktadır.⁹¹

V.U.K.'nda yapılan ilk düzenlemede uzlaşma, tarhiyat yapıldıktan sonra yapılmaktaydı. Aslında bu düzenleme henüz adı konmamış “tarhiyat sonra uzlaşma”

⁸⁹ GÜNDÜZ Engin, *Vergi Suç Ve Cezaları*, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

⁹⁰ GÜNDÜZ, a.g.t., s. 116.

⁹¹ KARAKOÇ, a.g.e., s. 533.

idi. Daha sonra yapılan değişikliklerle/eklemelerle “tarhiyat öncesi uzlaşma” hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle uzlaşma “tarhiyat öncesi uzlaşma” ve “tarhiyat sonrası uzlaşma” olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Nezinde vergi incelemesi bulunan mükellefler dilerse tarhiyat yapılmadan önce (vergi inceleme raporu tanzim edilmiş ancak vergi dairesine gönderilmemiş) dilerse tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilirler. Mükelleflerin her vergi incelemesi için her ikisine başvurma imkânı yoktur. Diğer yandan tarh edilecek vergi ve cezaların bir kısmı tarhiyat öncesi bir kısmı ise tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde; inceleme devam ederken vergi inceleme elemanınca mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talep edip etmediği sorulur ve mükellefin cevabı tutanağa geçirilir. Uzlaşma talebi; vergi inceleme tutanağına alınacağı gibi vergi inceleme tutanağı imzalandıktan sonra ve vergi inceleme raporu vergi dairesine gönderilmeden önce de bağlı grup başkanlığına dilekçe ile yapılabilir. Vergi inceleme tutanağının imzalandığı tarihte tarh zamanaşımı süresinin sona ermesine 3 aydan daha az bir zaman kalması durumunda mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz.

V.U.K. Ek 11. maddesine göre vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmektedir. 27.03.2018 tarihinden itibaren (bu tarihten önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edenler hariç) bu hüküm “vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında” şeklinde değiştirildiğinden tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına dahil olmayan “usulsüzlük” ve “özel usulsüzlük” cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından da çıkarılmıştır.

V.U.K.’nın 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçları ile vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanılamaz. Bu hüküm ile devletin, vergi kaçakçılığı suçu işleyen mükellefle aynı masaya oturarak anlaşması temel ilkeler kapsamında engellenmiştir.⁹²

⁹² HEPAKSAZ Engin, *The Practice of Reconciliation in Turkish Tax Law Settlement and Administrative Discretion*, International Conference of Interdisciplinary Studies Conference Proceedings, April 16-19, San Antonio, 2015.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde mükellefler, tutanakla tespit edilen vergi ve ceza miktarlarına dava açamaz ve şikayette bulunamazlar. Bu yönüyle uzlaşma kesindir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi⁹³ veya vaki olmaması⁹⁴ durumunda mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamazlar.

- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma:

Mükellefler ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle ve bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarına karşı tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir. V.U.K.'nun Ek-1. maddesinde uzlaşma talep edilebilmesinin şartları tek tek sayılmıştır. Buna göre vergi tarhına ve vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin;

- kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
- V.U.K.'nun 369. maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklandığının,
- V.U.K.'nun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,
- yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun, kaynaklanması gerekmektedir.

Sayılan bu nedenlerden herhangi birinin bulunması halinde mükellef veya adına ceza kesilenler uzlaşma talep edebileceklerdir. Ancak uygulamada vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin nereden kaynaklandığı idarece araştırılmamakta ve dikkate alınmamaktadır. Aslında bunu tespit etmek çok da olası değildir. Çünkü V.U.K.'nun Ek-1. maddesinde “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” şeklinde tanımlanmış oldukça geniş yorumlanmaya açık bir dayanak vardır. İdarenin, mükellefin kanunu bilip bilmediğini tam olarak kanıtlaması oldukça zordur. Dolayısıyla “kanunu bilmiyordum” diyen her mükellefin beyanının doğru kabul edilmesi gerekir ki, bu durum böyle bir sebebin gerçekten olmadığı, konu ve zaman olarak uzlaşma kapsamına girmesi koşulu ile herkesin uzlaşma talebinde bulunabileceği anlamına gelir. İdare de zaten bu şartı aramaktadır. Eğer aramış olsa,

⁹³ Uzlaşmanın Temin Edilememesi: Mükellefin veya vekilinin uzlaşma komisyonuna katılmaması ya da uzlaşmaya katılması durumunda uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamasıdır.(KÜÇÜKKAYA Mehmet, *Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları*, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 1, 2020.)

⁹⁴ Uzlaşmanın Vaki Olmaması: Uzlaşma toplantısında mükellefin, uzlaşma komisyonunun teklifini kabul etmemesidir. (KÜÇÜKKAYA, a.g.m., s.257.)

aynı sebepten dolayı farklı zamanlarda yapılacak tarhiyatlara ilişkin uzlaşma taleplerinden sonra yapılanları –ilk tarhiyatta mükellef kanunu öğrenmiş olacağından- kabul etmemesi gerekir. Oysa uygulamada böyle bir araştırma yapılmamaktadır. Öte yandan V.U.K.’nun 116, 117 ve 118. maddelerine göre bir vergi hatası varsa, niye düzeltme hükümlerinin değil de, uzlaşma hükümlerinin uygulanacağı izah isteyen bir durumdur. Çünkü V.U.K.’nun 369. maddesine göre yanılma halinde de zaten ceza kesilmeyecektir. Bu durumda uzlaşma vergi aslında yapılacaktır. Yani “yanılmayan” tüm vergiyi öderken, “yanılan” vergi aslında da indirim elde edebilecektir.⁹⁵

⁹⁵ OZANSOY Ahmet, *Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:89, Mayıs 2000.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ETKİNLİĞİNİ BELİRLEYEN UNSURLAR

Etkinlik, örgüt, firma veya birimin amaçlarına ulaşma derecesi ve başarısını gösterir.⁹⁶ Kamusal faaliyetlerin başarısı bu faaliyetlerin etkin olup olmadığı ile yakından ilgilidir. Kamusal faaliyetlerin etkin olup olmadığı sadece bütçeye gelir oluşturmakla ölçülmemekte, faaliyetlerden yararlanan kurumların/bireylerin memnuniyeti, hizmetin kalitesi, teknoloji gibi unsurlar da önemli rol oynamaktadır.

Devletlerin en önemli kaynağı olarak bilinen vergi, aynı zamanda ekonomiye yön verme konusunda da en önemli araç olarak kabul edilmektedir. Ancak kamusal malların bedelsiz olarak kullanma olanağının varlığı, hane halkı ve firmaların mal ve hizmetlerin finansmanına katılımında isteksiz olmalarına neden olmaktadır. Dolayısıyla kamusal malların devlet tarafından sunulması bu hizmetler için finansmanı gerekli kılmakta ve bu finansman ise vergilerle karşılanmaktadır.⁹⁷

Türkiye’de vergiler gönüllülük esasına dayanılarak mükelleflerin beyanı üzerinden alınmaktadır. Yaşam standartını yükseltmek isteyen mükellefler, kazançları üzerinden ödedikleri vergileri kendileri üzerinde bir yük olarak görmektedir. Her ne kadar devlet topluma sunduğu hizmetler için vergi gelirlerini arttırmak istese de, kişisel/kurumsal gelirlerini artırmak isteyen mükellefler kendilerinden tahsil edilen vergilere çeşitli şekilde tepki gösterebilmektedir.

⁹⁶ ACAR İbrahim Atilla, MERTER Mehmet Emin, *Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu*, Maliye Dergisi, Sayı 147, s.7 https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf

⁹⁷ SELEN Ufuk, *Türkiye’de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*, Editör: Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Ekin Kitabevi, Bursa, 2011.

3.1. VERGİ MEVZUATININ YAPISI/KARMAŞIKLIĞI

Sosyal, teknolojik ve ekonomik alanda yaşanan gelişmeler vergi mevzuatındaki değişimleri de beraberinde getirmiştir. Bu değişimler vergi mevzuatının sadece mükellefler tarafından değil vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından da anlaşılmasına neden olmaktadır.

Daha önceki bölümde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilebilmesi için gereken şartlardan birinin “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten” kaynaklanması gerektiği belirtmişti. Bu şartın çok geniş anlamda yorumlanabilir olmasının yanında kanun koyucu vergi mevzuatının karmaşıklığını açık bir şekilde kabul etmiştir.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı mükellefler bakımından bazı olumsuz sonuçların doğmasına neden olabilmektedir. Beyanname verilmemesi gereken durumda beyanname verilmesi ve dolayısıyla vergi ödememesi gerektiği halde, vergiyi tahakkuk ettirerek farkında olmadan kişilerin vergi ödemeye devam etmeleri buna örnek olarak verilebilir. Bunun yanında, net olarak anlaşılmayan hükümlerin bulunması, vergi kanunlarının uygulamada istenen başarıyı sağlamaya engel olmakta ve bu hükümlerin yürürlükten kaldırılmasına neden olabilmektedir. Mükelleflerin zaman zaman ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri, açık olmayan ve kararsız kalınan konularda vergi idaresinden görüş istenmesi alışkanlığının yaygın olması gibi hususlar vergi kanunlarının karmaşıklığını ve belirlilik ilkesinin yeterince gerçekleştirilemediğinin göstergesidir. Ayrıca bir vergi kanununda başka bir hukuk kurallarına gönderme yapılıyorsa, bu göndermenin çok açık biçimde gösterilmesinde fayda vardır.⁹⁸

Vergi mevzuatımızda, V.U.K. dahil her vergi türü için tebliğ, Bakanlar Kurulu kararı, sirküler gibi birçok düzenleme yapıldığını görmekteyiz. Bu düzenlemeler dışında mükerrer, geçici ve ek maddeler de kanun hükümlerinde yer almaktadır. Böylesine çok sayıda düzenlemelerin bulunması, vergiye ilişkin çelişkili hükümlere ve mükelleflerin vergi mevzuatını anlayamamalarına neden olmaktadır. Bu durum mükellefler tarafından beyan edilmesi gereken vergilerin beyan edilmemesine,

⁹⁸ TEKBAŞ Abdullah, *Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:12, 2012, s. 123-191.

ödenmesi gereken vergilerin eksik ödenmesine veya idare açısından verginin fazla tahsiline, dolayısıyla vergi suç ve cezalarında etkinsizliğe yol açmaktadır. Dolayısıyla vergi sisteminin “açık”, “anlaşılır” ve “basit” olması vergi uyumsuzluklarını asgari düzeye indirmede etkili olacaktır.

3.2. VERGİ AFLARI/YAPILANDIRMA

Vergi affi ile ilgili yazında çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır. Vergi affi, hükümet tarafından çıkarılan bir kanunla alacak hakkından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Vergi affi denildiğinde genel olarak, vergi kanunlarına aykırı hareket eden kişilere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların kaldırılması anlaşılmaktadır.⁹⁹ Başka bir tanıma göre devletin kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Diğer bir deyişle devlet vergi affıyla ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmesi halinde elde edeceği gelirden vazgeçmektedir.¹⁰⁰ Yapılan tanımlamalardan anlaşılacağı üzere vergi affi genel olarak; vergi kanunlarına aykırı hareket etmek suretiyle haklarında idari ve hukuki yaptırım kararı alınmış gerçek ve tüzel kişiler hakkında bu yaptırımlardan vazgeçilmesidir. Devletin artan ihtiyaçları karşısında ekonominin kötü gitmesi ve bundan dolayı mükelleflerin borçlarını ödeyemez hale gelmesi, kayıt dışı kalmış servet unsurlarının ekonomiye kazandırılması vergi affının ekonomik nedenleridir.

Vergi aflarının kısa dönemde vergi gelirinde bir artışa neden olabilmekte ancak bu gelirin ciddi boyutlara ulaşacağı düşüncesinin abartılı olduğu düşünülmektedir. Çünkü vergi afları sonucunda hazineye intikal eden gelirler genellikle daha önce bildirilmemiş olan vergilerden sağlanması gereken bir gelir olduğundan dolayı uzun dönemde gelirin azalmasına neden olabilmektedir.¹⁰¹

Çok sık çıkartılan vergi afları, gelirini doğru beyan etmeyen, vergi kaçırmayı alışkanlık haline getiren kişileri bu duruma daha çok teşvik etmekte, vergisini tam ve

⁹⁹ BULUT Mustafa, ÇALIŞKAN M. Seda, BULUT Ayça, *Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Vergi Dünyası, Sayı: 327, Kasım, 2008, s.29.

¹⁰⁰ ÇETİN Güneş, *Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi*, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 14, Sayı:2, 2007, s.173.

¹⁰¹ ALM James, *Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Am-nesty*, International Studies Program, October, 1998.

zamanında ödeyen kişiler bakımından ise neredeyse ceza olarak algılanmaktadır. Bununla beraber belli aralıklarla çıkartılan vergi afları mükellefler açısından ileride af olacağı beklentisini güçlendirmekte ve esnek davranmalarına neden olmaktadır. Haklarında vergi tarh edilen, ceza uygulanan ve hatta suç duyurusunda bulunulan mükelleflerin af nedeniyle bu yaptırımların ortadan kaldırılması, vergisini düzenli ödeyen mükellefleri de vergi ödememenin yollarını aramaya yönlendirmektedir.¹⁰²

Son yıllarda yürürlüğe giren yapılandırma kanunları da vergi affı olarak algılanmaktadır. Yapılandırma kanunu; vergi borçlarının yanında SGK prim borcu, köprü ve trafik cezaları gibi devlete olan diğer borçları kapsamaktadır. Yapılandırma kanunu ile asıl borç değişmemekte, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi asıl borca bağlı alacaklar Yİ-ÜFE katsayısı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Ayrıca bu hesaplamalar sonucunda borçlar taksite bağlanmaktadır. Yapılandırma kanunları borcunu zamanında ödeyemeyen ve borçluluk hali giderek artan gerçek ve tüzel kişiler için kaçınılmaz bir olanak olarak değerlendirilmektedir. Dikkat edilmesi gereken husus yapılandırmanın, vergi affı gibi devletin alacaklarından tamamen ya da kısmen vazgeçmesi anlamına gelmemektedir. Vatandaşların, yapılandırma ile vergi ve diğer borçlarından kurtulacağı algısı, yapılandırma kanunu çıkmasına rağmen gelecekte başka bir yapılandırma kanunun yürürlüğe girmesi beklentisi, vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilemekte ve bu uygulamalarla birlikte cezaların caydırıcılığı yok olmaktadır.

Birçok yapılandırma kanunlarında matrah/vergi artırımı hükümlerini görmekteyiz. Matrah/vergi artırımı mükelleflerin tabi olduğu vergi türleri için ek vergi ödemesi/tahakkuk ettirmesidir. Matrah/vergi artırımında bulunan mükellefler vergi incelemesine alınmamakta, incelemesi devam eden mükelleflerin ise incelemesini sonlandırmaktadır. Bu yönü ile vergi idaresinin ve yargının iş yükünün hafifleyeceği düşünülmektedir. Dolayısıyla kayıt dışı bırakılan hasılatlar ve belgesiz giderlerin yanında V.U.K.'nun 359. maddesinde yer alan (vergi denetim elemanlarınca henüz rapor düzenlenmemiş) kaçakçılık suçu işleyen mükellefler için matrah/vergi artırımı kaçınılmaz bir olanak olarak karşımıza çıkmaktadır. Af beklentisi içinde olan

¹⁰² KILDİŞ Yusuf, *Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 2000, Cilt 2, Sayı:2, s.7

mükelleflerin bu yola başvurması nedeniyle vergi afları, vergi ve cezalarda caydırıcılık etkisi oluşturmayacağı gibi, mükellefleri neredeyse bu yola teşvik edebilir.

Son yapılan matrah/vergi artırımında “Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödememeleri halinde artırım hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilecektir.”¹⁰³ hükmü yer almaktadır. Matrah/vergi artırımında bulunan mükelleflerin taksitlerini ödememeleri halinde kapatılan dosyaların yeniden açılacağı, bu nedenle vergi idaresi ve vergi yargının altından kalkamayacağı bir yük altına gireceği de kaçınılmazdır.

3.3. VERGİ DENETİMİ

Vergi idaresi vergi tahsil ederken Anayasa'nın 73. maddesine dayanarak hareket etmektedir. Bu maddede; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” denilmektedir. Bu hüküm gereği vergi bireylerden cebren alınmaktadır.

Denetimin kelime anlamı, bir işin doğru ve olması gerekene uygun olarak yapılıp yapılmadığının araştırılması ve incelenmesidir. Denetimin unsurlarını ortaya koyan daha ayrıntılı bir tanım ise şöyledir: Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.¹⁰⁴

Vergi denetimi; vergi mükellefi veya sorumluların vergilendirme ile ilgili işlemlerini vergi kanunlarında gösterilen usul ve esaslara uyup uymadığının kontrol edilmesidir. Türk vergi sistemi genel itibariyle beyan esasına dayalı olduğundan mükellefler daha az vergi ödemek için gelirlerini tam olarak beyan etmeme yoluna başvurabilmektedir. Vergi kaçırmaya neden olan bu durum mükelleflerin vergi ödev ve sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeme ve hukuka aykırı eylemlerde

¹⁰³ 26.05.2018 Tarihli 1 Seri Nolu Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği

¹⁰⁴ KEPEKÇİ Celal, *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, 1998, S.1.

bulunarak suç işlemelerine neden olmaktadır. Bunu önlemenin yolu etkin bir vergi denetim mekanizması kurulmasına bağlıdır.¹⁰⁵

Vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır(V.U.K. md. 134). Bununla birlikte; vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemelerinin diğer amaçları arasındadır.¹⁰⁶ Genel olarak incelemeye tabi tutulan mükellefler “ne kadar ceza çıkar, ne kadar öderim?” gibi sorular sormakta ve incelemeden cezasız çıkamayacağı kanısındadır. Oysaki uygulamada her inceleme sonucunda olumsuz rapor tanzim edilmemektedir.

Konusu suç teşkil eden fiiller ve/veya ceza kesilmesini gerektiren durumlar vergi incelemesi neticesinde bir rapora bağlanmaktadır. Ayrıca vergi suçu raporu ile Cumhuriyet savcılıklarına sevk edilmektedir. Dolayısıyla vergi denetimi, vergi suç ve cezalarının caydırıcılığı konusunda önemli bir fonksiyondur. İncelenme kaygısı içinde olan mükelleflerin, kanunda emredilen usul ve esaslara riayet etmesi, vergi suçlarından uzak durması beklenir.

Vergi denetiminin suç ve cezanın önlenmesi konusunda önemli bir paya sahip olduğundan vergi denetim idaresinin performansı da önem kazanacaktır. Diğer bir deyişle vergi denetim idaresi ne kadar etkin olursa, vergi suç ve cezalarında caydırıcılık etkisi o kadar etkin olacaktır.

Tablo-2’de yıllar itibariyle mükellef sayıları (Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve Kurumlar Vergisi mükellefleri), incelenen mükellef sayısı ve incelenme oranlarına yer verilmiştir.

¹⁰⁵ EKER Aytaç, *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2004, s. 154.

¹⁰⁶ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim:05.03.2020.

Tablo-2: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%
2019	2.813.452	40.763	1,45%

* GİB'in Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu.

Tablo-2'de görüleceği üzere yıllar içinde mükellef sayıları gitgide artmakta buna karşılık incelenen mükellef sayısı da giderek azalmaktadır. Tablo-3'te ise yıllar itibariyle Vergi Müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapor türleri ve rapor adetlerine yer verilmiştir. Her iki tablo birlikte değerlendirildiğinde vergi incelemeleri sonucunda yılda yaklaşık 11.000 adet vergi suçu raporu düzenlendiği, bu raporların özellikle son 3 yılda ivme kazandığı görülmektedir. Yıllar itibariyle ortalama 50.000 mükellefin incelendiği göz önünde bulundurulduğunda incelenen her beş mükelleften en az birinin vergi suçu işlediği tespit edilmiştir.

V.U.K.'un 359. maddesi kapsamında sahte belge düzenlediği yönünde tespit yapılan mükelleflerden mal/hizmet alan mükellefler sahte belge kullanma yönünden, sahte belge düzenleyen mükelleflere mal/hizmet satan mükellefler ise sahte belge düzenleme şüphesi nedeniyle incelemeye sevk edilmektedir. Sahte belge düzenleme şüphesi nedeniyle incelemeye sevk edilen mükellefler hakkında sahte belge düzenlediği yönünde kanaate varılmış olsun veya olmasın vergi tekniği raporu tanzim edilmektedir. Eğer vergi tekniği raporunda mükellefin sahte belge düzenlediği kanaati hasıl olmuşsa ayrıca vergi suçu raporu tanzim edilmektedir. Mükellefin sahte belge

düzenlediği yönünde bir sonuç çıkmamışsa sadece vergi tekniği raporu düzenlenmektedir. Bu bilgiden hareketle, tabloya göre yılda ortalama 20.000 adet vergi tekniği raporunun düzenlenmesi, her iki sahte belge düzenleme incelemelerinden birinde vergi suçunun olduğu sonucu çıkmaktadır.

Tablo-3: Yıllar İtibariyle Düzenlenen Rapor Türleri ve Rapor Adetleri

Yıllar	Vergi İnceleme Raporu	Vergi Tekniği Raporu	Vergi Suçu Raporu ¹⁰⁷	Diğer Raporlar	Toplam
2014	131.587	18.879	10.675	7.226	168.367
2015	151.065	18.563	9.118	6.528	185.274
2016	122.245	25.706	10.380	7.090	165.421
2017	81.061	22.288	12.587	11.108	127.044
2018	88.020	16.895	15.032	7.755	127.702

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları ve <http://dergisidergisi.barobirlik.org.tr/m2019-142-1845>.

Vergi suçu işleyen kişilerin, bu fiileri genel olarak vergi incelemesi sonucuna göre tespit edilmesi ve bununla birlikte inceleme oranının düşük olması, vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi olası olan kişileri cesaretlendirdiğini söylemek olanaklıdır. Bu bakımdan vergi denetimi ve incelemelerinin arttırılması, vergi kaçakçılığı suçlarının tespiti ile önlenmesine yönelik yeni düzenlemelerin yapılması, vergi suçlarını önlemede etkinliğin sağlanabilmesi konusunda oldukça önem taşımaktadır.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Vergi suçu raporu her mükellef bazında düzenlenmekle birlikte sayı olarak daha fazla kişiyi ihtiva edebilir. Örneğin; iki veya daha fazla kişinin temsilci olduğu şirketlerde vergi suçu söz konusu ise, aksine bir tespit yoksa temsilcilerin tamamı bir adet rapor ile Cumhuriyet Savcılıklarına sevk edilmektedir. (<https://www.bilgidenetim.com/ceza-yargilamasinda-vergi-sucu-raporuyla-ilgili-olarak-dikkat-edilmesi-gereken-hususlar-2.html>, Erişim:21.11.2020).

¹⁰⁸ BATUR Necat, *Vergi Suç Ve Cezalarının Etkinliği*, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2019-142-1845>.

3.4. VERGİ YÜKÜ VE VERGİ ÖDEME GÜCÜ

Kamusal finansmanın en büyük aracı vergilerdir. Karşılıksız alınması (doğrudan bir fayda sağlamaması), devletin egemenlik gücüne dayanması ve kişilerin gelirlerini azaltması nedeniyle vergiler bireyler ve kurumlar üzerinde külfet oluşturmaktadır.

Verginin kişiler üzerinde öznel ve nesnel etki olarak iki türlü etkisi vardır. Öznel etki, verginin birey üzerinde bıraktığı kişisel vergi baskısı sonucu ortaya çıkan psikolojik bir etki olup ölçülmesi olanaklı olmamaktadır. Nesnel etki ise kişinin kazancı ile ödediği vergi tutarı arasındaki ilişkiyi ifade ettiği için oransal bir değer olarak ölçülebilir.¹⁰⁹ Vergi yükünü belirleyen en önemli etken kanun koyucu tarafından belirlenen vergi oranlarının seviyesidir. Dolayısıyla, vergi oranlarındaki artış kullanılabilir gelirdeki azalmaya neden olduğundan, mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tutum ve davranışları olumsuz yönde etkilemektedir.¹¹⁰

Adil bir vergilendirilme sisteminin uygulanması için “fayda (yararlanma) ilkesi” ve “ödeme gücü ilkesi” olmak üzere temelde iki yaklaşım bulunmaktadır. Fayda ilkesi, vergiye tabi mükelleflerin kamu hizmetlerinden ya da kamusal mallardan elde ettikleri fayda düzeyine göre vergi ödemeleri gerektiği görüşünü savunmaktadır. Yaklaşımın diğeri ise ödeme gücü ilkesidir. Ödeme gücü ilkesi, vergide adaletin sağlanması için mükelleflerin ödeme gücüne göre vergilendirilmeleri görüşünü savunmaktadır.¹¹¹ Mali güce göre vergilendirme sosyal devlet anlayışının bir gereği olup anayasa ile koruma altına alınmıştır. Bu ilke daha fazla geliri olanların kamu faaliyetlerinin finansmanında daha fazla katkıda bulunmaları varsayımına dayanır. Ödeme gücü ilkesi vergide adaleti sağlama ile doğrudan ilişkidir.

¹⁰⁹ Türk Harb-İş Sendikası, *Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü*, Dosya Yayıncılık, Ankara, 1997.

¹¹⁰ DEMİRCAN S. Esra, *Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi*”, *Antalya: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004.

¹¹¹ ÇİÇEK Halit, *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*”, İstanbul: İSMMM Yayın No: 65, 2006.

Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için öncelikle bireylerin ödeme gücünün kişiselleştirilmesi gerekmektedir. Günümüzde aşağıdaki araçlardan yararlanarak vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmak olanaklıdır¹¹²:

- En az (asgari) geçim indirimi,
- Artan oranlı vergi tarifesi,
- Emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi (ayırma prensibi),
- Sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnaları,
- Vergi indirimleri,
- Veraset ve intikal vergisi, zorunlu gereksinim maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (G.V.K.) 1. maddesine göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nun 103. maddesinde yazılı tarifeye göre gelir vergisi hesaplanıp ödenmektedir. Türk vergi sisteminde gelir vergisi, artan oranlı tarife yapısıyla kişilerin ödeme gücünü dikkate almaktadır.

Tablo-4'te G.V.K. 103. maddesinde belirtilen 2020 takvim yılı gelir vergisi tarifesi yer almaktadır.

Örneğin; bireyin yıllık gelirin 40.000 TL olduğunu varsayarsak kişi $((40.000-22.000)*0,20)+3.300=6.900$ TL vergi ödeyecektir. Dolayısıyla kişinin vergi yükü $(6.900/40.000)$ %17,25 olacaktır.

Kişinin gelirinin yıllık gelirin 120.000 TL olması durumunda ödeyeceği vergi $((120.000-49.000)*0,27)+8.700=27.870$ TL olacaktır. Bu durumda vergi yükü $(27.870/120.000)$ yaklaşık %23,22 olarak hesaplanır.

¹¹² Mali Güce Göre Vergilendirme (Ödeme Gücü) İlkesi Nedir?, <https://vergidosyasi.com/2017/11/14/mali-guce-gore-vergilendirme-odeme-gucu-ilkesi-nedir>, Erişim:05.03.2020.

Tablo-4: 2020 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Toplamı	Oran
22.000 TL'ye kadar	15%
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	20%
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL, (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	27%
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL, (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	35%
600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL, (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	40%

Kaynak: 27.12.2019 Tarih 310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

Örnekte belirtildiği üzere gelirin farklılaşmasına göre ödenecek vergi tutarlarının hesaplamasına yer verilmiştir. Bu hesaplamalardan hareketle; geliri yüksek olan birey üzerinde vergi yükü yüksek olsa da harcanabilir geliri diğerlerinden (geliri daha düşük olan bireyden) fazla olduğu için bu etkiyi daha az hisseder. Gelir etkisinin zıt yönde ilerlediği düşünülen bu duruma göre geliri düşük olan birey temel ihtiyaçlarını ve sinema, tiyatro gibi kültürel gereksinimlerini sahip olduğu sınırlı bütçesi karşılamak istediğinde sıkıntı yaşayabilir. Oysaki vergi yükü yüksek olan birey temel ve kültürel ihtiyaçlarını karşılayacak geliri elde ettiğinden, hissettiği baskı nispeten daha az olacaktır.

Vergi yansımaları olgusundan yola çıkarak işverenler tarafından kaynakta kesilerek devlete ödenen ve vergi gibi gelirden doğrudan azalmaya neden olan sosyal güvenlik katkı paylarının da işçiler üzerinde bir yük oluşturduğu ve bireysel vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınması gerektiği kamu ekonomistlerince yaygın bir şekilde savunulmaktadır.¹¹³ Harcanabilir geliri kısıtlı ve/veya daha az olan bireyler yaşamlarını idame ettirebilmek için kendilerinden kesilen vergi ve primlerden kanuni

¹¹³ DURMUŞ Mustafa, *Maliye Politikaları, Teori ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

yollarla kaçınabilir veya kanuni olmayan yollarla (kaçakçılık suretiyle) vergi kaybına neden olabilir. Devlet uygulayacağı politikalarla vergiden kaçınmanın yasal sınırlarını belirleyebilir veya tahmin edebilir. Diğer taraftan bireyler harcanabilir gelirini azaltmamak için vergi kaydı olmaksızın haksız kazanç elde edebilir. Yapılan açıklamaya göre; birey vergi ve sigorta kesintilerini kendisine ödemek şartıyla refah düzeyini artırmak için sigortasız çalışmayı kabul edebilir. Ancak işçinin herhangi bir sağlık problemi olduğunda parayla muayene olacağı, sigortasız işçi çalıştıran mükelleflerin, bu durumun tespit edilmesinden sonra alacağı cezalar göz önünde bulundurulduğunda, karşılaşılabilecek muhtemel durumlar karşısında psikolojik olarak caydırıcılık etkisi öne çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde gelir vergisine tabi yedi gelir unsurundan sayılan ticari zirai ve mesleki kazançların mükelleflerin beyanına dayanılarak tarh edildiği, kanunun diğer maddelerinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlerin neler olduğu ayrıntılı olarak hüküm altına alınmıştır. Ücret geliri edenler ise genel olarak kaynakta kesinti yapılarak vergilendirilmektedir. Söz konusu kazançların yapısına bakıldığında ticari, zirai ve mesleki kazançlarda vergiden kaçınma veya vergi kaçırma olaylarına daha müsait olduğu, ücret geliri elde edenlerin ödenecek gelir vergisini azaltacak (sakatlık indirimi, asgari geçim indimi ve sigorta primleri hariç) herhangi bir durumun olmadığı görülmektedir. Yıllar itibariyle gelir vergisi tahsilatında, ücretlerden kesilen vergilerin nispeten ticari ve mesleki kazançlardan elde edilen vergilerden daha yüksek olduğu bilinmektedir. Günlük hayatımızda ticari, mesleki, bir kısım zirai kazanç elde edenlerin ücret geliri elde edenlere göre daha lüks yaşam sürdüğü bu durumu kanıtlar niteliktedir. Dolayısıyla ücret geliri eden bireylerin diğer gelirleri elde eden bireylere göre kesilen/ödenen vergileri daha fazla hissetmeleri kaçınılmazdır. Bundan dolayı ücret geliri elde eden kesimin vergi yükünün daha adaletli olacak şekilde düzenlemeler içermesi, vergi kayıp/kaçığını azaltacak önlemlerin alınması, daha genel bir ifadeyle vergi sistemini daha etkin hale getirilecek reformların yapılması gerekmektedir.

3.5. VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİ

Geçmişten günümüze devletlerin üstlenmiş oldukları görev ve sorumluluklar değişmiş ve çeşitlenmiştir. Buna bağlı olarak yaptıkları harcama düzeyleri de

değişerek artış göstermiştir. Artan gelir ihtiyacı ise çoğu ülkede olduğu gibi devlet gelirlerinin %80-90'lık kısmını oluşturan vergiler tarafından karşılanmaktadır. Vergiler geçmişte gereksinim amacıyla toplanırken XIX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren sadece ihtiyaç amaçlı değil ekonomik ve sosyal hayata müdahale amacı ile de toplanmaya başlanmıştır. Böylelikle vergilere olan önem artmış ve yükümlülerle devlet daha sıkı bir etkileşim içine girmişlerdir. Devletin vatandaşlarına karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve sorumlulukların artması devlet-birey ilişkisini daha da önemli kılarak verginin psikolojik ve sosyolojik yönden ele alınması gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. Bu durum ise vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi kavramların öneminin artmasına neden olmuştur.¹¹⁴

Modern bir usul ile yapılan vergilendirme işlemlerinde en etkili yol, beyan usulüdür. Mükelleflerin ne kadar kazanç elde ettiğini ve bu kazançlar üzerinden ne kadar vergi ödemesi gerektiğini kendilerinin belirlemesi beyan usulü olarak tanımlanmaktadır. Bu usulün dayanağı olan asıl nokta, mükellefin vergi karşısındaki durumunu en iyi şekilde mükellefin kendisinin belirlemesidir. Kazancını beyan etmeyen veya eksik beyan eden mükellefleri tespit etmek için vergi incelemeleri ve çapraz kontroller yapılmaktadır. Ancak uygulamada beyan usulünün başarısı, mükellefin geniş ölçüde vergi bilincine sahip olmasına ve idarenin mükellefler tarafından beyan edilen bildirimlerin doğruluğunu araştırmada göstereceği başarıya bağlıdır. Günümüz şartlarında vergi idarelerinin, sayıları milyonlarla ifade edilen vergi mükelleflerini tek tek ele alarak inceleyemeyeceği gerçeği düşünülürse, burada en önemli görev ve sorumluluk mükelleflere düşmektedir. Buna göre, vergileme işlemlerinde başarılı olmanın temel şartı, mükelleflerin vergi bilinçlerinin geliştirilmesidir.¹¹⁵

Bu kapsamda vergi bilinci, devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyduğu kaynağın, bireylerin elde ettiği gelirlere veya servetlerinden

¹¹⁴ ÇİÇEK Halit, *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İstanbul: İSMMM Yayın No: 65, 2006.

¹¹⁵ SÜRMEYEN Yusuf, *Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü*, Sayıştay Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, Ocak 1992.

kanunlarda belirtilen usul ve esaslara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir.¹¹⁶

Vergi ahlakı ise genel olarak, vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır.¹¹⁷

Halil Seyidoğlu'nun yapmış olduğu tanımlamaya göre vergi ahlakı, "gelir sahiplerinin vergilerini yasaya uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları" olarak açıklanmıştır.¹¹⁸

Vergi ahlakı soyut bir olgu olması nedeniyle araştırılması ve ölçülmesi oldukça güçtür. Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri içsel motivasyonunun belirlenmesi hassas bir konudur. Zira mükellefler vergi ahlakına uygun olmayan tavırlar gösterdiklerinde, rasyonel düşündüklerinde bunu açığa vurmamak istemeyeceklerdir. Bu nedenle vergi ahlakı araştırmalarının titizlikle ve tutarlı şekilde yapılması gerekmektedir.¹¹⁹

Vergi ahlakı ve vergi bilinci vergi suç ve cezalarının etkinliği açısından iki önemli unsurdur. Vergi ahlakı, gönüllük esasına dayanmakta olup vergi bilinci ise bireylerin öğrenilmiş davranışlarının bir sonucudur. Ahlaklı olan birey vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken yapması gerekenleri (vergi ile ilgili usul ve esasları) öğrenmek isteyecektir. Sadece vergi ödevlerini yerine getirmemek değil bu ödevlerini öğrenmediği durumda bile vicdanen rahatsızlık duyacaktır. Bu da bir süre sonra kişiyi bilgiye yönlendirdiğinden vergi ahlakı vergi bilincinin yerleşmesinde katkıda bulunacaktır.

Vergi bilinci, sadece vergi ödeme veya vergi ödeme gayreti içinde bulunma şeklinde düşünülmemelidir. Ödenen vergilerin devlet tarafından nereye harcandığını bilmek vergi bilincinin yerleşmesini etkileyecektir. Vergi idaresinin mükelleflerin işini

¹¹⁶ NARTA Mehmet Emin, Vergi Bilinci, http://www.maliye.gov.tr/deftardarliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm, 2007.

¹¹⁷ GÜNER Ümit, *Türkiye'de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi; TORGLER, a.g.t., s.5 ve Coşkun Can AKTAN, *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*", içinde: *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.126

¹¹⁸ SEYİDOĞLU Halil, *Ekonomik Terimler: Ansiklopedik Sözlük*", Güzem Yayınları, Ankara, 1992.

¹¹⁹ TOSUNER Mehmet, DEMİR İhsan Cemil, *Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlak Düzeyi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, C. X, S II, 2008 355-373.

kolaylaştırıcı önlemler alması, vergiye uyumu sağlayacak yasaları uygulamaya koyması, karşılaştıkları sorunları en kısa sürede çözüme kavuşturması, kısacası vergi idaresinin etkin çalışması mükelleflerin tutum ve davranışlarını olumlu etkileyeceğinden, mükellef ile idare arasındaki ilişkinin düzenli bir şekilde kurulması vergi ahlakının gelişmesinde ve vergi bilincinin yerleşmesinde önemli rol oynayacaktır.

1985 yılında başlayan ve bütçeye yük getirmesi nedeniyle uygulaması kaldırılan fiş toplama ve “vergi iadesi” sistemi toplumda vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşmasında önemli rol oynamıştır. Bu sistemle mükellefler yine mükellefler tarafından denetlenmesi yoluyla kayıt dışılığın azaltılması ve bütçeye katkı sağlanması amaçlanıyordu. Vatandaşlar yaptığı harcamalar karşısında vergi iadesi için kasa fişlerini karşı taraftan talep etmekteydi. Toplanan kasa fişleri genel olarak ailenin çocukları tarafından bir liste halinde hazırlanıyordu. Bu uygulama kayıt dışı ekonominin azaltılması yönünde küçümsenmeyecek bir gelişmeydi. Ancak o dönemlerde yaşanan bütçe açıklarına çözüm için kamu harcamalarının kısılması öneriliyordu. İlk olarak da vergi iadesi sistemi kaldırıldı. Ekonominin kendi kendini denetlemesi sona erdi ve hatta kayıt dışı ekonomi kendine yol bulmuş oldu. Bunun yanında vergi bilincinin ailede başlamasına da neredeyse balta vuruldu.

3.6. ENFLASYON ORANI

Enflasyon bir ülkedeki mal veya hizmet fiyatlarının sürekli artış göstermesidir. Enflasyon oranı ise fiyatların belli bir dönemdeki değişimidir. Az gelişmiş ve Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde enflasyon oranlarının yüksek olduğu, verginin enflasyonla mücadelede önemli bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir. Bununla birlikte devletler, bütçe gelirlerinin enflasyon nedeniyle aşınmaması için birtakım önlemler almaktadır.

Vergi oranları, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili davranışları etkileyen en önemli unsur olmasının yanında bu oranın artışı da mükellef davranışlarını doğrudan etkilemektedir. Türkiye’de vergi, harç ve cezalar yeniden değerlendirme oranına bağlı olarak artış göstermektedir. V.U.K.’nun mük. 298. Maddesinin B fıkrasına göre; yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumu Toptan Eşya

Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi oranlarının artışı enflasyona bağlı olarak belirlenmektedir. Ancak vergi ile ilgili istisna, indirim ve tarifelerin enflasyon oranında artırılmaması veya sabit kalması reel gelirden azalmaya neden olacaktır. Başka bir anlatımla diğer değişkenler sabit kalmak şartıyla enflasyon oranı kadar zam alan bir bireyin refah düzeyinde bir değişim olmaması beklenir. Ancak vergi tarifelerinin/dilimlerinin enflasyon oranında artırılmaması, mükellefin bir üst dilimden vergilendirilmesi nedeniyle reel gelirden azalışa ve reel vergi yükünde artışa neden olmaktadır. Bu da refah düzeyi azalan mükellefleri başka türlü arayışlara sürükleyebilmektedir.

Enflasyonun özellikle Türkiye’de sabitleşen ve kaçınılmaz bir olgu olmasının yanında doğru bir şekilde uygulanmaması, vergi adaletini ve vergi uyumunun zedelenmesine, dolayısıyla vergi suç ve cezalarında etkinsizliğe neden olmaktadır.

3.7.VERGİ ALGISI

Algı kelime anlamı olarak, “duyu verilerini örgütleyip yorumlayarak çevremizdeki nesne ve olaylara anlam verme süreci” olarak adlandırılır. Algılama ise “bir şeyin farkına varma ve farkına varılan şeye bilgi sistemimiz içinde bir yer bularak yakıştırma ve söz konusu olguyu nitel ve nicel olarak yargılayıp değerlendirme süreci” şeklinde tanımlanabilir.¹²⁰

Vergileme işlemlerinin başarısı verimlilik, mali ve ekonomik şartların yanı sıra psikolojik şartlara da bağlıdır. Vergi uygulamalarında yapılan değişiklikler ile mükelleflerin ödev ve yükümlülüklerinin artması, belirli bir noktadan sonra vergi mükelleflerin davranışlarını olumsuz etkilemektedir. Bu durum verginin tahakkuk ve tahsilinde verimliliğinin azalmasına, ekonomik ve sosyal yönden istenmeyen durumların oluşmasına sebep olmaktadır. Vergi baskısı, vergi zihniyeti ve vergi ahlakı gibi unsurlar mükelleflerin vergi uygulamaları karşısında ki tutum ve davranışlarına etki etmektedir. Vergi baskısı, mükelleflerinin ödedikleri vergi ve vergilendirme ile ilgili yapılması gereken olası işlemler nedeniyle ekonomik gücünde meydana gelen

¹²⁰ ŞİMŞEK M. Şerif, AKGEMCİ Tahir, ÇELİK Adnan, *Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış*, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara, 2011.

azalmalar dolayısıyla hissetmiş olduğu baskı hissini, vergi zihniyeti ve vergi ahlaki mükelleflerin vergi kurallarına uyma isteğini ifade eder.¹²¹

İnsanların yaşadıkları olaylar karşısındaki durumlarının “algı-tutum-davranış” üçlemesinden kaynaklandığı söylenebilir. Bireyin olaylar karşısında sergilediği tutum, onun karşılaştığı olaydan ne anladığıyla bağlantılıdır. Psikolojide algılama olarak adlandırılan bu durum, çevredeki uyarıcıların duyu organlarında meydana getirdiği olguların beyne iletilmesi, orada düzenlenmesi ve anlamlı bir hale gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu sebeptir ki algılamanın bireyin sergilediği tutumda birinci dereceden etkili olduğu ileri sürülmektedir. Tutum ise, bireye isnat edilen ve onun psikolojik bir objeyle ilgili duygu, düşünce ve davranışlarını oluşturan bir eğilim olarak tanımlanmaktadır. Tutumla ilgili en önemli özellik, gözlemlenebilen bir davranış olmaması, davranışa hazırlayıcı bir eğilim olmasıdır. Bu nedenle gözle görülmemekte, fakat gözle görülebilen bazı davranışlara yol açtığından, bu davranışların gözlemlenmesi sonucunda varlığı öne sürülmektedir. Bu yüzden, davranışlara sebep olan tutumlar, sosyal olayların incelenmesinde son derece önem taşımaktadır. Bireylerin olaylar karşısındaki tutumları her zaman aynı değildir. Tutumlardaki değişiklikler, belli bir konuda var olan görüşün yerine yeni bir görüşün benimsenmesi olarak ifade edilebilir. Tutumların değişmesine iç etmen olarak değerlendirilen güdüler ve dış etmen niteliğindeki çevresel temaslar sebep olmaktadır.¹²²

Ekonominin dalgalı bir seyir izlemesi, zaman zaman ulusal veya küresel boyutta krizlerin yaşanması vb. daha birçok etmen mükelleflerin piyasada tutunamamasına ve faaliyetlerine son vermesine neden olmaktadır. Beklenen veya beklenmeyen bu gibi nedenler ile işleri bozulan mükellefler doğal olarak vergi borçlarını ödeyememektedir. Bu noktadan sonraki adımın ne olacağı mükellefin içinde bulunduğu sosyo-psikolojik duruma göre değişkenlik gösterecektir. “Verginin gerçekten toplum ihtiyaçlarını karşılama ve devletin varlığını devam ettirebilmesi” için alındığı psikolojisi içinde olan mükellefin vergi ödeme gayreti içine girmesi

¹²¹ MUTER Naci, ÇELEBİ Kemal, SAKINÇ Süreyya, *Kamu Maliyesi*, Emek Matbaası, Manisa, 2006.

¹²² TEKİRDAĞ Ahmet, *Vergi Suç ve Cezaları*, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi; Şehnaz Bodur, *Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali Ve Sosyolojik Faktörler, Tokat Örneği*, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

beklenir. Dolayısıyla bireylere verginin toplumsal görev ve kalkınmanın temeli olduğunun aşılması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi ödememek bir yana bireyler vergi kanunlarına aykırı diğer tutum ve davranışlar sergileyebilir.

Bir bireyin dahi vergileri doğru algılaması verginin topluma yayılması açısından çok önemlidir. Topluma yayılan vergi sayesinde kaynağında artış meydana gelen devletler mali ve ekonomik yönden güçlenecektir. Bu da aynı şekilde topluma yansiyarak toplumun vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını topyekün olumlu yönde etkileyecektir.

3.8. VERGİ ÇEŞİTLİLİĞİ

Vergi sistemimizde her bir vergi türü için tanımlamalara ve açıklamalara yer almaktadır. Verginin konusu, verginin mükellefi, vergi oranı, beyanname verme ve ödeme zamanları vergi kanunlarında yer alan bazı açıklama ve tanımlamalardandır. Türkiye’de yürürlükte olan vergilerin önemli bir kısmını şu şekilde sıralamak olasıdır:

- **Gelir Vergisi:** Gerçek kişi mükelleflerin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden alınan vergidir. Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilenenler hariç) ile serbest meslek erbaplarından yıllık gelir vergisinden mahsup etmek üzere üçer aylık dönemler itibarıyla geçici vergi alınır.
- **Kurumlar Vergisi:** Sermaye şirketleri ile bazı tüzel kişilerin gelir vergisinde sayılan kazançları üzerinden alınan vergidir. Kurumlar vergisi mükelleflerinden dönemin kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere gelir vergisinde belirtilen hususlara göre geçici vergi alınır.
- **K.D.V.:** Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı üzerinden alınan vergidir.
- **Özel Tüketim Vergisi:** Belirli mallar üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere oransal veya maktu alınan vergidir.
- **Damga Vergisi:** Akitler, kararlar, mazbatalar ve beyannameler ile ilgili kağıtlar üzerinden alınan vergidir.

- Muhtasar (Stopaj) Vergisi: Vergi kanunlarına göre vergi kesmeye mecbur olan gerçek kişi ya da kurumlar tarafından, kestikleri vergilerin topluca beyanını esas alan vergi çeşididir.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi (M.T.V.): Deniz taşıtları ve traktörler hariç olmak her türlü motorlu araçlardan belli ölçüler baz alınarak hesaplanan ve alınan vergidir. M.T.V. mükellefin beyanına gerek kalmaksızın her yılın Ocak ayında tahakkuk ettirilir.
- Emlak Vergisi: Bina, arsa ve arazi gibi taşınmaz mal varlıkları üzerinden alınan ve Belediyelerce tahsil edilen vergidir.
- Veraset ve İntikal Vergisi: Bir kişiye miras, vasiyet gibi nedenlerle ya da karşılıksız olarak mal ve paranın intikal etmesi durumunda alınan vergidir.

Belirtilen vergi türleri ile birlikte Türkiye’de daha birçok çeşit vergi bulunmaktadır. Bu vergilerin bir kısmı gelir üzerinden (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi), bir kısmı harcama üzerinden (K.D.V., Ö.T.V. gibi), bir kısmı da servet üzerinden (MTV, Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi) alınmaktadır. Diğer bir deyişle hem kazanırken, hem harcarken, hem de mal veya paranın karşılıksız olarak intikal etmesi durumunda vergi ortaya çıkmaktadır. Vergi çeşitleri dışında yine birçok çeşit vergi benzeri fon ve pay adı altında yükümlülükler bulunmaktadır. Vergi ve benzeri yükümlülüklerin fazla olması mükelleflerin bu vergiler üzerinde hakimiyetini zorlaştırmaktadır. Mükellefler bu kadar çeşit yükümlülük altında doğal olarak vergi kaçırma refleksi gösterebilmektedirler. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının azaltılması hedefleniyorsa daha önce de anlatıldığı gibi, vergi kanunlarının basitleştirilmesi bir yana, vergi çeşitliliğinin de azaltılması gerektiği düşünülmektedir.

3.9. DEVLETE OLAN GÜVEN

Birbirleri ile etkileşim içinde yaşayan insanlar, yaşamlarını sürdürebilmek adına birtakım gereksinimlere ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaçları karşılayabilmek adına oluşturulan organizasyon da devlettir. Devlet, kendisine görev kılınmış olan sorumlulukları karşılayabilmek adına gelire ihtiyaç duyar. Söz konusu geliri

karşılatabilen en makul kaynak vergidir. Bu açıklamalara göre vergi için en temel kaynağın devlet varlığının olmasıdır sonucuna ulaşılmaktadır.¹²³

Mükelleflerin devletle ilgili görüşleri de vergiye karşı davranışları belirleyen etmenlerden biridir. Mükelleflerin devlete yükledikleri ya da yaratmış oldukları devlet imajı beklentisinin sonucu, devletin giriştiği faaliyetleri de değerlendirerek, devlete vergi vermenin gerekli ya da gereksiz olduğu inancına kapılabilirler. Eğer devletin iyi yönetilmediği, toplanan vergilerin israf edildiği, verimli şekilde değerlendirilip harcanmadığı şeklinde bir kanaat oluşursa, mükellef vergi vermekten kaçınabilir. Aynı zamanda devlet vergilemede adil şekilde davranmadığı zaman yükümlüler gereksiz yere çok vergi verdikleri düşüncesine kapılabilirler. Bunun sonucu olarak, mükellefler vergi vermemenin haklı olduğunu düşünür ve verginin reddine varacak kadar devlet karşıtlığı ve düşmanlığı yoluna gidebilirler.¹²⁴

Bütçede birlik ilkesi; devletin tüm gelir ve giderlerinin tek bir bütçe içerisinde toplanmasını ifade eder. Toplanan gelir ve giderlerin kamunun bilgisine sunulması bütçede şeffaflık ilkesinin gereğidir. Bu ilke hem vatandaşlar hem de kamu yöneticileri üzerinde önemli etkiye sahiptir. Şeffaflık, kamu yönetimi üzerinde neredeyse otokontrol mekanizması işlevi görmekte ve bütçe üzerinde bir denetim sağlamaktadır. Vatandaşlar, ödedikleri vergilerin ne amaçla toplandığını, devlete nasıl bir katkı sağladığını, toplanan vergiler sayesinde ne ölçüde yarar sağladıklarını bilmesi şeffaflık ilkesinin bir sonucudur. Şeffaflığın en önemli özelliği kamu yönetimine duyulan güveni arttırmasıdır. Bu güven sayesinde vatandaşların devlete olan bağlılığı artmaktadır. Kamu yöneticileri de bu durum sayesinde kaynakları daha etkin kullanmada özen gösterecektir. Şeffaflığın olmaması devletin vatandaşlara hesap verme zorunluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Bu da vatandaşlar üzerinde olumsuz etki yaratarak devlete olan bağlılığını zedelemektedir.

¹²³ ŞENTÜRK Suat Hayri, *Vergilemede Fayda İlkesine İlişkin Geleneksel Ve Modern Yorumların Karşılaştırmalı Analizi*. Global Journal of Economics and Business Studies, Cilt:6, Sayı :11, s. 1-16, 2017.

¹²⁴ ÇATALOLUK Cuma, *Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, Sayı:20, s. 213-228, 2008.

SONUÇ

Vergi, gücünü anayasadan alan, eşitlik ve adalet ilkelerine uygun bir şekilde tahsil edilen kamu geliridir. Devletin en önemli gelir kalemi vergiler olduğuna göre, vergilerin doğuşundan tahsiline kadar tüm düzenlemelerin ayrıntılı bir biçimde oluşturulması gerekmektedir. Yetkili organlarca oluşturulan söz konusu düzenlemelerin yürütme erki tarafından da etkin olarak uygulanması devlet gelirleri açısından önem taşımaktadır.

Mükellefler tarafından bakıldığında ise vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için, mükelleflerin ödev ve yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeleri zaruridir. Ancak mükellefler çeşitli nedenlerden dolayı bu yükümlülüklerini yerine getirmemektedir. Bunun nedenlerini genel olarak; vergi oranlarının yüksek olması, ülkenin ekonomik durumu, vergi mevzuatının karmaşıklığı, mükelleflerin vergiyi algılama şekli, vergi çeşitliliğinin fazla olması, vergilerin devlet tarafından verimli bir şekilde kullanılmadığı düşüncesi, toplumun sosyo-ekonomik yapısı şeklinde sıralanması olasıdır.

Vergi, mükelleflerin cebinden çıkararak karşılıksız olarak devlet hazinesine aktarılan kaynaklar olduğundan mükellefler doğal olarak vergi ödemelerini kendilerine bir yük olarak görmektedir. Dolayısıyla, mükellefler karşılık almadan yaptıkları ödemelere çeşitli şekillerle tepki göstermektedirler. Bu tepki, kanunlar çerçevesinde olabileceği gibi kanuna aykırı şekillerde de ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı ise kanuna aykırı gerçekleştirilen ve mükelleflerin en sık başvurduğu yollardandır.

Türk vergi sisteminde vergi kaçakçılığı genel itibariyle; vergi kanunlarına göre tutulması ve düzenlenmesi gereken defter ve belgelerin hukuka ve gerçeğe aykırı bir şekilde düzenlenmesi veya kullanılması, ya da bu defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir. Vergi kaçakçılığı sonucunda hazineye aktarılması gereken vergiler kanuni olmayan nedenlerden dolayı tahsil edilememektedir. Bu durum bütçeyi olumsuz etkilemekte ve devletin yeni önlemler almasına neden olmaktadır. Alınan yeni önlemlerle mükellefler yine kanun dışı yollara başvurabilmektedir. Bu noktada cezaların etkinliği önem kazanmaktadır.

Cezalar toplumsal düzen açısından önem taşır. Ceza; sosyal, ekonomik ve hukuki düzenin korunmasında olmazsa olmazdır. Ceza ile hukuka aykırı hareketlerin önlenmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla vergi cezaları, vergi ile ilgili suç işleme eğiliminde olan mükellefleri bu tutumundan alıkoyarak, mükellefleri vergiye gönüllü uyuma sevk etmektedir. Vergi cezalarının amacı kamuya kaynak oluşturmak değil, hazineye intikal etmesi gereken vergileri tahsil etmek ve vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesini sağlamaktır.

213 Sayılı V.U.K.'nda vergi kaçakçılığı suçunun yanında bu suç kadar önemli olan vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükellefin özel işini yapma suçları da düzenlenmiştir. Bu suçlar başlı başına bir suç olmasının yanında vergi kaçakçılığı ile girift olabilmektedir. Vergi kaçaklığı suçları kadar ağır yaptırımları olması ve kanunda yazılı bazı kişilerin bu suçu işleyebilmesi bu suçların aslında ne kadar önemli olduğunu vurgulamaktadır. Çünkü bu kişilerin yaptıkları işlerde titizlikle çalışması gerektiği ve verginin Hazineye aktarılmasında görev ve sorumlulukları hat safhadadır. Ayrıca bu kişiler tarafından kanunda yazılı suçların işlenmesi mükellefleri vergi kaçırma suçlarına sürükleyebilir. Dolayısıyla bu kişilerin işlerini yaparken mükelleflere örnek bir vatandaş gibi davranmalı, mükellefleri vergilendirme ile ilgili konularda bilgilendirmelidir.

Türkiye'de olduğu gibi diğer toplumlarda da verginin tahsil edilmesi önemli bir konudur. Verginin tahsil edilmemesi bütçe açıklarına, kamu harcamalarının gerçekleştirilememesine en nihayetinde kamusal düzenin bozulmasına neden olmaktadır. Vergi ceza sistemimizde verginin ödenmemesi, vergi kaçakçılığı suçları arasında sayılmamıştır. Oysaki yabancı hukuk sistemlerine baktığımızda, Türkiye'nin aksine, Fransa ve Almanya gibi ülkelerde verginin ödenmemesi, vergilendirme ile ilgili beyan ve bildirimlerin tam ve zamanında yapılmaması vergi suçu olarak sayılmıştır. Hatta A.B.D. ve Fransa'da verginin tahsiline engel olunması durumu da vergi suçu kapsamındadır. Bu düzenlemeler ülkelerin vergiler karşısındaki tutumunu ve vergilere verdiği önemi göstermektedir. Türk vergi hukukunda ise vergilerin ödenmemesi vergi suçu sayılmamakta, ödenmeyen vergilere gecikme zammı uygulanmaktadır. Ayrıca vergilendirme ile ilgili ödev ve yükümlülüklerin tam ve zamanında yapılmaması durumunda para cezası uygulanmaktadır. Bu durum Türkiye açısından verginin tahsilini zorlaştırmakta, vergilendirme ile ilgili işlemleri sıkıntıya

sokmaktadır. Yapılan düzenlemelerde, hukuka aykırı işlemlere hafif cezalar uygulanması mükellefleri vergi kaçakçılığına yönlendirmekte ve cezaların etkisizliğine neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığını azaltacak önlemlerin alınması, Fransa, Almanya ve A.B.D. gibi ülkelerdeki uygulamaların Türkiye’de de yürürlüğe konulması önerilmektedir.

Türkiye’de genel tarh zamanaşımı süresi beş yıldır ve bu süre hiçbir şekilde değişmemektedir. A.B.D.’de ise genel tarh zamanaşımının üç yıl olduğu ancak vergi kaçakçılığı suçları bakımından zamanaşımı hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. A.B.D.’nin bu düzenlemesinden, vergi suçu işleyen kişilerin kesinlikle affedilmediği, ülkenin vergi suçları konusunda taviz vermediği sonucu çıkmaktadır. İngiltere’de ise belli şartlarda vergi cezalarının mirasçılara geçtiği görülmektedir. Dolayısıyla İngiltere’de kendisine vergi cezası kesilen kişiler, bir malvarlığı gibi cezaları da alt soylarına veraset yoluyla intikal ettirebilmektedirler. Bu düzenleme, İngiltere’de, ebeveynleri vergi cezası alan kişileri vergi ile ilgili konularda daha hassas davranmalarına teşvik edebilecektir. Aynı zamanda bu düzenlemenin, toplumun en küçük birimi olan ailede vergi bilincinin yerleşmesine ve bunun sonraki kuşaklara aktarılmasına olanak sağlayacaktır.

Modern hukuk sisteminde vergiler mükelleflerin beyanı üzerinden alınmaktadır. Mükellefler ödenmesi gereken vergilerin miktarını bizzat kendileri beyan ederek öderler. Bu sistemin olumlu ve olumsuz yönleri bulunmaktadır. Güven esasına dayanarak devletin bu ödevleri mükellefe bırakması ve mükelleflerin kendi kazançlarını kendilerinin beyan etmesi vergiye gönüllü uyumu arttırmayı amaçlayan bir uygulamadır. Ancak bu sistemin mükelleflerin vergi kaçırmasını kolaylaştıran özelliği de bulunmaktadır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğu, vergi suç ve cezalarının tespiti vergi denetimi sonucunda ortaya çıkmaktadır. “İncelenir miyim?” kaygısı içinde olan mükelleflerin vergi suçlarından uzak durması beklenir. Bu noktada bir diğer önemli husus vergi denetiminin etkinliğidir. Tezin üçüncü bölümünde vergi denetimine ilişkin bazı istatistiklere yer verilmiştir. İstatistiklerde de görüleceği üzere Türkiye’de mükellef sayısı artış göstermesine karşın incelenen mükellef sayısı azalmıştır. Buna bağlı olarak düzenlenen rapor sayılarında da azalış görülmektedir. Bu durum vergi denetim idaresinin etkin olmadığı anlamına gelmektedir. Denetim elemanı sayısı, denetim elemanının bilgi ile donatılması, denetimle ilgili teknolojik

gelişmeler vergi denetiminin etkinliğini belirleyen unsurlar olduğundan, bu unsurların idarece gözetilmesi gerekmektedir. Vergi denetiminin daha etkin hale getirilmesi durumunda, vergiyi kendilerinde yük olarak hisseden mükellefler ceza ödeme konusunda da hassas davranarak işlerini daha dikkatli bir şekilde yürütebileceklerdir.

Sonuç olarak; verginin devlet için ne kadar önemli bir kaynak olduğu algısının topluma yayılması önerilmektedir. Vergilendirme ile ilgili yükümlülükler konusunda toplumun bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bunun yanında, kanun koyucu, hangi fiillerin suç teşkil ettiği ve bu suçlar karşısında hangi cezaların öngörüldüğün herkesçe bilinmesinin yararlı olacağı görüşündedir. Vergi kanunlarının basitleştirilmesi ve sadeleştirilmesi, vergi denetiminin arttırılması, topluma bu bilincin yerleşmesi açısından önem taşımaktadır. Ayrıca yapılacak düzenlemelerle, cezaların caydırıcılığı açısından vergi suçlarına ilişkin cezaların arttırılması/ağırlaştırılması gerekmektedir. Bununla beraber ağırlaştırılması önerilen vergi cezaları karşısında mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının uyumlu olarak, olumlu yönde etkileneceği öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

ACAR, İ.A., MERTER, M.E. (2005), "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", Maliye Dergisi, Sayı 147, s.7
https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md147/vergi%20denetimi.pdf

AKDOĞAN, A. (2009), "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)", Ankara: 9. Baskı, Gazi Kitabevi.

AKINTÜRK, T. (1994), "Temel Hukuk", Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Yayınları.

ALM, J.(1998), "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Am-nesty", International Studies Program, October, 1-9.

AYKIN, H., Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneği, <https://vergidosyasi.com/2017/01/02/vergi-kacakligi-sucu-ve-cezalari-amerika-birlesik-devletleri-ornegi/>, 02.01.2017.

BATUR, N., "Vergi Suç Ve Cezalarının Etkinliği", <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2019-142-1845>.

BAYRAKLI, H. H. (1996), "Vergi Ceza Hukuku", Kocatepe Üniversitesi Yayını-5, Afyon.

BAYRAKLI, H. H. (2006), "Vergi Ceza Hukuku", Külcüoğlu Yayınları, 3. Baskı, Afyonkarahisar.

BAYTEMİR E. (2010), "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Rüşvet Suçu", TBB Dergisi, Sayı: 88.

Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Usul Kanunu Rehberi, Mart 2016, ANKARA.

BODUR, Ş., "Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali Ve Sosyolojik Faktörler, Tokat Örneği", Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

- BULUT, M., ÇALIŞKAN, S.M.,BULUT, A. (2008), “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, Vergi Dünyası, Sayı: 327.
- CANDAN, T. (2004), "Vergi Suçları ve Cezaları", Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul.
- CRONIN Edward F. (2009), “Tax Crimes Handbook”, Office of Chief Counsel Criminal Tax Division.
- ÇATALOLUK, C. (2008), "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, Sayı:20.
- ÇETİN, G. (2007), “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 14, Sayı:2.
- ÇİÇEK, H. (2006). “Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)”, İstanbul: İSMMMO Yayın No: 65.
- ÇİÇEK, H., HEREK, H. (2012), "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi : Antalya İli Örneği", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Sayı:42.
- DEMİRBAŞ, T. (2005), “Ceza Hukuku Genel Hükümler”, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara.
- DEMİRCAN, E. (2004), “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi”, Antalya: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs.
- DORAN, M. (2009), “Tax Penalties and Tax Compliance” Harvard Journal on Legislation.
- DÖNMEZER S., ERMAN S.(1997), "Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku (Genel Kısım – Cilt:I), Beta Yayınları, 12. Basım, İstanbul.

DÖNMEZER, S. (2003), "Genel Ceza Hukuku Dersleri", Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

DURMUŞ, M. (2003), "Maliye Politikaları, Teori ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi", Yaklaşım Yayınları, Ankara.

EDİZDOĞAN N., TAŞ M., ÇELİKKAYA A. (2007), "Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku", Ekin Yayınevi, 1. Baskı, Bursa.

EDİZDOĞAN, N., TAŞ, M. (1993), "Vergi Ceza Hukuku", Ekin Yayınları, Bursa.

EKER, A.(2004), "Kamu Maliyesi", Anadolu Matbaacılık, İzmir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:92, Mayıs 2009, <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>.

GROSCLAUDE, J., MARCHESSOU, P. (1998), "Procédures Fiscales", (Çev.Elif PÜRSÜNLERLİ).

GÜNDÜZ, E., "Vergi Suç Ve Cezaları", Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

GÜNER, Ü., "Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu.

HEPAKSAZ, E. (2015), "The Practice of Reconciliation in Turkish Tax Law Settlement and Administrative Discretion”, International Conference of Interdisciplinary Studies Conference Proceedings, April 16-19, San Antonio.

<https://sozluk.gov.tr/>

<https://www.bilgidenetim.com/ceza-yargilamasinda-vergi-sucu-raporuyla-ilgili-olarak-dikkat-edilmesi-gereken-hususlar-2.html>

https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2608

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7214>

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/#LEGIARTI000037526294

<https://www.muhasenews.com>.

<https://www.patrickcannon.net/news/tax-evasion-penalties-uk>

İÇEL, K., AKINCI F. S., SÖZÜER, A., ÖZGENÇ, İ., MAHMUTOĞLU, F., ÜNVER, Y. (2002), "Yaptırım Teorisi", Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.

KAHRAMAN, E., "Vergi Ve Vergi Cezalarının Mükellefler Üzerindeki Etkisi Ve Bir Araştırma: İstanbul İli Örneği", Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

KARAKOÇ, Y. (2007), "Genel Vergi Hukuku", Yetkin Yayınları, Ankara.

KAYA, C. (2011), "İdarenin Takdir yetkisi ve Yargısal Denetimi", On İki Levha Yayınları, İstanbul.

KEPEKÇİ, C. (1998), "Bağımsız Denetim", 3.Baskı, Ankara.

KILDİŞ, Y.(2000), "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2, Sayı:2

KIZILOT, Ş., KIZILOT, Z. (2007), "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım Yayıncılık, 12. Baskı, Ankara.

KÜÇÜK, Ş. (2011), " Türk Vergi Ceza Sisteminin Caydırıcılık Sorunu-IP" , Yaklaşım Dergisi, Sayı: 225.

KÜÇÜKKAYA Mehmet, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 30, Sayı: 1, 2020.

Mali Güce Göre Vergilendirme (Ödeme Gücü) İlkesi Nedir?, <https://vergidosyasi.com/2017/11/14/mali-guce-gore-vergilendirme-odeme-gucu-ilkesi-nedir>.

MALKOÇ, İ. (2013), "Açıklamalı Türk Ceza Kanunu" , 1. Cilt, Sözkese Matbaacılık, Ankara.

MERCIER, J. Y., PLAGNET, B. (2000-2001), "Les Impôts en France: Traité de Fiscalité"(Çev. Elif PÜRSÜNLERLİ Yayınlanmamış çeviri notu.)

MUTER, N. B., ÇELEBİ, K.A., SAKINÇ, S. (2006), "Kamu Maliyesi", Emek Matbaası, Manisa.

MUTLUER, M. (2008). "Vergi Genel Hukuku", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

NADAROĞLU, H. (2000), "Kamu Maliyesi Teorisi", Beta Yayınları, İstanbul.

NARTA, M. E. (2007), "Vergi Bilinci", http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm.

OKTAR, S. (2010), "Vergi Hukuku", 5. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

OKTAR, S. (2011), "Vergi Hukuku", 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

OZANSOY, A. (2000), "Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği", Yaklaşım Dergisi, Sayı:89.

ÖCAL, F. M. "Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun Ve Cezasının İncelenmesi" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2008), "Vergi Hukuku", 16. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2009), "Vergi Hukuku", 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖZBALCI, Y. (2012), "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara.

ÖZDEMİR, T., ASLANER, H., “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma”, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:4, Sayı:3.

RENÇBER, A., "Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

SABAN, N. (2009), "Vergi Hukuku", Beta Basım Yayım Dağıtım, 5. Baskı, İstanbul.

SELEN, U. (2011), “Türkiye’de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler, Editör: Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Ekin Kitabevi, Bursa.

SEYİDOĞLU, H. (1992). “Ekonomik Terimler: Ansiklopedik Sözlük”, Güzem Yayınları, Ankara.

SOYASLAN, D. (2003), “Cezaların Bireyselleştirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1-2.

SÜRMEYEN, Y. (1992). “Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü”, Sayıştay Dergisi, Ocak-Mart.

ŞENTÜRK, H. (2017), "Vergilemede fayda ilkesine ilişkin geleneksel ve modern yorumların karşılaştırmalı analizi", Global Journal of Economics and Business Studies.

ŞENYÜZ, D. (2008), "Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)", 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

ŞENYÜZ, D. (2012), "Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)", 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

ŞİMŞEK, M. Ş., AKGEMCİ, T., ÇELİK, A. (2011), "Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış" , 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

TEKBAŞ, A. (2012), "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:12.

TEKİRDAĞ, A., "Vergi Suç ve Cezaları", Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

TOBB, Vergilemede Global Eğilimler Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001.

TOSUNER, M., DEMİR, C.G. (2008), "Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlak Düzeyi". Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:10, S:2.

TÜĞEN, K., EKER, A. (1995), "Kamu Maliyesine Giriş", Tolga Matbaa, Ankara.

Türk Harb-İş Sendikası (1997), Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü, Dosya Yayıncılık, Ankara.

ÜYÜMEZ, E. M., "Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

VARIŞ, Z. A., "Türk Ceza Kanununda Bir Yaptırım Türü Olarak Hapis Cezası Ve Tarihsel Gelişimi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>.

YALTI, B. (2008), "İlkel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı : Ortantılılık İlkesi Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:233.

YERELİ, A. (2001), "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:237.

YILMAZ, E., "Türk Vergi Hukukunda Defterler Ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi Ve Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

YİĞİT, U. (2004), "Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları", Beta Yayıncılık, İstanbul.

YÜCE, T. T. (1985), "Ceza Hukukunun Temel Kavramları", Turhan Yayıncılık, Ankara.