

**T.C.**  
**İSTANBUL SABAHATTİN ZAİM ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**  
**KAMU HUKUKU BİLİM DALI**

**TÜRK HUKUKUNDA VERGİ SUÇ VE KABAHLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Enes AYDIN**

**İstanbul**  
**Ocak-2025**

**T.C.**  
**İSTANBUL SABAHATTİN ZAİM ÜNİVERSİTESİ**  
**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**  
**KAMU HUKUKU BİLİM DALI**

**TÜRK HUKUKUNDA VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Enes AYDIN**

**Tez Danışmanı**

**Doç. Dr. Gülşah BOSTANCI BOZBAYINDIR**

**İstanbul**

**Ocak-2025**

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman Doç. Dr. Gülşah Bostancı BOZBAYINDIR (Islak İmza)

Üye Dr. Öğr. Üyesi Özge Mutlu KAYA (Islak İmza)

Üye Dr. Öğr. Üyesi Halit Sercan ERCİVELEK (Islak İmza)

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Erhan İÇENER

Enstitü Müdürü

## BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Yüksek lisans tezi olarak hazırladığım “**Türk Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri**” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlandığı aşamaya kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığımı, bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

Enes AYDIN

## ÖN SÖZ

Araştırmamdaki her aşamada bana yardımcı olan değerli tez danışmanım Doç. Dr. Gülşah BOSTANCI BOZBAYINDIR'a teşekkürlerimi sunarım.

**Enes AYDIN**  
**İstanbul-2025**



## ÖZET

### TÜRK HUKUKUNDA VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİ

Enes AYDIN

Yüksek Lisans, Kamu Hukuku

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Gülşah BOSTANCI BOZBAYINDIR

Ocak, 2025 – 144 Sayfa

Vergi kaçakçılığı, devletin mali kaynaklarını azaltan, ekonomik adaleti bozan ve kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliğini tehdit eden ciddi bir suçlardır. Bu çalışmada, Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçlarının yasal çerçevesi, suçun tanımı, türleri ve bu suçlara yönelik cezai yaptırımlar kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Vergi kaçakçılığının tarihsel gelişimi, toplumsal ve ekonomik etkileri analiz edilmiş, suçun temel nedenleri üzerine bir değerlendirme yapılmıştır. Mevzuatta yer alan düzenlemelerin uygulanabilirliği, caydırıcılığı ve etkinliği tartışılarak yasal boşluklar ve uygulamada karşılaşılan sorunlar irdelenmiştir. Ayrıca araştırma Türkiye'de daha etkili bir denetim ve ceza sisteminin oluşturulması için öneriler geliştirmiştir. Vergi bilincinin artırılması, denetim mekanizmalarının güçlendirilmesi ve teknolojik altyapının geliştirilmesi gibi önlemlerin bu suçun önlenmesinde önemli bir rol oynadığı vurgulanmaktadır. Çalışma, adil bir vergi sisteminin oluşturulması ve toplumun tüm kesimlerinde vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına katkı sunmayı amaçlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Kaçakçılık, Suç, Ceza

## **ABSTRACT**

### **TAX CRIMES AND MISDEMEANORS UNDER TURKISH LAW**

**Enes AYDIN**

Master, Public Law

Thesis Advisor: Assoc. Dr. Gülşah BOSTANCI BOZBAYINDIR

January, 2025 - 144 Pages

Tax evasion is a serious crime that reduces the state's financial resources, disrupts economic justice and threatens the sustainability of public services. This study comprehensively covers the legal framework of tax evasion crimes in Turkey, the definition of the crime, its types and the penal sanctions for these crimes. The historical development of tax evasion, its social and economic effects are analyzed and an assessment is made on the main causes of the crime. The applicability, deterrence and effectiveness of the regulations in the legislation are discussed and legal gaps and problems encountered in practice are examined. The study also presents a comparative analysis with international examples and good practice models in the fight against tax evasion, and develops recommendations for the establishment of a more effective inspection and penal system in Turkey. It is emphasized that measures such as increasing tax awareness, strengthening inspection mechanisms and developing technological infrastructure play an important role in preventing this crime. The study aims to contribute to the establishment of a fair tax system and the voluntary compliance with taxes in all segments of society.

**Keywords:** Tax, Smuggling, Crime, Punishment

# İÇİNDEKİLER

TEZ ONAYI.....	i
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ.....	ii
ÖN SÖZ .....	iii
ÖZET .....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b>	
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b>	
<b>VERGİ SUÇ VE CEZALARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>4</b>
2.1. Vergi Hukukunda Suç ve Ceza .....	4
2.2. Vergi Suçlarının Unsurları .....	7
2.2.1. Kanunilik Unsuru.....	8
2.2.2. Maddi Unsur .....	9
2.2.3. Manevi Unsur.....	10
2.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	11
2.3. Vergi Ceza Kavramının Hukuki Niteliği ve Uygulanması .....	12
2.3.1. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği.....	12
2.3.2. Vergi Cezalarının Uygulanması.....	14
2.4. Vergi Ceza Ehliyeti ve Sorumluluk .....	15
2.4.1. Gerçek Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti .....	16
2.4.2. Tüzel Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti .....	18
2.4.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topuluklar Bakımından Ceza Ehliyeti .....	19

2.5. Vergi Suç ve Cezalarına Etki Eden Haller .....	20
2.5.1. Suç ve Cezalarda Birleşme .....	20
2.5.2. Suça İştirak.....	22
2.5.3. Suçun Tekerrürü.....	23
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>	
<b>VERGİ SUÇLARI VE KABAHATLERİ İLE YAPTIRIM TÜRLERİ .....</b>	<b>26</b>
3.1. Genel Açıklama.....	26
3.2. Vergi İdaresi Tarafından Cezalandırılan Vergi Kabahatleri ve Cezaları .....	28
3.2.1. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası .....	29
3.2.1.1. Vergi Ziyayı Kabahati .....	30
3.2.1.2. Vergi Ziyayı Cezası Uygulanması.....	31
3.2.2. Genel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası .....	33
3.2.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Tanımı.....	33
3.2.2.2. I. Derece Usulsüzlük Kabahatleri .....	35
3.2.2.3. II. Derece Usulsüzlük Kabahatleri.....	36
3.2.2.4. Usulsüzlük Kabahatine Uygulanacak Cezalar.....	37
3.2.3. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası .....	39
3.2.3.1. VUK'un 353'üncü Maddesinde Düzenlenen Özel Usulsüzlük Kabahatler ve Cezaları .....	40
3.2.3.2. VUK'un Mükerrer 355'inci Maddesinde Düzenlenen Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları .....	42
3.2.3.3. VUK'un 355'inci Maddesinde Düzenlenen Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası.....	46
3.3. Ceza Mahkemeleri Tarafından Cezalandırılacak Olan Vergi Suç ve Cezaları ...	46
3.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası.....	47
3.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili.....	48
3.3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunu Oluşturan Fiiller .....	50

3.3.3.1. Birinci Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller .....	50
3.3.3.2. İkinci Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller .....	51
3.3.3.3. Üçüncü Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller .....	51
3.3.3.4. Dördüncü Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller .....	53
3.3.3.5. Beşinci Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller .....	53
3.3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kusurluluk .....	54
3.3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları .....	55
3.3.5.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kanuni Unsuru .....	55
3.3.5.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Maddi Unsuru.....	55
3.3.5.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsuru.....	56
3.3.5.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru.....	57
3.3.6. Vergi Kaçakçılık Suçlarına Verilecek Cezalar .....	57
3.4. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu Ve Cezası .....	59
3.4.1. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Faili .....	61
3.4.1.1. Vergi İşlemlerinde ve Vergi İncelemelerinde Görevli Kişiler .	61
3.4.1.2. Vergi Yargı Mercilerinde Görevli Kişiler .....	62
3.4.1.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlarda Görev Alanlar .....	62
3.4.1.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler .....	62
3.4.1.5. Adli ve İdari Soruşturmalarda İlgili Olarak Bilgi ve Belge Talep Eden Kamu Görevlileri .....	63
3.4.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Unsurları .....	64
3.4.2.1. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Kanuni Unsuru.....	64
3.4.2.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Maddi Unsuru.....	64
3.4.2.3. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Manevi Unsuru .....	65
3.4.2.4. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru .....	65

3.4.3. Vergi Mahremiyetine Uymama Fiilleri.....	66
3.4.4. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Cezası.....	67
3.5. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası.....	68
3.5.1. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Faili .....	69
3.5.2. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Unsurları.....	69
3.5.2.1. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Kanuni Unsuru..	69
3.5.2.2. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Maddi Unsuru ...	70
3.5.2.3. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Manevi Unsuru .	70
3.5.2.4. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru .....	70
3.5.3. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Fiilleri.....	71
3.5.3.1. Vergi İşlemlerinde Görevli Olan Kişilerin Vergi Yükümlülerinin Hesap ve Yazı İşlerini Yapması .....	71
3.5.3.2. Vergi İncelemesi Elemanlarının Yükümlünün Özel İşlerini Yapması.....	71
3.5.3.3. Vergi Yargı Mercilerinde Görev Alan Kişilerin Yükümlünün Özel İşlerini Yapması.....	72
3.5.4. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Cezası .....	72

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

<b>VERGİ CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN HALLER .....</b>	<b>74</b>
4.1. Genel Açıklama.....	74
4.2. Vergi Ceza Sorumluluğunu Sona Erdiren Haller.....	74
4.2.1. Ödeme .....	76
4.2.2. Terkin .....	77
4.2.3. Cezanın Tahakkukundan Vazgeçme .....	78
4.2.4. Yanılma ve Görüş Değişikliği.....	79
4.2.5. İzaha Davet .....	80

4.2.6. Pişmanlık ve Islah .....	82
4.2.7. Ölüm .....	83
4.2.8. Mücbir Sebep .....	83
4.2.9. Zamanaşımı .....	85
4.2.10. Vergi/Cezada Hata Düzeltme.....	86
4.2.11. Ceza İndirimi .....	87
4.2.12. Uzlaşma.....	88
4.2.13. Yargı Kararları .....	89
4.2.14. Kanun Yolundan Vazgeçme .....	90
4.2.15. Vergi Afları .....	93
4.3. Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller Olarak Etkin Pişmanlık.....	95
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....</b>	<b>117</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>120</b>

## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 4.1. Vergi Cezasını Kaldıran Haller İle Ceza Kesilemeyecek Haller .....	75
Tablo 4.2. Kanun Yolundan Vazgeçme Durumunda İndirim Tablosu .....	91
Tablo 4.3. Türkiye’de Son Yirmi Yılda Çıkarılan Vergi Afları (2003-2023) .....	94
Tablo 4.4. VUK Madde 359’a Göre Hürriyet Bağlayıcı Ceza Alt ve Üst Sınırları .	104



## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 4.1. Kanun Yolunda Vazgeçme Durumunda Yapılacak İndirimler..... 92



## KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Any.	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz	: Bakınız
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
D.	: Daire
Dan.	: Danıştay
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
ÖKC	: Ödeme Kaydedici Cihaz
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
HMB	: Hazine Ve Maliye Bakanlığı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu

VİVK : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

VUK : Vergi Usul Kanunu



# BİRİNCİ BÖLÜM

## GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu, Türkiye’de vergi sisteminin temel düzenleyici yasalarından biri olup, bu yasa, hangi vergilerin ve ilgili işlemlerin Kanun’a tabi olduğunu açıkça belirlemektedir. Kanun’un 1. maddesi, kapsamını şu şekilde tanımlamaktadır: Gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi ve resimler dışındaki, genel bütçeye giren her türlü vergi, resim ve harçlar Vergi Usul Kanunu kapsamındadır. Aynı şekilde, yerel yönetimlere, yani il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar da bu kapsamda yer alır. Bunlara bağlı olarak alınan ek vergiler, resimler ve zamlar da Vergi Usul Kanunu’na tabidir. Ayrıca, artık yürürlükte olmayan ancak geçmişte alınmış vergi, resim ve harçlar için de Vergi Usul Kanunu hükümleri geçerli olmaya devam eder.

Bu düzenleme, vergi sisteminin kapsamını netleştirerek, hangi vergilerin hangi hukuki çerçeveye tabi olduğunu belirlemekte, böylece uygulayıcılar ve mükellefler açısından hukuki belirsizliği ortadan kaldırmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde yer alan “vergi kanunları” ifadesi, Kanun’un 3. maddesinin (A) fıkrasında tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, Vergi Usul Kanunu’nun kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla ilgili her türlü düzenleme, “vergi kanunu” olarak adlandırılmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, Vergi Usul Kanunu’na tabi olan tüm yasal düzenlemeler bu kategoriye dahildir.

Bu çerçevede, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu gibi yasalar, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki tipik “vergi kanunları” arasında yer alır. Bu düzenlemeler, Türkiye’nin vergi sisteminin temel direkleri olup, Vergi Usul Kanunu ile koordineli bir şekilde uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 1. maddesi kapsam belirlerken, diğer yasal düzenlemelerde Vergi Usul Kanunu’na yapılan atıflar da önem taşır. Bir kanunun “vergi kanunu” niteliği taşıyabilmesi için Vergi Usul Kanunu’nun tamamına yapılan bir atıf bulunması gerekmektedir. Örneğin, bir kanunun yalnızca belirli maddelerine yapılan

atıflar, o kanunun “vergi kanunu” olarak değerlendirilmesi için yeterli değildir (Bayraklı, 2015; Candan, 2024).

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenebilmesi için, suç konusu işlemlerin Vergi Usul Kanunu’na tabi bir vergiyle ilgili olması gerekmektedir. Bu bağlamda, gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergi ve resimler Vergi Usul Kanunu kapsamına dahil değildir. Dolayısıyla, bu vergilerle ilgili bir usulsüzlük ya da hile, Vergi Usul Kanunu’nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359. maddesi kapsamında değerlendirilemez. Gümrük Kanunu, bu tür durumlarda esas alınacak hukuki çerçeveyi oluşturur.

Vergi kaçakçılığı suçları, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde detaylı olarak düzenlenmiştir. Bu madde, suç türlerini beş ayrı fıkra halinde ele almaktadır: (a), (b), (c), (ç) ve (d) fıkraları. Her bir fıkra, farklı suç unsurlarını ve işleniş biçimlerini tanımlamaktadır.

(a) Fıkrası: Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen veya saklanması ve ibraz edilmesi gereken defter, belge ve kayıtların, usule aykırı bir şekilde düzenlenmesi ya da saklanmaması durumunda uygulanır.

(ç) Fıkrası: Ödeme kaydedici cihazlar üzerinden yapılan işlemleri kapsamaktadır. Örneğin, bu cihazlarda sahte ya da yanıltıcı bilgi bulundurulması, suç unsuru teşkil eder.

Vergi kaçakçılığı suçlarının daha iyi anlaşılabilmesi için, 359. maddede geçen ve bazı suçlar açısından temel oluşturabilecek maddi unsurların açıklanması önemlidir. Örneğin, defter ve belgelerin usulüne uygun tutulmaması ya da sahte belge düzenlenmesi gibi eylemler, bu suçların temelini oluşturur. Aynı şekilde, ödeme kaydedici cihazlar üzerinde yapılan işlemler, belirli suç tiplerinin ana unsurlarından biridir.

Vergi kaçakçılığı suçları, vergi sisteminin işleyişini tehdit eden ciddi suçlardır. Bu suçların etkili bir şekilde önlenmesi ve cezalandırılabilmesi için, Vergi Usul Kanunu’nun kapsamı, tanımları ve ilişkili düzenlemeleri açık bir şekilde anlaşılmalıdır. Özellikle, Kanun’un kapsamına hangi vergilerin girdiği ve suçun unsurlarının neler olduğu konusunda net bir bilgi, hem uygulayıcıların hem de mükelleflerin daha bilinçli hareket etmesini sağlayacaktır.

Vergi kaçakçılığıyla mücadele, sadece vergi tahsilatını artırmak veya bütçe açığını

kapatmak amacıyla değil, aynı zamanda toplumsal adaletin ve ekonomik istikrarın korunması için de büyük önem taşır. Devletin bu konudaki denetimleri sıkılaştırması, vergi bilincini yükseltmeye yönelik çalışmaları artırması ve halkın desteğiyle vergi kaçakçılığının engellenmesi, güçlü bir kamu maliyesi ve sürdürülebilir bir ekonomik yapı için gereklidir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ SUÇ VE CEZALARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 2.1. Vergi Hukukunda Suç ve Ceza

Sosyal düzenin sağlanması, insanların bir arada yaşayabilmesi için devlet yapmış olduğu hukuki düzenlemelerle kurallara uyulmasını amaçlar. Kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması için toplumdaki gerçek ve tüzel kişilerin ödeme güçlerine göre vermek zorunda oldukları ekonomik değerler bulunmaktadır. Bu ekonomik değerler, devletin egemenlik gücüne dayanarak, gerektiğinde zor kullanarak aldığı; vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükleri kapsar. Esas amacı kamu harcamalarını finanse etmek olan vergiler, diğer yükümlülükler göre zorunlu, mükellef tarafından karşılığı olmayan, gerçek ve tüzel kişileri kapsayan ve gerektiğinde sürekli bir gelir kaynağı olarak nitelendirilir. Vergi, devletlerin kamu hizmetinin sağlanması için kamu giderlerini karşılayan ve egemenliğin sonucu olarak tek taraflı vergilendirme yetkisine dayanarak bireylerden elde ettiği ekonomik değerlerdir (Bozkurt, 2018).

Vergi ile ilgili düzenlemeler Anayasamızın 73. Maddesinde vergi ödevi başlığında düzenlenmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesi, bireylerin vergi ödeme sorumluluklarını ve bu yükümlülüklerin düzenlenme esaslarını belirlemektedir. Bu maddeye göre, devletin kamu harcamalarını karşılayabilmesi için, herkesin mali gücü oranında vergi ödemesi zorunludur. Bu ilke, vergilendirmede eşitlik ve adalet anlayışını temel alır. Vergi yükünün toplumda adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması, maliye politikalarının sosyal hedefleri arasında yer almaktadır. Bu yaklaşım, toplumun farklı kesimlerinin ekonomik güçlerine uygun bir vergi yükü taşımasını amaçlamaktadır. Vergiler, resimler, harçlar ve benzeri mali yükümlülüklerin oluşturulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnızca yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla mümkün olabilir. Bu, vergilendirme yetkisinin keyfi uygulamalardan uzak tutulmasını ve hukuki çerçevede işlenmesini sağlar. Buna ek olarak, Cumhurbaşkanına, kanunlarla belirlenen alt ve üst sınırlar dahilinde, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin oranlarını değiştirme yetkisi tanınabilir.

Bu durum, mali politikaların dinamik bir şekilde uygulanmasını mümkün kılmakta ve yürütme organına belirli bir esneklik sağlamaktadır.

Kamu gelirlerinin en önemli aracı olan vergi hakkında çeşitli yazarlar tarafından farklı tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlardan bazılarını bakacak olursak; Gerloff vergiyi, kamusal ihtiyaçların giderilmesi ve ekonomideki çeşitli mali ihtiyaçların karşılanması, zorunlu olarak ve ayrıca özel nitelikli amaçlar için karşılık beklemeden kamu tüzel kişileri tarafından ekonominin diğer birimlerine aktarılan ödemeler olarak tanımlamıştır. Haller ise vergiyi; kamu hizmetlerinin finansmanı ile ilişkilendirilmeden direkt zorunlu bir mali yükümlülük olarak ifade etmiştir. Bu bağlamda vergiyi, siyasal karar alma sürecinde çoğunluk kararları ile belirlenen devletin amaçlarının gerçekleştirilmesinde rol oynayan bir araç olarak tanımlamıştır (Turhan, 2020).

Kamu harcamalarının finansmanının yanında vergi, maliye politikalarında da etkin rol oynayan bir araçtır. Devlet, vergiyi politika aracı olarak kullanarak ekonomiyi dengede tutmaya çalışır. Politikayı uygularken, vergi oranlarını azaltıp harcanabilir geliri arttırarak ekonomik canlılığı sağlayabilir. Bu politikayı tam tersi şekilde uygulayarak da vergi oranlarını arttırıp bireylerin gelirlerinde azalmaya dolayısıyla ekonomideki canlılığın da azalmasına sebep olabilir. Ancak mükelleflerin, gelirlerindeki azalmaya sebep olan bu vergileri daha az ödeyebilmek maksadıyla vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma gibi yollara başvurma olasılığı artabilir. Bu yollara başvurulması ihtimaline karşı ise devlet, tahsil edeceği verginin tam ve doğru olup olmadığını, etkin vergi denetiminin, mevzuatın anlaşılabilirliğinin ve yaptırımların etkinliğinin artırılması yöntemleriyle denetlemektedir.

Türk Öğretisinde vergi suçu için farklı tanımlar bulmak mümkündür. Bu farklı tanımlardan bir kısmını inceleyecek olursak:

Öncel/Kumrulu/Çağan (2024), vergi suçunu “*Vergi suçu devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır... ihlal edilen menfaati hazine yararı oluşturmaktadır*” şeklinde tanımlamıştır.

Mutluer/Dayanç Kuzeyli (2019), vergi suçu kavramına, dar ve geniş anlamlar olmak üzere iki tanım yapmıştır. Dar anlamda vergi suçlarının kapsamış olduğu alan, yalnız vergi kaybı doğuran eylemler iken; geniş anlamda vergi suçu ise vergi kaybının

yanında bir de vergi kaybı olup olmadığına bakılmaksızın verginin şekle ilişkin kurallarını uyulmaması olarak tanımlamıştır.

Bilici (2006), vergi suçları için “...*kamu düzenini bozma özelliği olan eylemlerle ilgilidir*” tanımını yaptıktan sonra ayırt edici iki özelliği olarak ceza mahkemelerinde yargılama işlemlerinin gerçekleşmekte olması ve yaptırım olarak da sadece para cezası değil aynı zamanda hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanmasını göstermiştir.

Şenyüz (2022), vergi suçlarının, “*Vergi kanunlarında tanımı yapılan hareketlere aykırı davranılarak bu hükümlerin ihlal edilmesi*” olarak tanımlamıştır.

Karakoç (2019), vergi suçunu ceza hukukunun temellerine uygun olmak kaydıyla ancak vergi ve vergiye ilişkin yasaların kendilerine ait farklılıkları dikkate alınarak belirlenmiş yasa buyruklarıyla, verginin esasına ya da şekline ilişkin aykırılık oluşturacak eylemler olarak ifade etmiştir.

Taşkan (2024), vergi suçu tanımı olarak, ceza hukukunu esas almış ve ceza hukuku için suç oluşturan ve ceza olarak hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar uygulanan eylemler olarak belirleme yapmıştır.

Öner (2023), VUK'ta adli cezalar öngören eylemler vergi suçudur şeklinde bir tanımlama yapmıştır.

Danıştay ise vergi suçları genel ceza hukukunun yapısına ve kuralları doğrultusunda düzenlendiği için, özel yasa-genel yasa ilişkisine dayanarak genel ceza ilkelerinin vergi suçları için de uygulanması gerektiği fikrindedir (Candan, 2024).

Görüldüğü üzere, Türk Vergi Ceza Hukuku'nda ortak bir vergi suçu tanımı yoktur. Ancak ortak noktalardan hareketle; vergi suçu, vergi yasalarına riayetsizlik şeklinde ortaya çıkan, hazineyi zarara uğratan, vergi yasalarında, adli ceza öngörülen eylemler olarak tanımlanabilmektedir.

Vergi düzenini sarsan; ancak vergi suçu olarak nitelendirilemeyecek kadar hafif ihlal içeren eylemler vergi kabahati olarak vergi suçlarından ayrıştırılmıştır. Vergi kabahati, devletin yüklemiş olduğu vergi ödevlerini ihlal eden eylemleri, idarenin para veya diğer idari yaptırımlarla cezalandırdığı eylemlerdir. Kabahatler Kanunu (KK), idari para cezasının yanında mülkiyetin kamuya geçirilmesi gibi tedbirler ortaya koyması sebebiyle vergi kabahatleri, içinde yaptırım olarak sadece idari para

cezası değil, adli para cezası ve hapis cezası dışında kalan diğer yaptırımların uygulanmasını gerektiren eylemleri de kapsar. Vergi kabahatlerinde amaç, herhangi bir kayıp olsun ya da olmasın tehlike yaratan davranışın cezalandırılmasıdır. Vergi kabahatlerinin en önemli amacı, hazine yararı ilkesini göz önüne alarak idari düzeni korumak ve düzeni bozucu eylemleri önlemektir. İdare, herhangi bir yargı kararını ihtiyaç duymaksızın harekete geçip vergi kabahati yaptırımlarından birini orantılılık ilkesi çerçevesinde uygulayabilir (Şenyüz, 2022). Kusur, vergi kabahatlerinin unsuru olmayıp, ancak failin cezalandırılması için gereklidir (Rençber, 2017; Kaşıkçı ve Rençber, 2023).

## **2.2. Vergi Suçlarının Unsurları**

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi, vergi kaçakçılığı suçları ve bu suçlara uygulanacak cezalarla ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu maddeye en son 7394 sayılı Kanun ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla korunan temel hukuki değer, devletin kamu harcamalarını finanse edebilmek amacıyla sahip olduğu alacak hakkının korunması ve bu bağlamda kamu yararının güvence altına alınmasıdır (Taştan, 2022).

Bunun yanı sıra, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemeler, dürüst mükelleflerin haklarını korumayı da amaçlamaktadır. Vergi yükümlülüklerini eksiksiz yerine getiren, ödemelerini zamanında yapan ve yasalara uygun davranan mükelleflerin çıkarlarının gözetilmesi, vergi düzeninin sağlıklı işleminde önemli bir yer tutar. Aynı zamanda, vergi gelirlerinin topluma sağladığı faydalar, devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerinin bu gelir üzerindeki hakları da korunmaya çalışılmaktadır (Özcan, 2015).

Ceza Hukuku'nun genel ilkeleri doğrultusunda, vergi kaçakçılığı suçları dört ana unsur üzerinden değerlendirilir. Bunlar; suçu tanımlayan yasal unsurlar (tipiklik), suça konu olan fiziksel unsurlar, suçun işlenmesine ilişkin manevi unsurlar ve fiilin hukuka aykırılığını belirleyen unsurlardır.

### 2.2.1. Kanunilik Unsuru

Herhangi bir suçtan bahsedebilmek için o suçun bir kanunda tanımlanması ve fail olan kişinin de o kanunda tarifi yapılan suçta tarif edilen şekli ile ve tüm unsurları ile işlemiş olması gerekmektedir.

Kanunilik ilkesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 6. ve 7. maddelerine dayanır. Anayasa'nın 6. maddesi, egemenliğin kayıtsız şartsız Türk Milletine ait olduğunu ve milletin bu egemenlik yetkisini Anayasa'nın öngördüğü esaslar çerçevesinde yetkili organlar eliyle kullandığını belirtir. Yasama yetkisi ise Türk Milleti adına yalnızca Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir ve bu yetki devredilemez (Gerek ve Aydın, 2010).

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesi, "suçta ve cezada kanunilik" ilkesine açıklık getirmektedir. Bu maddeye göre, bir eylemin suç sayılması veya bir yaptırımın uygulanabilmesi için söz konusu fiilin kanunda açıkça suç olarak tanımlanmış olması gerekir. Kanun koyucunun suç olarak tanımlamadığı hiçbir davranış için ceza veya güvenlik tedbiri uygulanamaz. Bu düzenleme, ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan kanunilik ilkesinin esasını teşkil etmektedir (Hakeri, 2024).

Kanunilik ilkesi, suçun yasal bir unsura dayanmasını gerektirmektedir. Yani, bir eylemin suç sayılabilmesi için o eylemin, önceden kanunla suç olarak tanımlanan koşullardan birine tam olarak uygun olması gerekmektedir. Bu ilke, bireylerin hukuki güvenliğini sağlama ve keyfi uygulamaları önleme amacı taşımaktadır.

Kanuni unsur, işlenen bir fiilin ceza kanununda tanımlanan suç tarifine tam olarak uygun olmasını ifade eder. Eğer kanunda belirlenmiş unsurlardan biri eksikse, fiil suç oluştururken diğer tüm unsurları taşısa bile suç olarak nitelendirilemez. Bu nedenle, bir fiilin suç olarak kabul edilip edilemeyeceğine karar verirken, öncelikle fiilin ilgili kanundaki suç tiplerinden birine uyup uymadığı incelenmelidir. Bu özellik, "tipiklik" olarak da adlandırılmaktadır (Ertuğrul, 2023).

Kanunilik ilkesi, sadece ceza hukukunu değil esasında vergi hukuku da dahil olmak üzere tüm kamu hukukunu kapsayan bir ilkedir. Nitekim devlet karşısında daha zayıf konumda olan bireyin temel hak ve hürriyetlerinin egemen gücün keyfi uygulamalarından korunması gerekmektedir (Eşitli Aygün, 2013).

Bu doğrultuda bir fiil veya davranışın vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen suç kalıbına uygun olması gerekmektedir. Bu maddede düzenlenmiş suç kalıbına uygun olmayan hiçbir fiil veya davranış vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılmaz.

### **2.2.2. Maddi Unsur**

Suçun maddi unsuru, dış dünyada gerçekleşmiş bir eylemin varlığını ifade eder. Bu da, kanunda tanımlanan suç tarifine uygun bir fiilin, icrai (eylem) ya da ihmali (hareketsizlik) bir davranışla işlenmiş olmasını gerektirir. Suçun oluşabilmesi için, belirtilen şekilde bir icra veya ihmal hareketinin bulunması zorunludur (Ertuğrul, 2023).

Çağdaş ceza hukukunda, sadece bir kişinin düşünce, niyet ya da hayallerinden dolayı cezalandırılması kabul edilmez. Ceza hukuku yalnızca kişilerin dış dünyada somutlaşan eylemlerine tepki gösterir ve bir kişinin ceza sorumluluğu, ancak gerçekleştirdiği maddi fiil üzerinden belirlenir (Gündüz, 2011).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 331 ile 376. maddeleri arasında, "Vergi Cezaları" başlığı altında vergi suçları tanımlanmış ve bu suçlara ilişkin cezalar düzenlenmiştir. Buradaki suçların maddi unsuru, kanunun yasakladığı ya da emir ettiği davranışlara karşılık gelen aktif ya da pasif eylemlerle somutlaşır. Aktif bir suç, kanunun yasakladığı bir fiilin işlenmesiyle meydana gelirken; pasif suç ise, kanunun gerektirdiği bir eylemin yapılmaması durumunda ortaya çıkar. Bu tür davranışlar, vergi suçlarının maddi unsurlarını oluşturur. Kısacası, vergi suçlarının maddi unsuru, kanun hükümlerine aykırı bir şekilde hareket etmektir.

Bir vergi suçunun meydana gelmesi için, öncelikle eylemin geçerli mevzuatla tanımlanmış olması ve kanunun belirlediği kurallara aykırı bir hareketin bulunması gerekir. Ayrıca, bu hareketin dış dünyada bir değişikliğe yol açması ve hukuki sonuçların doğması, suçun varlığı için gereklidir. Bu bağlamda, fiilin iki yönü vardır: hareket ve neticedir. Hareket, eylemin gerçekleştirilmesi; netice ise, bu eylemin sonucu olarak ortaya çıkan durumdur (Şenyüz, 2022).

Suçun maddi unsuru, belirli unsurların varlığına dayanır. Fiilin objektif olarak değerlendirilmesinde, iki ana unsur yer alır. İlk grup, pozitif unsurlar olup, gerekli olan öğeleri içerir; bunlar, suç teşkil eden davranış, kanunun belirlediği durumlar

altında meydana gelen sonuçlar ve bu ikisi arasındaki nedensellik ilişkisidir. İkinci grup ise negatif unsurlar, yani fiilin hukuka aykırı olduğunu ortaya koyan durumları içerir. Bu durumlar arasında, suçun meşru müdafaa, zaruret hali gibi geçerli savunma sebeplerinin bulunmaması gerekir (Esener, 1998).

Bazı suçlarda, yalnızca hareketin yapılması suçun oluşması için yeterli olabilirken, diğerlerinde hareketin bir sonucu olarak neticenin de meydana gelmesi gereklidir. Örneğin, bir vergi mükellefinin beyanname vermemesi, usulsüzlük suçunun oluşması için yeterli bir fiilken; aynı davranışın vergi kaybına yol açması, vergi ziyayı suçunu oluşturur. Bu gibi durumlarda, hareketle netice arasında nedensellik bağı kurulması da şarttır (Gündüz, 2011).

Yine Vergi Usul Kanunu uyarınca bazı kamu görevlilerin mükelleflerin vergi uygulamaları ile ilgili bazı işlemlerini yasak etmiştir. Örneğin vergi dairesi çalışanları vergi mükelleflerin defterini tutup beyannamelerini veremez. Bu yasaklayıcı (negatif) hükme rağmen pozitif bir eylem ile mükellefin defterini tutup beyanının veren vergi dairesi çalışanı açısından suçun maddi unsuru meydana gelmiş olur. Ceza hukuku anlamında suç sayılan fiillerde olduğu gibi, vergi ceza hukukunda da suç olarak değerlendirilen fiillerin maddi unsuru iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlar, negatif anlamda yapılmaması gereken bir şeyi yapmak veya pozitif anlamda yapılması gereken bir şeyi yapmamaktır. Fiil, bir şeyi yapmamak şeklinde gerçekleşmişse “ihmalî hareket”, yapmak şeklinde gerçekleşmişse “icrai hareket” olarak adlandırılır (Yıldız, 2021).

### **2.2.3. Manevi Unsur**

Manevi unsur, suçun işlenmesindeki failin iradesini ve bu iradenin suçla olan bağlantısını ifade eder. Bu unsur, suçun işlenmesindeki amaç ve kusurlu hareketleri kapsar ve genellikle kast ve taksir olarak ikiye ayrılır. Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinin ilk fıkrasına göre kast, failin suçun unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesini ifade eder. Taksir ise, failin gerekli dikkat ve özeni göstermemesi nedeniyle, suçun kanuni tanımındaki sonucu öngörmeden gerçekleştirdiği eylemdir. Ancak, Türk Ceza Kanunu'na göre taksirle işlenen suçlar yalnızca kanunun açıkça belirlediği durumlarda cezalandırılır. Vergi kaçakçılığı suçu, ceza hukuku açısından bir suç olduğundan, hapis cezasını gerektiren bu suçla ilgili olarak Türk Ceza

Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır. Doğrudan kast, suçun unsurlarının fail tarafından bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir ve vergi kaçakçılığı suçları da bu tür doğrudan kastla işlenen suçlar arasında yer alır; burada iradi davranış, kastın varlığı için yeterlidir (Ünal, 2021).

Manevi unsurdan kastedilen, kişinin suçla ilgili davranışı yaparken iradesinin kusurlu olmasıdır, yani failin hareketindeki irade kusurludur (Candan, 2024). Kusur, failin suçunu gerçekleştirirken gösterdiği niyetin bir sonucu olarak kasıt veya taksir şeklinde ortaya çıkar (Şenyüz, 2022).

4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce, sahte veya yanıltıcı belgelerin kullanılması durumunda "bilerek" ifadesi yer almakta iken, yapılan değişiklikle bu ibare kaldırılmıştır. Bu durum uygulamada karışıklıklara yol açmış ve buna karşılık Maliye Bakanlığı, 306 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu değişikliğin kasten işlenen suçlara etkisinin değişmediğini açıklamıştır. Tebliğde, sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin kast unsuru açısından iki ayrı şekilde değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Düzenleme fiili için kastın varlığının bir karine olarak kabul edilmesi gerektiği, ancak kullanma fiili açısından kastın araştırılarak, kastın var olması durumunda faile üç kat vergi ziyayı cezası uygulanması gerektiği belirtilmiştir (Ünal, 2021).

#### **2.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru**

Bir fiilin hukuka aykırı olması, o fiilin hukukun tüm ilkelerine ve kurallarına ters düşmesi anlamına gelir. Bu tür fiiller, genellikle bir haksızlık olarak karşımıza çıkar. Suç olarak kabul edilen haksızlıklar, diğer hukuk alanlarındaki haksızlıklarla benzer nitelikte olsa da, suç teşkil eden haksızlıklar daha özel bir çerçeveye sahiptir. Öyle ki, her suç, bir hukuka aykırılığın varlığına işaret eder; ancak her hukuka aykırı fiil, bir suç sayılmayabilir (Özgenç, 2024).

Bir fiilin suç teşkil etmesi için, o fiilin suç tanımına uyan bir haksızlık içermesi ve hukuka aykırı olması gerekmektedir. Eğer suç kapsamındaki bir fiil, hukuka uygunluk sebeplerinden birini taşımıyorsa, o fiil hukuka aykırı sayılır (Koca & Üzülmüş, 2024).

Hukuka aykırılık, kanuna aykırı bir fiilin, başka bir hukuk kuralı tarafından kabul edilmeyip, meşru sayılmaması anlamına gelir. Fiilin hukuka aykırı olabilmesi için

hukuka uygunluk sebeplerinin bulunmaması gerekir; bu durum da suçun oluşumunu engeller (Gündüz, 2011).

Vergi kaçakçılığı suçları açısından özel önem arz eden hiçbir hukuka uygunluk sebebi bulunmamaktadır. Bu doğrultuda vergi kaçakçılığına ilişkin somut olaylarda hukuka uygunluk hallerinden birinin bulunması halinde Türk Ceza Hukukunun genel hükümleri uygulama alanı bulacaktır.

### **2.3. Vergi Ceza Kavramının Hukuki Niteliği ve Uygulanması**

#### **2.3.1. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği**

Hem suçların hem de cezaların hukuki metinlerde yer alması gerekmektedir. Ceza hukukunda bu duruma “Kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi denir. Türk hukukunda suçlar ve cezalar genel olarak Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiştir; ancak, bu kanunun dışında da bazı başka kanunlarda benzer düzenlemeler yer alabilmektedir (Kırbaş, 2018).

Vergi kabahatleri ve bu kabahatlere uygulanacak idari yaptırımlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda belirtilmiştir. Vergi suçları ve cezalarını düzenleyen ana kaynak yine bu kanundur. Vergi ceza hukukunun temeli de bu kanuna dayanmaktadır. Önceden de belirttiğimiz gibi, bu kanunda yer alan vergi suçları, kamunun mali yapısına zarar veren mali suçlar olarak sınıflandırılmaktadır (Tezel, 1989).

Vergisel suçlara verilecek olan cezaların hemen hemen tamamı, farklı kanunlarda düzenlenen (MTVK, VİVK, KDVK ve 3100 SK gibi) birkaç istisnası dışında, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunda düzenlenmiştir. Düzenlenen bu suçların bir kısmı sadece parasal (mali) nitelikteki (vergi ziyayı ve usulsüzlük) ceza gerektiren suçlar iken, bir kısmı ise hürriyet bağlayıcı hapis cezası gerektiren adli suçlardan oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suç ve cezaların bir kısmı yalnızca vergi hukukuyla ilgili olup, bu suçların fiil ve yaptırımları idari usullerle belirlenir. Vergi idaresi, suç teşkil eden fiilleri tespit ettiğinde, yargı kararı gerekmeksizin vergi dairesi tarafından idari bir ceza uygulanır (Ak, 2006).

Vergi Usul Kanunu’na göre vergi suçlarına yönelik yaptırımlar, genellikle iki ana kategoriye ayrılır: idari ve adli yaptırımlar. Hangi yaptırımın hangi kategoride yer alacağını belirlemek için üç temel ölçüt göz önünde bulundurulur. İlk ölçüt, cezayı

veren makamdır. İkinci ölçüt, ceza kararının alınmasına kadar izlenen usuldür. Üçüncü ölçüt ise cezanın uygulanma şeklidir (Candan, 2024).

Vergi hukukunun çerçevesinde, mükellefin vergi yükümlülükleri ve vergi cezalarına dair kurallar, Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Bu kanuna göre suç sayılan fiiller, genel ceza hukukuna da dahil edilebilir ve bu fiillerin zarar verici suçlar veya tehlike suçu özellikleri taşıdığı görülmektedir. Vergi hukukuyla ilgili olan, sadece vergi hukukunu ilgilendiren bazı fiillerin yaptırımları ise idari nitelikte olup, bu fiiller vergi dairesi tarafından cezalandırılmaktadır. Bu cezaların, yargı kararıyla değil, vergi idaresi tarafından uygulanması ve hukuki niteliği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır (Türkal vd., 2010).

Kamu düzenini ihlal eden vergi suçları, genel ceza hukuku kapsamına girmektedir ve burada da ceza hukukunun geçerli ilkeleri uygulanmaktadır. Ancak, dar anlamda vergi cezası olarak kabul edilen ve vergi idaresi tarafından uygulanan cezaların hukuki niteliği hakkında teorik düzeyde bazı farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerin kısa bir değerlendirilmesi önemlidir (Kırbaş, 2018).

Vergi zammı şekline ifade edilen görüşe göre; vergi dairesi tarafından uygulanan ceza esasında bir vergi cezası değil sadece vergiye uygulanan bir zamdır. Bu görüşe göre; vergi borcu gibi vergi cezalarının da miras yoluyla mirasçılara geçmesi gerekir. Ancak günümüzde bu görüşün varlığı geçerli olmamakla birlikte yapılan eleştirilerden biri; cezaların şahsiliği ilkesi gereği mükellefe yüklenen cezalar ölüm haliyle sona ereceğinden miras yoluyla intikal etme durumunun söz konusu olamamasıdır. Bu sebepten ötürü; vergi cezalarını, vergi zammı olarak nitelendirmek doğru olmayacaktır (Karakoç, 2024).

Vergi cezalarının tazminat olduğunu öne süren görüşe göre; vergi cezaları kişilerin eylemleri sebebiyle devlet hazinesini zarara uğratmasından dolayı faille tanımlanan tazminatlardır. Vergi zammı görüşünde olduğu gibi vergi cezalarının şahsiliği ilkesi ileri sürüldüğünde zararların tazmini için verilen bu cezalar, özel hukuk hükümlerine göre kişinin ölümüyle mirasçılara geçtiği halde vergi cezaları sona erer. Diğer bir eleştiri ise; vergi cezalarının uygulanmasında kişinin ehliyetsizliğinden bahsedilirken tazminatlarda bu özellik söz konusu değildir. Yine günümüzde bu görüş önemini kaybetmiştir (Kırbaş, 2018).

Diğer bir görüş ise; vergi cezasını, ceza hukuku kapsamında para cezası olarak nitelendiren görüştür. Vergi cezası uygulanması sırasında mükellefe, işlediği suçtan ötürü belirli miktarda para ödemesini zorlayan ve cezanın para olarak ödenmesini gerektiren bir görüştür. Bu görüşe karşı gelişen eleştiri ise; vergi cezalarının devletin vergi alacağını güvence altına alması amacı güderken para cezalarında bu amaçtan söz edilmemesidir. Bu ayrıma en güzel örnek; tüzel kişilerin para cezaları bakımından bir sorumluluğu olmadığı halde vergi cezaları kapsamında bulunmasıdır. Uzlaşma, pişmanlık gibi müesseseler para cezalarında yoktur. Adli para cezalarından farklı olarak idari cezalar ödenmediğinde hürriyeti bağlayıcı cezaya dönüşmez. Bir başka ifadeyle; vergi cezaları hapis cezalarına çevrilmez (Kırbaş, 2018).

İdari yaptırım görüşüne göre; vergi suçlarına uygulanacak fiiller ve yaptırımlar idari usullerle saptanır ve idari merciler tarafından uygulanır.

İdari usullere göre belirlenen ve Vergi Usul Kanunu'nun belirlediği esaslara dayanarak yetki alan idarenin verdiği bu cezalar idari kabahat olarak tanımlanmaktadır. Nitekim bu cezalara karşı başvuru yolları dikkate alındığında yaptırımların idari nitelikte olduğu görülmektedir (Türkal vd., 2010).

Bu son idari yaptırım görüşünün, günümüzde egemen bir görüş olduğu ve diğer görüşlere nazaran daha az eleştiri aldığı görülmektedir.

### **2.3.2. Vergi Cezalarının Uygulanması**

Vergi kabahatleri hukuku, belirli bir alanda uygulanan özel bir hukuk dalıdır. Bu alan, ceza hukukuna en yakın alanlardan biri olarak kabul edilse de, idari yaptırımların amacı, türü ve uygulayıcı makamları gibi önemli noktalar açısından birbirinden farklılıklar gösterir (Gümüş, 2016).

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan parasal (mali) cezalar, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları gibi uygulamalar, vergi dairesi ya da mal müdürlükleri tarafından tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil süreçleri boyunca yönetilmekte ve sonuçlandırılmaktadır. Bu cezalar, belirli vergi mükellefleri için, idari müeyyide olarak uygulanır. Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler tarafından düzenlenen yoklama tutanakları ve vergi inceleme raporlarına dayalı olarak bu cezalar vergi idaresi tarafından uygulanır (Kırbaş, 2018).

Vergi cezaları, ilgili mükellefe, Vergi Usul Kanunu'nun 366. maddesine uygun olarak düzenlenen ceza ihbarnamesiyle bildirilir ve bu ihbarnamede belirtilen tutanaklar ve inceleme raporları da eklenir (Kırbaş, 2018).

Ceza kesme işlemi, tek taraflı idari bir işlem olup, bütün aşamaları vergi idaresi tarafından yürütülür. Bu süreçler arasında ön işlemler, ceza ihbarnamesinin düzenlenmesi ve tahsil işlemleri yer alır. İdari yaptırımın uygulanmasında idareye bağlı yetki verilir (Gündüz, 2011).

Vergi Usul Kanunu'nun 359. ve 360. maddelerinde belirtilen vergi kaçakçılığı ve bu suça iştirak suçları, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçlar olarak kabul edilir. Bu suçların yargılanması, Asliye Ceza Mahkemeleri'nde yapılır. Öncelikle vergi idaresi, müfettişleri aracılığıyla vergi incelemesi yapar ve vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişilere dair suç duyurusunda bulunarak yargılama sürecini başlatır (Yıldız, 2022).

Adli cezalar, özellikle hapis cezası gibi hürriyeti bağlayıcı cezalar olup, bu cezaların verilmesi, adli yargı içinde yer alan ceza mahkemelerine aittir. İdari yaptırımların aksine, adli yaptırımlar yargılama usulüne tabi olup, mahkemelerin tarafsızlık, eşitlik ve adil yargılama ilkelerini esas alır (Candan, 2024).

Önemli bir husus, ceza yargılaması sonucunda verilen hapis cezasının para cezasına çevrilmesinin, yaptırımın adli nitelik taşıma özelliğini değiştirmediğidir. Zira bu tür cezalar, idari nitelikteki yaptırımlardan tamamen farklı bir usul ve merciye dayanmaktadır (Gündüz, 2011).

Vergi kabahatleri ve vergi suçları, sosyal düzenin korunmasını amaçladıkları için benzer hukuki değerleri korumaktadır. Ancak daha derinlemesine incelendiğinde, her iki yaptırım türü arasında, vergi suçlarının kamu düzeninin korunmasına yönelik bir işlev üstlenirken, vergi kabahatlerinin daha çok idari düzenin sağlanmasını hedeflediği görülmektedir (Şenyüz, 2022).

#### **2.4. Vergi Ceza Ehliyeti ve Sorumluluk**

Ceza ehliyeti, bir kişinin hukuka aykırı ve belirli bir suç tipiyle örtüşen eylemleri nedeniyle cezalandırılmasını mümkün kılan bir durumdur. Başka bir ifadeyle, kanunlarda suç olarak tanımlanan fiillerden dolayı sorumlu tutulabilmesi için, kişinin ceza ehliyetine sahip olması gerekir (Pehlivan, 2024).

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde, vergi mükellefi ve vergi sorumlusunun kimler olduğu açıklanmıştır. Bu tanıma göre, vergi mükellefi, vergi borcu yükümlülüğü taşıyan gerçek ya da tüzel kişiyi ifade eder. Vergi sorumlusu ise, vergi borcunun ödenmesi noktasında vergi dairesine karşı sorumluluğu olan kişidir. Ayrıca, kanunda belirtilen istisnalar dışında, vergi mükellefiyeti veya sorumluluğu ile ilgili sorumluluğun başkalarına devri, vergi dairelerini bağlamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 9. maddesinde, vergi mükellefiyetinin ve sorumluluğunun yerine getirilmesi için kanuni ehliyet aranmamaktadır. Ancak, vergi cezalarının uygulanması durumunda, sorumlu kişinin kanuni ehliyetinin bulunması gerektiği belirtilmektedir.

#### **2.4.1. Gerçek Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti**

Vergi ile ilgili düzenlemelerde, vergi mükellefleri ve sorumluları için belirli yükümlülükler ve yasaklar bulunmaktadır. Bu açıdan, vergi kabahatlerinde aranan vergi ehliyeti, medeni hukuktaki fiil ehliyetinden farklıdır. Hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler, fiil ehliyetine sahip olup olmadıklarına bakılmaksızın vergi mükellefi ve sorumlusu olarak bazı yükümlülükleri yerine getirmekle sorumludurlar (Şenyüz, 2022).

Gerçek kişiler açısından, vergi ve cezalarla ilgili sorumluluk kişinin doğrudan kendisine aittir (Edizdoğan vd., 2007).

Kanunlara aykırı hareket eden kişilerin işledikleri suç nedeniyle ceza alabilmesi, ceza ehliyeti ile belirlenir. Ceza ehliyeti, kişinin akli yeterliliği ve yaşına göre Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre, bir kişinin işlediği suç nedeniyle cezalandırılabilmesi için belirli bir akıl sağlığına ve yaşa sahip olması gerekir (Tekirdağ, 2015).

Vergi cezasına tabi olabilmek için kişilerin medeni hukuktaki fiil ehliyetine sahip olmaları gerekmektedir. Türk Medeni Kanunu'nun 10. maddesinde, ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyetine sahip olduğu ifade edilmiştir. Bu koşullara sahip olan tüm gerçek kişiler, vergi mükellefi olup olmadıklarına bakılmaksızın vergi ceza ehliyetine sahiptir (Gündüz, 2011).

Gerçek kişilerin ceza ehliyeti medeni hukuk kapsamında değerlendirilmektedir. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği, vergi suç ve cezalarında sorumluluk unsuru yükümlünün kendisini hedef almıştır. Ancak vergi usul hukuku, birtakım gerçek kişilere ceza ehliyeti bakımından sorumluluk yüklememiştir.

Fiili ehliyetine sahip olmayan küçük ve kısıtlılar da vergi mükellefiyetine sahiptir ve vergi ödevlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirirler. Fakat VUK madde 332 gereği kimlerin ceza ehliyetine sahip olup olmayacağı belirtilmiştir.

Kanunda sayılan kişiler; vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olsalar dahi vergi konusunda ceza ehliyetine tabi değildir. Bahsi geçen kimseler; küçük ve kısıtlılar, işlerini vekil aracılığıyla devam ettirenlerdir. Aynı zamanda kendisine veli, vasi veya kayyım atanmış kimseler, atanan bu kişiler tarafından kendileri adına yapılan ve vergi kanunlarınca aykırılık doğuracak fiillerden dolayı sorumlu olmazlar. Bu gibi hallerde verilecek vergi cezaları kanuni temsilcilere ait olur ve fiili ehliyete sahip olmayan küçük ve kısıtlıların mal varlıklarına hiçbir durumda başvurulamaz (VUK m.332). Çünkü cezaya sebebiyet veren kanuna aykırı fiili doğrudan kanuni temsilci tarafından yapılır ve kendi fiili için kanuni temsilci bir başkasına rücu edemez.

Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için tanımlanmış maddi sorumluluk durumu, sadece vergi cezaları ve gecikme zammı için değil aynı zamanda vergi aslını kapsayan hükmün bütününden bahsetmektedir (Gerçek, 2005). Küçük ve kısıtlı kimselerin vergi ödevleri, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bu mecburiyete uyulmadığı takdirde mükellef veya sorumludan tahsil edilemeyen vergi, kanuni temsilcilerin mal varlığına başvurulması neticesinde tahsil edilir. Bu şekilde mal varlığının eksik olması nedeniyle kanuni temsilciden eksik tahsil edilen vergi asılları için idarenin mükellef veya sorumluya rücu etme hakkı bulunmaktadır (VUK m.10).

Bir diğer sorumluluk türü olan müteselsil sorumluluk, birden fazla kimsenin aynı vergi borcundan ayrı ayrı sorumlu olma durumudur. Müteselsil sorumlulukta her bir sorumlu borcun tamamının ifasından sorumludur (Tekin ve Çelikkaya, 2022).

Alacaklı taraf borcun tamamını veya bir kısmını doğrudan asıl mükellefe başvurmadan ya da borçlulara başvurma sırası gözetilmeksizin müteselsil sorumlu olanlardan isteyebilir (Çitil, 2013). Vergi borcunu ödemedi alacaklılara veya şirket ortaklarına ödeme yapan tasfiye memurları harca konu olan işlemleri yapan

memurlar, motorlu taşıt vergisinde sicil ve noter memurlarının tabi olduğu yükümlülükler müteselsil sorumluluk şekline örnek olarak verilebilir.

Bir kimsenin ölümü halinde sorumluluk; mükellef ve sorumlu sıfatıyla yüklenilen ödevleri mirası reddetmeyen kanuni mirasçılara geçer. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği vergi mükellefi veya sorumlusunun vergi kanunlarınca tabi olduğu fiillere aykırı davranması sonucunda doğan cezalar için mirasçılarının sorumluluğu bulunmaz. Diğer bir ifadeyle ölüm haliyle birlikte vergi cezaları da düşer.

#### **2.4.2. Tüzel Kişiler Bakımından Ceza Ehliyeti**

Tüzel kişiler, birden fazla gerçek kişinin veya tüzel kişinin bir araya gelerek kurduğu ve iradelerini gerçek bir kişi tarafından gerçekleştirdiği yapılardır. Tüzel kişiler kanunlardan kaynaklanan hak ve ödevlerini yetkili organlar aracılığıyla kullanır. Bu nedenle tüzel kişilerin idari nitelikteki vergi suç ve cezaları küçük ve kısıtlılara uygulanacak esaslardan ayrılmıştır. Dolayısıyla tüzel kişilerin idare ve tasfiye durumlarında kanunlara aykırı hareketleri sonucunda suç ve cezalar kanuni temsilcilere değil, tüzel kişilik adına düzenlenir (VUK md.10/2 333/2).

Ancak kanuni temsilcilere, tüzel kişiler adına yapmak zorunda olduğu görevleri yerine getirmediklerinde kesilen vergi cezaları için ve bu cezaların tüzel kişilikten kısmen veya tamamen alınmadığı durumlarda başvurulması mümkündür. Bu hallerde kanuni temsilcinin yükümlü olan tüzel kişi adına ödediği vergi cezaları ve vergi asılları için tüzel kişi mükellefe rücu edilebilmektedir (Karakoç, 2024).

Kanuni temsilcinin mal varlığıyla sorumlu tutulabilmesi için cezaya konu olan ödevi yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi, temsilcilik sıfatını kazandığı tarih ile başlayıp bu sıfatın sona erdiği tarih arasında gerçekleşmesi gerekmektedir. Kanuni temsilcinin görev süresi bitmiş olsa bile kendi döneminde yaptığı fiiller nedeniyle sonraki dönemlerde de cezai sorumluluğu devam eder. Ancak kamu alacağının doğduğu zamandaki kanuni temsilci ile ödenmesi gerektiği zamandaki kanuni temsilci farklı şahıslar ise kanuni temsilciler bu alacağın ödenmesi için müteselsilen sorumlu olacaklardır (Şenyüz, 2016).

Tüzel kişilik adına görev ve sorumlulukları yerine getirme esnasındaki eylemlerinden dolayı idari nitelikteki vergi cezalarından tüzel kişi sorumlu olurken (Akyürek, 2015), VUK'un 359. maddesinde tanımlanan fiillerin işlenmesiyle hükmolunacak

adli nitelikteki cezalar için tüzel kişi değil cezaya sebep olan gerçek kişi sorumlu olmaktadır. Nitekim tüzel kişilere hapis cezası uygulanması olanaksızdır.

Tüzel kişilerin ticaret sicil kaydı silinip tasfiye halinde olması veya tasfiye edilmiş olması, kanuni temsilcilerin bu aşamada tasfiye tarihinden önceki her türlü tarhiyat ve ceza kesme hallerinden müteselsil sorumlu olmaları durumunu değiştirmez. Tasfiye memuruna; tasfiye sırasında veya tasfiye halinden önce vergiye konu olan değerler ve bu vergiler için ceza kesildiğinde bu ceza, yapılan tebligatlara istinaden tasfiye memurları tarafından tüzel kişiliğin malvarlığından temin edilir. Fakat tasfiye halinde bulunan tüzel kişiliğin mal varlığının, önceki dönemler için yüklenilen vergi ve cezaların eksik ödenmesi veya yeterli gelmemesi durumunda bu alacaklar tasfiye memurundan değil kanuni temsilcilerin mal varlığından ödenir (Tosuner ve Arıkan 2019).

#### **2.4.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Topluluklar Bakımından Ceza Ehliyeti**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları durumunda, bu teşekküllerin yerine getirmeleri gereken yükümlülüklerin, onları yöneten kişiler ve varsa temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Ayrıca, bu kişiler yükümlülüklerini yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen vergi ve bu vergilere bağlı alacaklar, yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin kişisel malvarlıklarından tahsil edilecektir.

Bu durumda, teşekkülü yöneten kişilerin, kendi eylemleriyle doğrudan verdikleri zararlardan sorumlu tutulmaları gerektiği vurgulanmaktadır.

Gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefiyetine tabi olmayan tüzel kişilikler ve yalnızca ortakları gelir vergisine tabi olan kollektif ve adi komandit şirketlerde, vergi cezaları Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesine göre tüzel kişilik adına düzenlenir, bu cezalar ortaklar adına değil tüzel kişilik adına kesilir.

Eshamlı komandit şirketler, sermaye şirketi statüsünde oldukları için kurumlar vergisine tabi olur. Ancak komandite ortaklar, gelir vergisi beyannamesi vererek kar payları üzerinden gelir vergisini öderler. Bu kazanç, kurumlar vergisinden düşülür. Eshamlı komandit şirketin komandite ortaklarına vergi cezası uygulanırken, aynı şekilde kollektif ve adi komandit ortaklarına yönelik uygulama geçerlidir. Tüzel

kişiliği olmayan vakıflar ve cemaatler gibi kuruluşlar, mükellef veya sorumlu statüsüne girmeleri durumunda, bu sorumlulukları teşekkülleri yöneten kişiler üstlenir.

Bunun yanı sıra, adi şirketler ve diğer iş ortaklıkları tüzel kişiliğe sahip olmadıkları için, bu tür yapılarda cezai sorumluluk, yönetim ve temsil yetkisine sahip kişi veya kişiler tarafından taşınır (Gündüz, 2011).

## **2.5. Vergi Suç ve Cezalarına Etki Eden Haller**

Çalışmanın bu başlığı altında, bu bölüme kadar anlatılan vergi kaçakçılık suç ve cezaları ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nun değişik maddelerinde yer alan suçlarda birleşme, iştirak ve tekerrür gibi ortak düzenlemeler incelenecektir.

Vergi kabahatlerinin yalın haliyle karşımıza çıkması her zaman mümkün olmamaktadır. Vergi kabahatlerinin bazen kabahati oluşturan fiilin özelliği, bazen de süresinden kaynaklı olan özel durum ve görünüş şekilleri ile ortaya çıkması söz konusudur. Bu gibi özellikli durumlarda kabahatlerin cezalarına ilişkin farklılıklara gidildiği görülmektedir. Bu istisnai durumlar ise birleşme, tekerrür, iştirak ve teşebbüs olarak dört başlıkta ele alınmaktadır (Karakoç, 2019). Kabahatler ve suçlar için kanunların kabul ettiği özel durumlar açısından hukuki düzenlemeler farklılık göstermektedir.

### **2.5.1. Suç ve Cezalarda Birleşme**

Kanun, kanuni tipe uygun her bir sonucun, bağımsız bir kabahat olarak değerlendirileceğini belirtmektedir. Bu doğrultuda, failin yaptığı her hareket, meydana gelen her netice ile ayrı bir kabahat oluşturur ve her bir kabahat için ayrı cezai yaptırım uygulanır. Ancak, kabahatin oluşumu neticenin ortaya çıkmasıyla bağlantılıdır. Bir kişi tek bir eylemle birden fazla sonuç doğurabiliyorsa, bu kişi birden fazla kabahatten sorumlu olur. Ancak tek bir netice için birden fazla hareket söz konusuysa, yalnızca tek bir kabahatten sorumlu tutulacaktır (Narter ve Sarıcaoğlu, 2013).

Vergi kanunlarına göre de, her bir fiil ile ortaya çıkan her netice ayrı bir kabahat olarak kabul edilmektedir. Yani, bir kişinin gerçekleştirdiği fiil sonucu ne kadar fazla

sonuç doğarsa, o kadar fazla kabahat işlenmiş kabul edilir ve her bir kabahat için ayrı cezalar uygulanması gerekir (Şenyüz, 2013). Ancak, bazı durumlarda, birden fazla hareketle aynı netice elde edilmesi durumunda, yalnızca tek bir kabahat söz konusu olabilir.

Birleşme kavramı, vergi kabahatlerinde ve vergi cezalarının uygulanmasında önemli bir yer tutmaktadır. Bu durum, suçların içtima (fikri içtima) ve cezaların birleşmesi olarak iki şekilde ele alınabilir (Karakoç, 2019). Vergi suçları hem tek bir eylemle hem de birden fazla eylemle işlenebilir. Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi ziyai cezaları ve usulsüzlük cezaları ile 359. madde kapsamındaki cezalar içtima ve tekerrür hükümleri açısından birleştirilemez. Bu kanunda, vergi cezası uygulanan bir fiil, aynı zamanda 359. maddeye göre suç oluşturuyorsa, vergi cezası kesilmesi bu fiil ile ilgili takibatı engellemez (VUK m.340) (Çomaklı ve Ak, 2013).

Vergi kabahatlerine ilişkin düzenlemeler, VUK'un 335. ve 340. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelerde, bir fiil ile meydana gelen kabahatlerin bazıları arasında birleşmeye izin verilirken, bazıları için bu geçerli değildir (Karakoç, 2019). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, "suçlarda birleşme" başlığı altında yer alan 340. maddede, vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının içtima ve tekerrür bakımından birleştirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu durum, vergi cezası ile cezalandırılan fiillerin, aynı zamanda 359. madde kapsamında suç teşkil etmesi halinde takibatın engellenmeyeceği şeklinde açıklanmıştır.

Vergi kabahatleri söz konusu olduğunda, tek bir fiil ile birden fazla kabahatin oluşması durumunda, her kabahat için ayrı ceza mı uygulanacağı, yoksa sadece bir kabahate mi ceza verileceği birleşme hükümleri çerçevesinde belirlenir (Karakoç, 2019). Özellikle, tek bir fiil ile vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahati birlikte işlendiğinde, bu fiillerin cezaları, yalnızca en ağır olan ceza ile sınırlı tutulur. Örneğin, bir beyannamenin süresinde verilmemesi durumunda, hem vergi ziyai hem de usulsüzlük kabahati işlenmiş olur ve her iki kabahat için sadece en ağır olan ceza uygulanır (Öner, 2023).

Vergi kabahatlerinin cezalarındaki birleşme, özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin olarak da düzenlenmiştir. Bu düzenleme, yalnızca belge verme ve alma ya da düzenleme ve bulundurma fiilleriyle ilgili özel usulsüzlük kabahatleri için geçerlidir ve bu kabahatlerin cezaları, belirli bir üst sınırla toplama usulü ile birleştirilir

(Şenyüz, 2013). Ayrıca, VUK'un Mükerrer 355. maddesi uyarınca, banka ve benzeri finansal kurumlar ya da posta idareleri tarafından düzenlenmeyen belgelerle yapılan işlemler, her işlem için belirli bir oranla özel usulsüzlük cezasına tabi tutulur. Ancak, bir takvim yılı içinde bu cezaların toplamı belirli bir üst sınırı aşamaz (2024 yılı için 8.700.000 TL olarak belirlenmiştir).

### **2.5.2. Suça İştirak**

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları, bazı durumlarda birden fazla kişi tarafından ortaklaşa işlenebilir. Bu durumda suçta iştirak söz konusu olur. Direkt vergi mükellefi ya da sorumlusu olmayan kişiler, vergi kaçakçılığı suçuna yardım ederek veya mükellefin vergiyle ilgili işlerini yerine getirerek, vergi ziyanına neden olurlarsa, Vergi Usul Kanunu'nun 359., 360., 363. ve 344. maddeleri çerçevesinde, hem hapis cezası hem de vergi ziyayı cezasına çarptırılabilirler.

Türk Ceza Kanunu'nun 4. Bölümünde, suça iştirak kuralları 37. ve 41. maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu maddelere göre, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenler için Türk Ceza Kanunu'nun hükümleri geçerli olur. Vergi Usul Kanunu, katılma suçunu, kaçakçılık suçu özelinde düzenlemiştir ve bu suç, ceza hukuku kapsamında "asli maddi iştirak" olarak nitelendirilmektedir (Ay, 2006).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, suç ve cezaları açıkça belirtmiş olmasına rağmen, iştirak suçunu özel olarak tanımlamamıştır. Ancak, vergi kaçakçılığına iştirak edenler, hem özgürlükten yoksun bırakılabilir (hapis cezası) hem de vergi ziyayı cezasına çarptırılabilirler. Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde, suçun işlenmesine iştirak edenlerin cezasında indirim yapılabileceği belirtilmiştir. Eğer iştirak eden kişi, suçu işleyene maddi bir çıkar sağlamamışsa, cezası yarı oranında azaltılır. Ancak, suça iştirak eden kişi, kanunda belirtilen hükümler ışığında cezalandırılır.

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlere, para cezası uygulanamayan bir suç türü olarak üç katı kadar vergi ziyayı cezası uygulanır. Suçlu kişi, suçu maddi çıkar gözeterek işlemişse, ona verilen ceza aynen uygulanır; ancak maddi çıkar sağlamadan iştirakte bulunmuşsa, cezası yarıya indirilir (Tekirdağ, 2015).

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine göre, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlere vergi ziyai cezası bir kat artırılmış olarak uygulanır. Ayrıca, 3568 Sayılı Kanun'un 12. maddesinde, yeminli mali müşavirlerin, verdikleri tasdik raporlarıyla ilgili yanlışlık yapmaları durumunda mükellefle birlikte müşterek sorumluluk taşıdıkları belirtilmiştir. Ayrıca, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. maddesi de benzer bir düzenleme içermekte ve vergi beyannamelerinin yanlışlıkla imzalanması halinde, mükelleflerle birlikte müşterek sorumluluk öngörülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda "iştirak" olarak adlandırılmasa da, mükellefin özel işlerinin yapılması durumu da cezai yaptırımlara tabidir. Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesine göre, vergi mükelleflerinin vergiyle ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapmaları yasaktır. Bu yasağa aykırı hareket edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesine göre görevini kötüye kullanma suçuyla cezalandırılırlar ve ayrıca vergi ziyai cezasına çarptırılabilirler.

Sonuç olarak, vergi kaçakçılığına iştirak, yalnızca kaçakçılık fiillerinin yapılması ve bu fiillerin birden fazla kişi tarafından işlenmesi durumunda geçerli olur. Bu kişiler, ortak bir suç işleme iradesiyle hareket ederler. Önceden, failerin her birinin ayrı ayrı maddi çıkar gözetmesi gerekliyken, yapılan değişiklikte, çıkar sağlamayan failerin de cezalandırılmasına imkan tanınmıştır. Böylece, menfaat sağlamayan fail, suç işleyene göre daha az ceza alır (Gündüz, 2011).

Kaçakçılık suçlarında, fiil kanuni şekliyle işlendikçe ve birden fazla kişi tarafından yapıldıkça, her bir fail müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulur. Örneğin, sahte belge düzenleyen ve bunu sahte olduğunu bilerek kullanan kişi, müşterek fail olarak cezalandırılır. Kaçakçılık suçları, vergi ziyai suçu ile birlikte işlendiğinde üç kat ceza uygulanır ve iştirak halinde işlenirse, suça iştirak eden kişilere maddi menfaat gözetilip gözetilmediğine göre ceza miktarı değişir.

### **2.5.3. Suçun Tekerrürü**

Tekerrür, bir suçun daha önce işlenmiş ve ceza alınmış olmasına rağmen, belirli bir süre içinde tekrar işlenmesi durumunda daha ağır bir ceza verilmesini öngören bir uygulamadır. Bu terim, Arapçadan alınmış olup "yeniden olma, tekrarlanma" anlamına gelir (Kan, 2019). Tekerrür, bir suçtan mahkûm olan kişinin, cezalandırılmasından sonra, belirtilen sürenin geçmeden aynı suçu yeniden işlemesi

durumdur (Özbek, 2006). Bu durumda, failin cezası artırılabilceği gibi, belirli bir infaz rejimi de uygulanabilir (Centel vd., 2023).

Vergi hukukunda tekerrür, vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarının işlendiği durumlarda, daha önce cezalandırılmış bir mükellefin aynı suçları işlediğinde, cezanın artırılması gerektiği bir hükümdür (Bilici, 2024). Bu durum, mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesi ve yine suç işlemesi halinde, ilk seferden daha ağır bir ceza uygulanmasına olanak tanır (Küçük, 2011).

Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer vergi mevzuatı, devletin düzenli işleyebilmesi için mükelleflere belirli yükümlülükler getirmiştir. Vergi kanunlarının ihlali durumunda uygulanan cezaların yeterli caydırıcılığa sahip olmaması, mükelleflerin aynı suçu tekrar işlemelerine yol açabilmektedir. Bu durumda, kanun koyucu daha ağır cezai yaptırımlar getirmiştir. Vergi hukukunda da bu tür durumlarda, tekrarlanan suçlar için daha yüksek cezalar uygulanır (Çomaklı ve Ak, 2013).

VUK, Türk Ceza Kanunu'ndan (TCK) daha özel bir kanun olup, tekerrür ile ilgili düzenlemeleri içerir. Bu düzenlemeler, VUK'un 339. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının uygulanmasında, suçun tekrarı durumunda, belirli bir süre içinde cezanın artırılmasına karar verilir. Vergi ziyayı cezası, ilk cezanın kesinleşmesinden sonra beş yıl içinde tekrar işlenirse %50 oranında artırılırken, usulsüzlük cezası ise %25 oranında artırılmaktadır. Ancak, bu artırım tutarının, daha önce verilen en yüksek cezanın tutarını aşamayacağı belirtilmiştir (VUK, 339. madde).

Tekerrür hükümleri, sadece vergi ziyayı ve usulsüzlük suçları için geçerlidir. Özel usulsüzlük suçlarında ise tekerrür hükümleri uygulanmaz. Ayrıca, aynı suç türü olmalıdır; örneğin, vergi ziyayı suçunun işlenmesi halinde, usulsüzlük suçu işlenmişse, bu durumda tekerrür söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, suçun kesinleşmemiş olması durumunda da tekerrür hükümleri uygulanmaz (Çomaklı ve Ak, 2013).

VUK'un 339. maddesi kapsamında tekerrür hükümleri kapsamında vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının artırılması belli koşullara bağlanmıştır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İlk suç neyse, tekerrür uygulanacak olan ikinci suç da aynı türden bir suç olmalı, yani ilk suç vergi ziyayı ise tekerrür uygulanacak ikinci suç da vergi ziyayı suçu olmalı,
- İlk kesilen suç için verilen cezanın kanunda belirtilen hallerden biri ile kesinleşmiş olması, yani ilk kesilen ceza için ya uzlaşma talep edilip uzlaşmış olması, ya cezada indirim talebinde bulunulmuş veya süresi içerisinde ödemenin yapılmış olması, ya da otuz (30) günlük dava açma süresi içerisinde dava açılmamış olması, veyahut açılmış dava ile ilgili tüm kanun yollarının tüketilmiş olması,
- İkinci suçun birinci suçun işlendiği tarihi takip eden, belirli bir süre içinde yapılması,
- İlk suç ile tekerrür hükmü uygulanacak ikinci suçun aynı ceza sorumlusu tarafından işlenmesi,
- Son olarak ise tekerrür uygulanacak ikinci suç için verilecek olan ceza ilk işlenen suç için verilen ve kesinleşen cezadan fazla olmamalıdır.

Bu şartlar gerçekleşmeden tekerrürün varlığından bahisle ceza miktarında artırıma gidilmesi mümkün olmayacaktır (Aslanpınar, 2009).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ SUÇLARI VE KABAHATLERİ İLE YAPTIRIM TÜRLERİ

#### 3.1. Genel Açıklama

İnsanları topluluklar halinde bir arada yaşamaya zorlayan etmenlerin varlığı bulunmaktadır. Bu topluluklar içinde, çeşitli saiklerle ihtilafların ve çatışmaların çıkması, hatta toplulukların birbirlerine değişik zararlar vermesi kaçınılmaz hale gelmektedir. İşte bu ve benzeri durumların önüne geçilmesi için insanların hepsinin ortaklaşa uymak zorunda oldukları bir takım kuralların konulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Din kuralları gibi bazı kurallar doğrudan Tanrı veya peygamber kaynaklı olarak belirlenebilirken, ahlak kuralları, görgü kuralları, ticaret veya hukuk kuralları gibi birlikte yaşayan insanlar tarafından doğrudan koyulan kurallar da bulunmaktadır. Bu kurallardan birisi de insanların ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla salınacak vergilerin ve bu vergileri ödemede direnç gösterecek kişilerin cezalandırılmasına yönelik olan vergi kurallarıdır.

Hukuk sistemimizde, mükelleflerin yapması istenen ödevlerden bahsedilmekteyken aynı zamanda kaçınılması gereken davranışlar da konu edinilmektedir. Sosyal düzenin sağlanması ve bahsedilen kurallara uyulması amacıyla mükelleflerin bu davranışlardan caydırılması, ıslah edilmesi veya gerçekleşmesi muhtemel olumsuz davranışların önlenmesi gerekliliği, aynı zamanda vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsil edilmesi için devlet gücü ile uygulanacak olan en belirgin yaptırımların cezalar olarak belirlenmesini sağlamaktadır (Candan, 2024).

Ceza hukukunun temel amacı, suç işleyen kişileri cezalandırarak toplumu suçlardan korumak ve caydırıcı olmaktır. Suçlar, Türk hukukunda iki ana gruba ayrılır: suçlar ve kabahatler. Suçlar için hapis cezası veya adli para cezası uygulanırken, kabahatler için genellikle sadece para cezası öngörülmektedir (Bilici, 2024).

Türk hukukunda suçlar ve cezalar, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak, bazı özel kanunlar da suç ve ceza hükümleri içerebilir. Bu tür kanunlar, özel düzenlemeler sağlayarak, ceza içeren normlar ortaya koymaktadır (Kırbaş, 2018).

Vergi Ceza Hukuku, hem Ceza Hukuku hem de Vergi Hukuku'nun prensiplerinden

yararlanarak şekillenir. Bu nedenle, vergi ceza hukuku, bu iki alandaki kurallar arasında sıkı bir ilişki kurar ve her iki hukuk dalının ortak bir kesişim kümesinde yer alır (Karakoç vd., 2020). Çoğu zaman, vergi ceza hukuku, vergi ve ceza hukukunun birleşiminden doğan bir alan olarak tanımlanabilir (Çomaklı ve Ak, 2013).

Vergi Ceza Hukuku'na dair düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu'nda ayrı bir bölümde yer alır ve bu bölüm, kendine özgü bir ceza kanunu olarak kabul edilebilir. Vergi Usul Kanunu, vergi kabahatleri ve suçlarına dair düzenlemeleri detaylı şekilde ele alırken, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel iş yapma suçlarına dair cezalar ise Türk Ceza Kanunu'na dayandırılır. Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabı, vergi cezalarının uygulanmasına dair genel ilkeleri belirler ve bu cezaların kesilmesi, ödenmesi ve kaldırılmasına ilişkin düzenlemeleri kapsar (Karakoç vd., 2020).

Ancak, Vergi Ceza Hukuku'nun kapsamı her türlü anlaşmazlığı çözmeye yeterli olmayabilir. Bu nedenle, bazı durumlarda genel ceza kanunlarının hükümleri devreye girer.

Vergi cezaları, Vergi Usul Kanunu'na uymayan mükelleflere ve vergi işlemlerinde görevli kişilere vergi dairesi veya ceza mahkemeleri tarafından uygulanan yaptırımlardır. Bu cezalar, vergi ihlallerinin önlenmesini, kamu hizmetlerinin finansmanında eksikliklerin engellenmesini ve kişilerin çeşitli mağduriyetlerle karşılaşmasını sağlamayı amaçlar (Bayraklı, 2015).

Vergi suçları ve kabahatleri arasındaki farklar, akademik alanda da tartışılmaktadır. Vergi suçları, mali suçlar olarak kabul edilirken, vergi kabahatleri daha çok kamu düzeninin korunmasına yönelik ceza hukuku ile ilişkilidir ve cezai yaptırımlar gerektirir (Öncel vd., 2007).

Suç ve kabahatlerin varlığındaki temel amaç, vergi kanunlarının eksiksiz, doğru ve zamanında uygulanmasını sağlamaktır. Bu sayede, vergi borçlarının tahsilinde kayıplar yaşanmadan kamu hizmetlerinin finansmanı gerçekleştirilerek kamu yararı korunması hedeflenmektedir.

Vergi kabahatleri ve suçlarına yönelik cezalar ve yaptırımlar, Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabı'nda yer alır. Bu kanunun 331. maddesinde, “Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta belirtilen vergi cezaları (vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılır” şeklinde

belirtilen düzenleme, ceza uygulamalarının temel çerçevesini çizer (Karakoç vd., 2020).

Vergi cezaları, iki ana kategoriye ayrılır: Birincisi, vergi daireleri tarafından uygulanan idari para cezalarıdır. İkincisi ise, ceza mahkemeleri aracılığıyla uygulanan adli cezalardır. Aşağıdaki tabloda, vergi suçlarının türlerine bağlı olarak hangi cezanın verileceği ve bu cezaların hangi adli birimler tarafından uygulanacağı gösterilmektedir (Bilici, 2024).

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi suçları, bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde genel hatlarıyla ele alınacaktır. İlk olarak, yalnızca mali cezalarla sonuçlanan ve idare tarafından uygulanan vergi ziyayı, usulsüzlük (I. ve II. Derece) ve özel usulsüzlük kabahatleri üzerinde durulacak, daha sonra ise yetkili mahkemeler tarafından özgürlüğü kısıtlayan hapis cezalarına çarptırılan vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyeti ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu incelenecektir. Bu suçlar, çeşitli açılardan analiz edilecek ve birbirleriyle olan benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulacaktır.

### **3.2. Vergi İdaresi Tarafından Cezalandırılan Vergi Kabahatleri ve Cezaları**

Vergi kabahatleri ve bunlara ilişkin cezalar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında, 331. ile 376. maddeler arasında düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen veya yasaklanan fiilleri işleyen kişiler hakkında, kanunda belirtilen cezaların uygulanacağını hükme bağlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre bazı suçlar, yalnızca vergi hukukunu ilgilendiren işlemler olduğundan, bu suçlarla ilgili yaptırımlar idari usullerle belirlenir. Bu tür suçlar, vergi dairesi tarafından tespit edilip ceza kesilebilecek fiiller olup, başka bir yargı merciine başvurmaya gerek duyulmaz. Bu tür suçlar, idari kabahat olarak kabul edilir ve cezalar, idari yaptırım olarak tanımlanır. Ayrıca, bu suçlar için maddi unsur yeterlidir, yani kasıt aranmaz (Çağan vd., 2024).

Bu bağlamda, vergi kabahati olarak adlandırılan vergi ziyayı ve usulsüzlük fiilleri, idari nitelikteki cezalarla sonuçlanırken; vergi suçları olarak kabul edilen kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma ve şerefe tecavüz suçları ise adli cezalar gerektirir (Öner, 2023).

Vergi kabahatleri, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi ve bu hareketlerin ceza gerektirecek nitelikte olması durumunda ortaya çıkar. Bu fiillerin adli sicile kaydedilmemesi, ancak vergi suçlarının daha ağır cezalarla sonuçlanması nedeniyle adli sicilde yer alması söz konusu olmaktadır. Vergi kabahatleri, para cezasına dönüştürülebilirken, vergi suçları için bu tür bir indirim uygulanmaz (Yavaşlar, 2008).

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi kabahatleri ve bu fiillere ilişkin cezalar, VUK madde 341-355 arasında düzenlenmiştir. Birinci bölüm, vergi ziyayı doğuran fiillere ilişkin vergi ziyayı cezasını ele alırken, ikinci bölümde ise usulsüzlük fiilleri ve bu fiillere uygulanacak cezalar detaylandırılmaktadır (Çomaklı ve Ak, 2013).

Vergi kabahatlerinin tespiti ve cezalandırılması, vergi dairesinin idari işlemi olarak yapılır. Vergi kabahatleri, vergi ziyayı ve usulsüzlük fiilleri olarak iki ana kategoriye ayrılır ve usulsüzlük fiilleri, genel ve özel usulsüzlük olarak iki alt başlık altında incelenir.

### **3.2.1. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası**

İdari vergi suçları, sonuçları bakımından iki gruba ayrılmaktadır: sonuç doğuran ve sonuç doğurmayan vergi suçları. Vergi ziyayı, bir eylem değil, o eylemin ortaya çıkardığı bir sonuç olarak tanımlanmaktadır. Eğer vergi ziyayı kabahatini işleyen bir kişi, gerçekleştirdiği fiil ile vergi alacağına zarar veriyorsa, bu durumda vergi ziyayı suçu oluşmaktadır. Ancak vergi kaybına yol açmıyorsa, bu suç nedeniyle vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir (Şenyüz, 2013).

Vergi ziyayı kabahati, Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre, mükellef ya da vergi sorumlusunun vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmemesi ya da zamanında yerine getirmemesi, verginin doğru şekilde tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi durumunda vergi ziyayı suçu meydana gelir.

Vergi suçlarının tümünde olduğu gibi, vergi ziyayı kabahati ve bu kabahate işleyen kişilere uygulanacak cezalar Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiştir.

### 3.2.1.1. Vergi Ziyayı Kabahati

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde, mükelleflerin ya da vergi sorumlularının vergilendirme yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmemesi ya da belirtilen süreye uyumsuzluk göstermesi halinde, verginin doğru bir şekilde tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi durumu vergi ziyayı olarak kabul edilir. Ayrıca, maddenin ikinci fıkrasında, kişisel ve medeni duruma dair yanlış bilgiler verilmesi ya da başka yollarla verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız bir şekilde geri ödenmesi durumları da vergi ziyayı kapsamına girmektedir.

Bu maddeler doğrultusunda, verginin daha sonra tahakkuk ettirilmesi ya da tamamlanması veya yanlış iade işleminin geri alınması durumunun, ceza uygulanmasına engel teşkil etmediği anlaşılmaktadır (VUK 341/3). Vergi doğuran olay ile verginin tahsili arasında gerçekleşen işlemler, usul ve şekil esaslarına bağlıdır. Ancak, bu işlemlerin yanlış ya da eksik gerçekleştirilmesi, tek başına vergi ziyayına neden olmaz. Vergi kaybına neden olacak durumların tahsilat aşamasında değil, tahakkuk aşamasında ortaya çıkması gerektiği görülmektedir. Ayrıca, bir verginin geç tahakkuk etmesi, vergi kaybını ortadan kaldırmaz.

Zamanında tahakkuk etmemiş bir verginin ödemesinin, yasal sürelerde yapılması durumunun vergi ziyayı olarak değerlendirilmemesi gerektiği yönünde Danıştay'ın bir kararı mevcuttur. Bu karara göre, vergilerin beyannamesinin geç verilmesi halinde bile, miktarın zamanında ve tam olarak ödenmesi durumunda vergi ziyayı söz konusu olmayacaktır. Öte yandan, vergi kaybının tahakkuk aşamasına bağlı olduğunu; ancak verginin süresinde tahakkuk etmesine rağmen tahsilatın gecikmesi veya hiç yapılmaması durumunda vergi kaybının söz konusu olmayacağını, dolayısıyla zamanında ödenmeyen verginin yalnızca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre gecikme zammına tabi olacağını ileri sürmektedir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007).

Eksik tahakkuk durumunda ise, bu durum yine vergi ziyayına neden olur. Mükelleflerin beyanname verme aşamasında matrahı eksik ya da hatalı hesaplaması sonucunda meydana gelen bu durum, devletin alacağının kayba uğramasına sebebiyet verir ve vergi ziyayı cezasının uygulanması gereken bir durum olarak kabul edilir (Şenyüz, 2013).

Ayrıca, vergi kaybına neden olan diğer fiiller, doğrudan vergi kaybına yol açan

fiillerdir. Bunlar arasında, şahsi ve medeni hallerin yanlış beyan edilmesi veya yanlış ifade edilmesi de yer almaktadır. VUK'un 341. maddesinin 2. fıkrasına göre, medeni veya şahsi durumların gerçeğe aykırı beyanı, verginin eksik tahakkuk ettirilmesine yol açar ve bu nedenle vergi alacağının kaybı söz konusu olacağından, bu durum da vergi ziyayı cezasını gerektirir.

Sübjektif özellik taşıyan vergiler, vergi yükümlüleri tarafından medeni hal, eş ve çocuk durumu ile engellilik gibi kişisel durumlar hakkında yanlış veya eksik beyanlar verilmesi sonucunda vergi ziyasına yol açmaktadır. Örneğin, soyadı aynı olan bir akrabanın kendisine mal bağışında bulunması durumunda, bağış yapının babası olarak gösterilmesi nedeniyle veraset ve intikal vergisinin matrahının yanlış hesaplanması, yanıltıcı bir durum oluşturmakta ve vergi kaybı meydana gelmektedir (Şenyüz, 2013).

Haksız yere geri verilmesine sebep olan başka bir durum da vergi ziyasına yol açmaktadır. Haksız olarak geri verilecek verginin iade tarihi itibarıyla vergi ziyayı oluşturmaktadır. Geri verme, mükellef tarafından vergi idaresine yapılan ödemenin ardından, idare tarafından geri verilmesiyle gerçekleşmektedir.

Çeşitli nedenlerle vergi tahsil edildikten sonra, fazla kısmın iadesi için idareden talep edilmesi sırasında, vergi hataları adı altında idareyi kayba uğratabilecek şekilde farklı ve gerçek dışı beyanlar yapılması söz konusu olabilmektedir. Haksız bir geri alma durumunda, haklı bir neden yoksa, haksız geri ödeme yapılmasıyla idare vergi ziyasına uğratılmaktadır. Örneğin, KDV iadesi alacak olan bir mükellefin, yüklenilen KDV listesi içerisinde sahte veya iadeye dahil edilmeyecek faturalara yer vermesi nedeniyle gereğinden fazla iade alması durumunda vergi ziyayı ortaya çıkarmaktadır (Şenyüz, 2013).

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesine göre, vergi ziyasına yol açan durumlarda, mükellef veya sorumlu kişiye, kaybedilen verginin iki katı kadar vergi ziyayı cezası uygulanır. Bu cezanın belirlenmesinde, enflasyon nedeniyle para değerinde meydana gelen kayıplar göz önünde bulundurulmaz (Çomaklı ve Ak, 2013).

### **3.2.1.2. Vergi Ziyayı Cezası Uygulanması**

Vergi ziyayı suçu, VUK'un 341. maddesinde belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde vergi kaybına yol açan eylemler olarak tanımlanmaktadır. Bu suçun işlendiği

durumlarda, fiilin ciddiyetine göre değişik oranlarda cezalar belirlenmektedir (Gündüz, 2011). Aynı maddenin içeriği, vergi ziyayı suçunun hangi koşullarda oluşacağını açıkça ifade ederken, VUK'un 344. maddesi ise bu suçu işleyenlere uygulanacak cezalara dair düzenlemeleri içermektedir. Vergi ziyasına neden olan eylemler için mükelleflere uygun ceza oranları verilmektedir.

Vergi ziyayı cezasının miktarı, suçun niteliğine bağlı olarak değişmekte; bu nedenle, ceza tutarları sabit kalmayıp, işlenen fiillere göre farklı oranlar uygulanmaktadır. VUK'un 344. maddesi, vergi ziyayı için esasen üç farklı ceza oranının geçerli olduğunu açıkça belirtmektedir. 341. maddede tanımlanan durumların mevcudiyetinde, mükellef veya sorumluların yerine getirmeleri gereken yükümlülükleri zamanında yerine getirmemeleri durumunda, vergiler eksik tahakkuk etmekte veya hiç tahakkuk etmemekte, bu da kayba uğratılan vergiler için mükellef veya sorumlulara, kaybettikleri verginin bir katı kadar ceza uygulanmasına neden olmaktadır. Örneğin, mükelleflerin 2023 yılı gelir vergisi beyannamesinin incelenmesi neticesinde vergi matrahını eksik beyan ettikleri takdirde 20.000 TL vergi kaybına yol açacakları durumlarda, vergi dairesi bu kaybın yanı sıra 20.000 TL de ceza talep edebilecektir.

VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasında, kaçakçılık suçu niteliğinde eylemlerin vergi kaybına yol açması halinde, bu eylemlere uygulanacak vergi ziyayı cezasının üç kat olarak belirlendiği belirtilmiştir. Kaçakçılık kapsamında değerlendirilen eylemlerin hukuka aykırı olması, ceza miktarının artırılmasına neden olmaktadır. Örneğin, vergi ziyayı durumu sahte belgeler kullanılması yoluyla oluştuğunda, bu durumda vergi ziyayı cezası bir kat olarak değil, üç kat olarak uygulanacaktır (Öner, 2023).

VUK'un 344. maddesi çerçevesinde, vergi ziyasının %50 oranında uygulanacağı diğer durumlar ise, yasal sürenin geçmesinin ardından verilen vergi beyannameleriyle ilgilidir. Bu madde, vergi incelemesi başlamadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce kendiliğinden verilen süresi geçmiş beyannameler için %50 oranında ceza uygulanacağını ifade etmektedir (Torunoğlu, 2012).

Vergi ziyayı cezasının bir başka önemli uygulaması, tekerrür durumunda ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi gereği, bir fiilden ötürü vergi ziyayı cezası kesilip kesinleşmişse, bu ceza kesinleştikten sonra beş yıl içinde aynı fiil tekrarlandığında, uygulanan cezanın %50 oranında artırılması sağlanır. Bu durumda,

tekerrür nedeniyle vergi ziyai cezası %150 olarak uygulanır.

VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiiller, vergi ziyai cezasına yol açan eylemler olarak tanımlanır. Bu fiillerin tekrar edilmesi durumunda, ilk fiilden itibaren beş yıl içinde aynı suçun işlenmesi halinde, vergi ziyai cezası üç katına çıkarılır ve %50 oranında bir artırımla toplamda dört buçuk kat (yani %450) olarak uygulanır.

Vergi ziyai cezasının hesaplanmasında dikkate alınan bir diğer faktör, mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi kapsamında yer alan "İzaha davet" düzenlemesinden yararlanabilmesidir. Bu düzenleme, mükelleflerin eksik veya hatalı beyanlarını düzeltmelerine olanak tanır. Eğer mükellef, vergi dairesine izahını sunmuş ve izah yeterli bulunmamışsa, tebliğden sonraki otuz gün içinde eksik beyanları tamamlaması, düzeltmesi ve geç ödeme zammı ekleyerek vergisini ödemesi durumunda, vergi ziyai cezası kaybedilen vergi üzerinden %20 olarak belirlenir.

### **3.2.2. Genel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası**

Usulsüzlük suçları, vergi kanunlarının şekil ve usul hükümlerine aykırı hareket edilmesiyle meydana gelir. Bu suçlar, vergi ziyai suçlarından belirgin bir şekilde farklıdır. Vergi ziyai suçunun oluşabilmesi için, ilgili fiillerin vergi tarh döneminden sonra ortaya çıkması gerekirken, usulsüzlük suçlarında fiillerin tarh döneminden önce veya sonra meydana gelmesi fark etmez. Yani, vergi ziyai olup olmadığı önemli değildir; fiil, kanunla belirlenen tanıma uyuyorsa, suç kabul edilir. Bu nedenle, usulsüzlük suçları, vergi ziyai suçlarından farklı olarak "zarar suçu" değil, "tehlike suçu" olarak adlandırılmaktadır (Bilici, 2024).

#### **3.2.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Tanımı**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesine göre, usulsüzlük suçu, vergi kanunlarındaki şekil ve usul kurallarına uyulmaması olarak tanımlanmıştır. Bu suçla ilgili olarak, vergi ziyai olup olmadığı ya da mükellef ya da sorumlu kişinin kasıtlı olarak suç işleyip işlemediği önemli değildir. Yalnızca, vergi kanunlarında yer alan usul ve şekil kurallarına aykırı bir hareket bulunması durumunda, ceza uygulanır (Ay, 2006).

Genel usulsüzlük fiilleri, VUK'ta mükelleflerin ödevlerine karşı gösterdikleri sorumluluğun ve gerçekleştirdikleri eylemin ağırlığına göre iki başlık altında gruplandırılmaktadır. Bunlardan ilki, birinci dereceden usulsüzlük olarak nitelendirilen ve birden fazla vergi çeşidi için geçerli olan usulsüzlüklerdir; diğeri ise yalnızca bir olaya veya vergiye uygulanacak daha hafif nitelikteki özel usulsüzlüklerdir (Kırbaş, 2018).

Vergi kapsamında idari sistemin ve düzenin sağlanabilmesi amacıyla, vergi ziyayı kabahatleri maddi ödevler için uygulanırken, şekli ödevlerin yerine getirilmediği halleri önlemek amacıyla usulsüzlük kabahatleri uygulanmaktadır. Aynı zamanda, şekle tabi ödevler, maddi ödevlerin yerine getirilmesindeki ön aşama olarak kabul edilmektedir (Şenyüz, 2013). Mükelleflerin şekil ve usul yönünden yerine getirmedikleri hemen her fiil, vergi kaybına yol açabilmektedir. Bu nedenle, vergi kaybına uğratma olasılığı yüksek olan bir “tehlike” için ceza uygulanmalıdır. Aksi takdirde, yasaları ihlal eden mükellef veya vergi sorumlusuna, vergi kaybına yol açacak bir ortam sağlanmış olacaktır.

Vergi ziyasını usulsüzlüklerden ayıran diğeri özellik, vergi ziyasının varlığı için gerçekleştirilen veya kabahate konu olan eylemin tarh işleminden sonra ortaya çıkması gerektiğidir. Ancak tarh dönemini kapsayan zaman aralığında fiilin gerçekleştirilmesinin usulsüzlük fiili açısından herhangi bir önemi yoktur. Çünkü usulsüzlük suçunun niteliğinde vergi ziyayı aranmamaktadır.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri şekil ve usul kapsamında oluştuğu için ortaya çıkan zararlar maddi değil, şekli zararlar olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle, kabahatin varlığından söz etmek için maddi unsur şarttır. Yani sadece fiilin gerçekleşmesi kabahati meydana getirmektedir. Usulsüzlük fiillerinde vergi ziyayı doğmasa bile, usulsüzlük kabahati cezaya tabi olacaktır. Bununla birlikte, vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlük kabahatinin aynı anda meydana gelmesi bir engel oluşturmaz (Şenyüz, 2013).

Genel usulsüzlüğü meydana getiren fiil aynı zamanda vergi ziyayı oluşturmuş ise, fikri içtima kuralları gereği uygulanacak ceza miktarı belirlenmektedir. VUK'un 336. maddesinde, hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük suçuna sebebiyet verildiği takdirde, cezalardan miktar itibarıyla daha yüksek olan cezanın uygulanacağı ve belirlenen diğeri cezadan vazgeçileceği ifade edilmektedir.

Kanunda genel usulsüzlük kavramına yer verilmemekte, bunun yerine usulsüzlük kabahatleri birinci dereceden usulsüzlükler ve ikinci dereceden usulsüzlükler olarak iki alt başlıkta incelenmektedir. VUK'un 353. maddesi gereğince, özel usulsüzlük kabahatleri incelenerek bu ayırım sağlanmaktadır. Uygulama kapsamında bu iki kabahat türünü ayırt edebilmek ve anlaşılır hale getirmek için, usulsüzlük kavramından önce "genel" ifadesinin eklenmesiyle genel usulsüzlük kavramı ortaya çıkmaktadır (Pehlivan, 2024).

Genel usulsüzlük suçunda, kanunda belirtilen fiillerin işlenmesiyle suç meydana gelir. Bu fiillerin kanunda açıkça sayılması, bunların belirli bir sırayla yapılması gerektiği anlamına gelir. Burada, sadece fiilin varlığı önemlidir ve başka bir sonuç aranmaz; dolayısıyla genel usulsüzlük kabahati, bir hareket kabahati olarak kabul edilmektedir (Karakoç, vd., 2020). Vergi Usul Kanunu, usulsüzlükleri iki kategoriye ayırmaktadır: birincisi, birden fazla vergiye uygulanabilen genel usulsüzlükler, diğeri ise belirli bir vergi ya da olaya özgü olan özel usulsüzlüklerdir (Kırbaş, 2018).

Vergi Usul Kanunu, genel usulsüzlükleri, fiillerin ciddiyetine göre birinci derece ve ikinci derece usulsüzlükler olarak ikiye ayırmaktadır. Her bir derece için fiillerin ayrıntıları verilmiş ve bu fiillere uygulanacak cezalar da ayrı ayrı belirlenmiştir (Çomaklı ve Ak, 2013). "Kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesine dayalı olarak, 352. maddede her iki derece usulsüzlüğün cezalarını tetikleyen fiiller net bir şekilde sıralanmıştır. Tüm vergilere yönelik uygulanacak genel usulsüzlükler de bu maddede iki derece halinde yer almakta ve bu derecelere uygun olarak cezalar belirlenmektedir (Kırbaş, 2018).

Bu usulsüzlük fiilleri (I. ve II. derece), Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesine göre ve her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranlarına göre artırılan cezalarla cezalandırılmaktadır.

### **3.2.2.2. I. Derece Usulsüzlük Kabahatleri**

Usulsüzlükler, aşağıda belirtilen derecelere göre cezalandırılacaktır. Usulsüzlük fiilleri, VUK'un 30. maddesi gereğince, re'sen takdir edilmesi gereken durumlarda bağlı cetvele göre cezası iki katına çıkarılacaktır. Örneğin, yasal olarak tutulması gereken defterlerden birinin eksik olması, VUK 30'a dayanak teşkil ettiğinde, bu durumda birinci derece özel usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanacaktır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde, genel usulsüzlük kapsamında birinci derece usulsüzlükler tanımlanmıştır. Bu maddeye göre, birinci derece usulsüzlük suçları şunlardır:

- Vergi ve harç beyannamelerinin belirtilen süreler içinde verilmemesi;
- Kanunen tutulması gereken defterlerden herhangi birinin tutulmaması;
- Defter kayıtları ve ilgili belgelerin, doğru bir vergi denetimi yapılmasını engelleyecek şekilde eksik, düzensiz veya karışık olması;
- Çiftçiler tarafından, 245. maddeye göre muhtar ve ihtiyar heyetlerinin çağrısına zamanında cevap verilmemesi;
- Kanunun kayıt düzenine dair hükümlerine (Madde 215 - 219 ve mükerrer madde 242) uyulmaması (Her denetimde, aynı yıl içinde tespit edilen usulsüzlükler tek bir fiil olarak değerlendirilir);
- İşe başlama bildirimlerinin zamanında yapılmaması;
- Zorunlu defterlerden herhangi birinin, kanuni süre dolduktan sonra 1 ay içinde tasdik ettirilmemiş olması;
- Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisi'nin tarh süresi bitmesine rağmen vergi tarhiyatı yapılmaması;
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmemesi.

### **3.2.2.3. II. Derece Usulsüzlük Kabahatleri**

Usulsüzlük suçları, Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde iki farklı derecede sınıflandırılmıştır ve her iki derecenin cezaları, kanuna ekli cetvelde belirtilen tutarlara göre hesaplanmaktadır. İkinci derece usulsüzlükler, birinci derecedeki ihlallere göre daha az ciddi kabul edilmekte ve vergi kaybı açısından daha düşük risk taşımaktadır (Şenyüz, 2022). Bu tür ihlaller, genellikle daha hafif cezalarla sonuçlanmaktadır (Karakoç vd., 2020).

Birinci ve ikinci derece usulsüzlük kabahatlerine uygulanacak cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde yer alan kurallar doğrultusunda her yıl yeniden belirlenen değerlendirme oranlarına göre hesaplanmaktadır. İkinci derece usulsüzlükler, daha az ciddi ihlaller olarak tanımlanır ve bunlar, daha hafif yaptırımlarla karşı karşıya kalır. II. Derece Usulsüzlük Suçları arasında şu fiiller yer almaktadır:

- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin, 342. maddenin birinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmemesi;
- Ekim ve sayım beyanlarının belirtilen süre içinde yapılmaması ya da gerekli bilgileri içermemesi;
- Vergi kanunlarında öngörülen bildirimlerin belirtilen süre içinde yapılmaması (işe başlama bildirimi hariç);
- Vergi karnesinin, süresi bitiminden sonra 15 gün içinde alınmaması;
- Tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birinin, sürenin bitiminden sonraki bir ay içinde tasdik edilmesi;
- Vergi beyannameleri, bildirimler, belgeler ve eklerinin, kanunla belirlenen şekil ve içerik kurallarına uymaması;
- Hesap veya işlemlerin doğruluğunu etkilemeyecek şekilde bazı belgelerin eksik veya sunulmamış olması.

Bu ihlaller, usulsüzlük suçları kapsamında ele alınmakta ve her birinin cezai sonuçları, belirlenen kurallara göre uygulanmaktadır.

#### **3.2.2.4. Usulsüzlük Kabahatine Uygulanacak Cezalar**

Vergi Usul Kanunu'na dayanan usulsüzlük cezaları, her bir eyleme özel ceza miktarları belirlememek yerine, fiillerin ciddiyetine ve mükellef gruplarına göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma, cezaların tutarlarını belirlerken grup bazında sabit oranlar uygulanmasına olanak tanımaktadır. Yani, ceza miktarları, mükellef grubunun türüne göre farklılık göstermekte, ancak her grup içinde aynı fiil için belirli bir ceza tutarı uygulanmaktadır (Şenyüz, 2022).

Kanun, usulsüzlüğe yol açan fiilleri iki ana kategoriye ayırmakta ve her birini ayrı ayrı tanımlamaktadır. Ancak, birinci ve ikinci derece usulsüzlük ayırımının net bir temele dayanmaması, bu konuda tartışmalara yol açmaktadır. Yine de, bu sorun tartışmaya açılmadan, pozitif hukuk çerçevesinde genel usulsüzlük suçlarının öğeleri açıklanmaktadır (Karakoç vd., 2020).

Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesi, usulsüzlük kabahati için cezaların cetvel aracılığıyla belirlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca, mükerrer 414. maddede yer alan düzenleme ile, her yıl Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranına göre ceza tutarlarının güncellenmesi sağlanmaktadır.

Mükellefler ve sorumlular, bu güncel tutarlara göre cezalandırılmaktadır.

2023 yılı için belirlenen %58,46 oranındaki yeniden değerlendirme oranı, 01.01.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 32415 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 556 sıra numaralı Tebliğ ile ceza tutarlarına yansıtılmıştır. Bu yeni tutarlara göre, usulsüzlük kabahatleri, mükellef grupları ve derecelerine göre farklılaştırılmış ve cezaların artışı sağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesi doğrultusunda, usulsüzlük suçları, mükellefiyet türlerine ve suçun ciddiyetine göre birinci ve ikinci derece olarak ayrılmıştır. Ayrıca, usulsüzlük fiilinin re'sen değerlendirilmesi gerektiğinde, belirtilen cetveldeki cezalar iki katına çıkarılmaktadır (VUK, m. 352).

Usulsüzlüklerle ilgili düzenlemelerin bir diğer önemli boyutu, VUK'un 337. maddesinde belirtilen birden fazla gerçekleşen fiillerin cezalandırılmasıdır. Bu maddeye göre, ayrı ayrı gerçekleştirilen vergi ziyaı veya usulsüzlükler, her biri için farklı cezalara tabi tutulur. Ancak, aynı takvim yılı içerisinde aynı türdeki fiillerin tekrarı durumunda, uygulanacak ceza farklılık gösterir. Yani, belirtilen usulsüzlüklerin hem derece hem de fıkra açısından benzerliği söz konusu olduğunda, bir takvim yılı içinde aynı türde birden fazla usulsüzlük işlendiğinde, ilkine tam ceza verilirken, diğerleri için ilkine uygulanan cezanın dörtte biri kadar bir usulsüzlük cezası uygulanır (Şenyüz, 2013).

Cezaların uygulanmasında, tespit sayıları esas alınmaktadır. Aynı takvim yılı içinde yapılan tespitler için, toplam ceza miktarına yönelik belirlenmiş bir üst sınır bulunmamaktadır (Candan, 2024).

Usulsüzlük fiillerinin cezaları açısından en dikkat çekici özelliklerden biri, bazı eylemlerin resen takdiri gerektirmesidir; bu durum cezanın niteliğini de değiştirmektedir. Kanun koyucu, resen takdiri gerektiren usulsüzlüklerin varlığında, bu fiillerin ağırlaştırılmış sayılmasını ve cezanın iki katı oranında uygulanmasını öngörmüştür. VUK'un 30. maddesinde belirtilen resen takdir gerektiren eylemlerden birinin varlığı durumunda cezanın iki katı oranında uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Bu ceza, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirirken daha dikkatsiz davranmamaları ve vergi dairesinin iş yükünün artmaması, ayrıca matrah tespitinin zorlaşmaması için caydırıcı bir amaç taşımaktadır (Bayraklı, 2015).

Usulsüzlük cezaları ile ilgili bir diğer önemli nokta, eğer tek bir fiil ile birden fazla usulsüzlük kabahati işlenmişse veya aralarında bir sebep-sonuç ilişkisi varsa, bu

durumda tek bir kabahat olarak değerlendirileceği ve tek bir ceza verileceğidir. Örneğin, yevmiye defterinin tutulmaması birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirir; bu nedenle tutulmayan bir yevmiye defteri için ayrıca kayıt düzenine uymamaktan dolayı ek bir ceza kesilmez.

Bugün, özel usulsüzlük cezalarının yaygın bir biçimde uygulanması nedeniyle, usulsüzlük cezalarının sistemde varlığını sürdürmesinin bir anlamı kalmamıştır. Bu nedenle, genel usulsüzlük cezalarının VUK'dan çıkarılması gerektiği görüşünderiz. Zira, özel usulsüzlük fiilleri ve bunlara ilişkin cezalar, genel usulsüzlük fiilleri olarak tanımlanan birçok unsuru kapsamaktadır ve benzer fiilleri içermektedir. Özel usulsüzlük cezaları, cezalandırma sisteminde de önemli bir yer tutmaktadır. Ayrıca, genel usulsüzlük cezalarının ceza tutarlarının düşük olması, bu cezaların caydırıcı etkisini sınırlamaktadır (Ürel, 2023).

### **3.2.3. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası**

Genel usulsüzlüklerde olduğu gibi, özel usulsüzlüklerin de vergi kanunlarında belirtilen şekil ve usul yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi sonucunda meydana geldiği belirtilmiştir. Ancak, özel usulsüzlüklerin kapsamı ve uygulanacak cezalar, genel usulsüzlüklerden farklı bir şekilde belirlenmiştir. Özel usulsüzlükler, vergi sisteminin tam ve doğru bir şekilde işleyebilmesi için gerekli düzenlemeleri içermekte olup, aynı zamanda vergi kaybına daha fazla olanak tanımaktadır. Bu nedenle, genel usulsüzlüklere göre özel usulsüzlüklere daha ağır cezaların uygulanması öngörülmektedir (Öner, 2023).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, özel usulsüzlük kabahatleri ve bunlara ilişkin cezalar, üç ayrı maddede düzenlenmiştir. Genel olarak, fatura ve diğer belgelerle ilgili kurallara aykırı davranışlar nedeniyle uygulanacak cezalar VUK'un 353. maddesinde, damga vergisine ilişkin özel usulsüzlük kabahatleri VUK'un 355. maddesinde ve bilgi vermeme, defter ve belge ibraz etmeme gibi suçlar ise VUK'un mükerrer 355. maddesinde yer almaktadır.

VUK, üç farklı madde ve kapsamda özel usulsüzlükleri düzenlemekte olup, bu düzenlemelerin zamanla değişmesi ve güncellenmesi sonucunda karmaşık bir yapı ortaya çıkmıştır. Bu maddelerde belirtilen özel usulsüzlük cezaları, VUK'un mükerrer 414. maddesi uyarınca her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmaktadır.

Ayrıca, yine aynı madde uyarınca, belirli sınırlar içinde Cumhurbaşkanının (eski haliyle Bakanlar Kurulu) cezaları belirleme yetkisi bulunmaktadır (Ürel, 2023).

Bu maddelerdeki özel usulsüzlük cezaları, mükerrer 414. madde doğrultusunda çıkarılan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile her yıl yeniden değerlendirilerek artırıldığı için, bu bölümde tez çalışmasının yapıldığı 2024 yılı için güncel tutar ve oranlar dikkate alınarak açıklamalar yapılacaktır. Bu açıklamalardan, özel usulsüzlük suçlarının cezalarının genel usulsüzlük cezalarına göre daha ağır olduğu anlaşılabilmektedir. Zira bu suçlara konu olan fiillerin vergi ziyayı doğurma eğilimi bakımından daha yüksek bir risk taşıdığı ifade edilmektedir (Bilici, 2024).

### **3.2.3.1. VUK'un 353'üncü Maddesinde Düzenlenen Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları**

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde belirtilen özel usulsüzlük suçları, vergi yükümlülerinin düzenlemeleri ve belgelendirmeleri gereken belirli dokümanlara ilişkin düzenlemelere uyulmadığında ortaya çıkan fiillerle ilgilidir. Bu kabahatler, sadece Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) belirtilen belgelerle sınırlı kalmaz, aynı zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından zorunlu hale getirilen başka belgeleri de kapsar. Bu belgeler, ticari işlemlerin doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamak için oldukça önemli olup, doğru bir şekilde düzenlenmemesi ya da kullanılmaması halinde özel usulsüzlük cezaları uygulanmaktadır (Çomaklı, Ak, 2013).

Özel usulsüzlük kabahatleri, belgelendirme zorunluluğu ilkesine dayanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre, ticari işlemler yapılırken (örneğin, mal alımı, satımı, hizmet verilmesi gibi), bu işlemlerin kayıt altına alınması ve doğruluğunun kanıtlanması için ilgili belgenin düzenlenmesi gereklidir. Bu, "belgelendirme zorunluluğu ilkesi" olarak adlandırılmaktadır. Bu ilkenin amacı, vergi mükelleflerinin vergiye tabi işlemlerini doğru bir şekilde belgelendirerek, vergilendirme sürecinin düzenli ve düzgün bir şekilde işlenmesini sağlamaktır. Mükelleflerin belirli bir belgeyi düzenlemesi ya da alması, belirli kurallar çerçevesinde yapılmalıdır. Bu belgeler fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu gibi belgeleri kapsamakla birlikte, her tür ticari işlem için gereken özel belgeleri de içerir. Kanunda belirtilen belge türlerinden herhangi birinin

olmaması veya hatalı düzenlenmesi, o işlemin vergisel açıdan geçerli sayılmamasına yol açabilir (VUK, m. 227/3).

Bunların dışında, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen başka belgeler de mevcuttur ve bu belgelerin düzenlenmemesi ya da içeriğinin hatalı olması durumunda vergi cezaları uygulanır. Örneğin, adisyon fişi, döviz alım/satım belgesi, banka dekontu, sigorta poliçesi, ambar teslim fişi, üçlü reçete gibi belgeler de zorunlu belgeler arasında yer alır. Bu belgelerin her birinin belirli usul ve kurallara uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu belgelerin eksik veya hatalı düzenlenmesi durumunda, mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilecektir (Karakoç vd., 2020). Bu durumda uygulanacak cezalar, genellikle sabit bir para cezası olarak belirlenmiştir, ancak bazı durumlarda cezanın miktarı, belge türüne ve hatanın niteliğine göre değişiklik gösterebilir.

Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen diğer önemli bir kural da belgelerin düzenlenmesi esnasında sahtecilik, yanlış bilgi verme ya da belgeyi kasıtlı olarak tahrif etme gibi fiillerin cezai sonuç doğurmasıdır. Eğer belge düzenlenmesinde bir yanlışlık yapılırsa ya da belgeler kasıtlı olarak eksik, hatalı ya da yanıltıcı bilgilerle düzenlenirse, bunun sonucunda da özel usulsüzlük suçu işlenmiş olur. Bu tür fiiller, vergi kaybına yol açabilecek potansiyel riskler taşır ve kamu düzenini ciddi şekilde ihlal eder. Bu nedenle, özel usulsüzlük suçları, genel usulsüzlük suçlarına göre daha ciddi kabul edilir ve cezalar daha ağırdır (Bilici, 2024).

Özellikle 2024 yılı için KDV dahil 6.900 TL'yi aşan işlemler için fatura düzenlenmesi gereklidir. Nihai tüketicilere yapılan satışlarda bu limitin aşılması durumunda, mükelleflerin fatura düzenlemesi zorunludur. Bu noktada, vergi levhasının bulundurulmaması, fiyat tarifesinin düzenlenmemesi ya da eksik düzenlenmesi de önemli bir usulsüzlük sebebidir. Aynı şekilde, vergi levhasının gerçeğe aykırı düzenlenmesi ya da hiç düzenlenmemesi durumunda da mükelleflere özel usulsüzlük cezası uygulanır (Karakoç vd., 2020). Bu tür hataların mükellefler açısından doğuracağı sonuçlar oldukça ağır olabilir.

Özel usulsüzlük suçlarına yönelik cezalar genellikle maktu para cezası şeklinde belirlenmiştir. Bununla birlikte, bazı durumlarda daha esnek bir yapı sergileyen ve tutarı belirli bir oranda artıran nispi ceza uygulanmaktadır. Bu cezalar, belge türüne göre değişiklik göstermekle birlikte, her bir belge türüne yönelik üst sınır

belirlenmiştir. Örneğin, 2024 yılı itibariyle, her bir belge türü için uygulanacak ceza, 3.400 TL olarak belirlenmiştir. Ancak, her bir takvim yılı içinde belirli bir üst sınır da bulunmaktadır. Örneğin, her bir belge türü için uygulanacak ceza toplamda 500.000 TL'yi geçemez. Benzer şekilde, bir takvim yılı içinde bu tür cezaların toplamı da 1.700.000 TL'yi geçemez (VUK, m. 353; Taşdelen, 2010).

Vergi Usul Kanunu'na aykırı hareket eden mükellefler için uygulanan cezaların çoğu, fiillerin gerçekleştiği takvim yılı içinde toplanarak en yüksek limitlere kadar ulaşabilmektedir. Bu da özel usulsüzlük suçlarının ne kadar önemli ve ciddi bir şekilde ele alınması gerektiğini ortaya koymaktadır. Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu'ndaki bu düzenlemeler, ticaretin düzenli ve şeffaf bir şekilde yürümesini sağlamak için oldukça kritik öneme sahiptir ve kanun ihlali yapanlara kesilen cezalar da bu düzenin korunmasına yardımcı olmak amacıyla belirlenmiştir. Bu düzenlemeler, vergi kaybını engellemeyi ve ticaretin vergisel açıdan şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlamayı hedeflemektedir (Çomaklı, Ak, 2013).

### **3.2.3.2. VUK'un Mükerrer 355'inci Maddesinde Düzenlenen Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesi, vergi mükellefleri ve ilgili taraflar için özel usulsüzlük kabahat ve cezalarına dair düzenlemeleri içermektedir. Bu madde kapsamında, kanunun bilgi verme yükümlülüklerine uyulmadığı veya eksik bilgi sunulduğu durumlarda özel usulsüzlük cezasının uygulanması öngörülmektedir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi ve diğer ilgili maddelere uyulmadığı takdirde, kamu yöneticilerine de ceza uygulanmaktadır.

Bu cezalar, mükelleflerin sınıflarına göre üç ana kategoriye ayrılmaktadır. Kategoriler, tacirin büyüklüğüne (birinci ya da ikinci sınıf), serbest meslek sahibi olup olmasına ve işletme defteri tutup tutmamasına göre belirlenmektedir. Özel usulsüzlük cezası uygulanmasına rağmen yükümlülüklerin yerine getirilmediği durumlarda, belirli bir süre tanınarak bu yükümlülüklerin tamamlanması istenmektedir. Eğer bu süre içinde yükümlülükler yerine getirilmezse, ceza tutarlarının bir kat artırılarak uygulanması gerekmektedir.

Maddede belirtilen ceza tutarları, mükellefiyet türüne göre değişiklik göstermekte;

mükellefiyet derecesi yükseldikçe ceza miktarları artırılmakta, ikinci sınıf tacirler ve basit usul mükellefleri için daha düşük tutarların uygulanması öngörülmektedir. Diğer gruplar için en düşük ceza oranları belirlenirken, her yıl Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414. maddesi gereğince bu ceza tutarlarının yeniden değerlendirilmesine göre artırılması sağlanmaktadır.

Mükerrer 355. maddede, ceza uygulamasının gerçekleştirilebilmesi için, yani bilgi verme ve belge ibraz yükümlülüklerini yerine getirmeyenler hakkında yaptırım uygulanabilmesi için yerine getirilmesi gereken bazı şartlar bulunmaktadır. Bunlar arasında, bilginin ya da belgelerin yazılı olarak talep edilmesi, bu talep üzerine ilgili kişiye süre tanınması ve belirtilen süre içerisinde bilginin ya da belgelerin sunulmaması durumunda, ilgililere kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağına dair yazılı bir bildirimde bulunulması gerekmektedir (Ürel, 2023).

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde, özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı fiiller, genel olarak bilgi verme yükümlülüğüne uyulmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, VUK'un çeşitli maddeleri, mükelleflere belirli dönemlerde ya da vergi denetiminde yetkili kişiler tarafından talep edilmesi durumunda bilgi sağlama zorunluluğu getirmektedir. VUK'un 86., 148., 149., 150. ve kısmen de 257. maddelerinde, bu yükümlülüklerle ilgili detaylar yer almaktadır. Ayrıca, VUK'un 256. maddesi gereğince, saklanması gereken defter ve belgelerin ibrazı, 257. maddesi kapsamında denetim sırasında inceleme elemanına çalışma alanının gösterilmesi ve gerekli yardımların sağlanması gibi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi, 107/A maddesinde belirtilen e-tebligat yükümlülüklerine uymamak ya da Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi çerçevesinde muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgelerinin birleştirilmesi zorunluluğuna riayet edilmemesi, özel usulsüzlük suçunu teşkil etmektedir (Gündüz, 2011).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesinde, doğrudan veya diğer ilgili maddelere atıf yaparak özel usulsüzlük suçu olarak tanımlanan eylemlere uygulanacak yaptırımlar, ilgili maddelerde detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

VUK Mükerrer Madde 355:

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen zorunluluklara uyulmaması durumunda, özel usulsüzlük cezalarının uygulanması öngörülmektedir. 86., 148., 149., 150., mükerrer 242., 256 ve 257. maddelerde ve Gelir Vergisi

Kanunu'nun 98/A maddesinde yer alan yükümlülüklere uyulmadığı takdirde, kamu idareleri ve diğer kuruluşlarda bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticilere de ceza uygulanabilmektedir.

Uygulanan cezalar, mükelleflerin sınıflarına göre şu şekilde belirlenmektedir:

- Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı: 11.800 Türk Lirası cezası kesilmektedir.
- İkinci Sınıf Tüccarlar, Defter Tutan Çiftçiler ve Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler: 5.800 Türk Lirası cezası uygulanmaktadır.
- Diğerleri: 3.000 Türk Lirası özel usulsüzlük cezası ile karşılaşılmaktadır.
- 107/A maddesine uyulmadığı durumlarda ise ceza miktarları düşürülmektedir. Bu kapsamda:
  - Birinci sınıf tüccarlar için 1.000 TL (2024'ten itibaren 6.900 TL),
  - İkinci sınıf tüccarlar için 500 TL (2024'ten itibaren 3.400 TL),
  - Diğerleri için 250 TL (2024'ten itibaren 1.800 TL) ceza uygulanmaktadır.

Mükerrer 257. maddenin 7. bendine uyulmaması halinde, yukarıdaki bentlerde belirtilen ceza miktarlarının beş katı, diğer maddelere uyulmaması durumunda ise iki veya üç katı ceza uygulanmaktadır. 257. maddenin 8. ve 10. bentlerine uyulmaması durumunda, ceza miktarının bir önceki döneme ait brüt satışların binde 3'ü kadar olması ve bu miktarın 1 milyon TL'den fazla olmaması gerekmektedir. 4.400.000 TL'den az bir tutar olmamakta, bu şekilde düzenlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen özel usulsüzlük cezalarının uygulanabilmesi için, vergi mükelleflerinin belirlenen süreler içinde bilgi ve belge ibraz yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda, kendilerine yazılı bir bildirim yapılması gerekmektedir. Bu bildirimde, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin karşılaşacakları cezalar açık bir şekilde belirtilmelidir. Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemelerle bu yükümlülükler duyurulduğunda, ek bir bildirim yapmaya gerek kalmaz (VUK, m. 353).

Eğer özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra, yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumu söz konusu olursa, mükelleflere ek bir süre verilmektedir. Bu yeni süre içinde, yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, daha ağır cezalar uygulanacaktır ve cezalar, önceden kesilen cezaların bir katı kadar artırılabilecektir (Bilici, 2024).

Banka, finansal kurumlar veya posta idareleri aracılığıyla ödeme ve tahsilat işlemlerini kanıtlamakla yükümlü olan mükellefler, her işlem için belirlenen ceza oranında cezalandırılacaktır. Bu cezalar, işlem tutarının %5'i oranında olacak şekilde belirlenmiştir. Ancak, bu şekilde cezaya çarptırılan mükelleflere ilişkin, daha önce belirtilen düzenlemelerdeki kurallar uygulanmaz. Öte yandan, bir takvim yılı içinde bir mükellefe kesilebilecek en yüksek özel usulsüzlük cezası, belirli bir üst sınır ile sınırlıdır ve bu sınır, 1.1.2024 itibariyle 8.700.000 TL olarak belirlenmiştir (Karakoç vd., 2020).

Elektronik ortamda beyanname verilmemesi durumunda, belirlenen kanuni sürelerin geçmesinin ardından, beyannamenin 30 gün içinde verilmesi halinde uygulanacak ceza oranı %10, bu sürenin sonunda 30 gün içinde verilmesi durumunda ise ceza oranı %20 olacaktır (VUK, m. 353). Ayrıca, bildirim veya form verme yükümlülüğüne uyulmaması halinde, belirtilen sürelerin bitiminden sonra 3 gün içinde yapılan bildirim ve formlar için %10 oranında ceza uygulanacak, bu süreyi geçen ancak 10 gün içinde düzeltme yapan mükelleflere ceza kesilmeyecek, 15 gün içinde yapılan düzeltmelerde ise %20 oranında ceza uygulanacaktır.

Beyanname, bildirim ve form verme yükümlülüklerine aykırı davranıldığında, bu maddeler uyarınca ceza uygulanırken, aynı zamanda bu cezalara ek olarak 352. maddenin birinci derece ve ikinci derece usulsüzlük cezaları uygulanmaz (Taşdelen, 2010).

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi çerçevesinde beyanname verme yükümlülüğü bulunan mükellefler için, bu madde veya 352. madde kapsamında ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, 5510 Sayılı Kanun kapsamında da idari para cezasına yol açması durumunda, her iki cezayı da aynı anda almak mümkün değildir. Bu durumda, yalnızca bir ceza uygulanacaktır.

Sonuç olarak, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi halinde, belirli süreler içinde yapılacak bildirimlerde bu cezaların açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Özel usulsüzlük cezası uygulanması, yükümlülüklerin yerine getirilmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Bu nedenle, özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra mükelleflere ek süre verilerek, yükümlülüklerin yerine getirilmesi talep edilir. Bu yeni süre içinde yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler için daha ağır cezalar uygulanacaktır (Bilici, 2024).

### **3.2.3.3. VUK'un 355'inci Maddesinde Düzenlenen Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası**

Vergi Usul Kanunu'nda özel usulsüzlük kabahati olarak kabul edilen bir başka durum, damga vergisine tabi belgelerin vergisi ödenmeden işlem yapılmasıdır. VUK'un 353. ve Mükerrer 355. maddelerinde yer alan özel usulsüzlük kabahatleri, hem gerçek hem de tüzel kişilerin işleyebileceği suçlardır. Ancak, VUK'un 355. maddesinde belirtilen suç yalnızca noterler için geçerli olup, bu suçtan sorumlu olanlar sadece noterler veya noterlik görevini yerine getiren kişilerdir (Bilici, 2024).

Damga vergisi ile ilgili düzenlemeye göre, damga vergisi ödenmemiş ya da eksik ödenmiş belgelerin, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik edilmesi veya örneklerinin çıkarılması durumunda, noterler adına özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Bu ceza, maktu vergilerde %50, nispi vergilerde ise %10 oranında olmaktadır. Ancak, cezanın asgari tutarı her bir belge için 1 TL olup, 1.1.2024 tarihi itibarıyla bu tutar 14 TL'ye çıkarılacaktır (VUK, m. 355).

VUK'un 355. maddesinde belirtilen düzenlemelere göre, damga vergisine tabi olan ancak vergisi ödenmemiş belgelerin tasdik edilmesi veya örneklerinin verilmesi durumunda, yalnızca noterler bu suçtan sorumlu tutulmaktadır. Bu nedenle, noterler, tasdik işlemi yapmadan önce, belgelerin damga vergisine tabi olup olmadığını ve bu vergilerin ödenip ödenmediğini kontrol etmekte yükümlüdürler. Eğer bu yükümlülük yerine getirilmezse, noterler özel usulsüzlük cezasına çarptırılacaktır. Cezalar, maktu vergilerde %50, nispi vergilerde ise %10 oranında olmakta ve her bir belge için belirli bir asgari ceza uygulanmaktadır (Karakoç, 2020).

Noterler, damga vergisi yükümlülüğünü yerine getirmeden belge tasdiki yapmamalıdır. Bu kural ihlal edilirse, her bir belge için belirli bir ceza tutarı uygulanır ve bu tutar 1 TL'den az olamaz. 1.1.2024 tarihinden itibaren ise bu tutar 14 TL'ye yükseltilmiştir. Bu tür usulsüzlüklerin önlenmesi için noterlerin damga vergisinin ödendiğini kontrol etme yükümlülüğü oldukça önemlidir.

### **3.3. Ceza Mahkemeleri Tarafından Cezalandırılacak Olan Vergi Suç ve Cezaları**

İdari vergi cezaları dışında kalan, yargılama gerekçeleri ceza mahkemeleri yetkisine bırakılan vergi suçları için uygulanacak cezaların adli nitelikteki vergi cezalarından

oluşması gerekmektedir. Bu cezaların, kişinin hürriyetini bağlayıcı ceza niteliğinde olması ve aynı zamanda VUK'ta tanınan hükümlere göre idari nitelikteki vergi cezalarının uygulanmasına engel oluşturulmaması beklenmektedir. Bunun yanı sıra, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan suçların ve uygulanacak cezaların yalnızca maddi unsurlarının değil, tüm suç unsurlarının varlığının aranması gerekmektedir.

Suçların, hukuka aykırı fiillerin işlenmesi ile hukuk düzenini bozması sonucu, hürriyeti bağlayıcı cezaları tanımlayan 5237 sayılı TCK hükümlerince adli makamlar tarafından cezaların uygulanması ile suça konu olan kişilerin yargılanması sağlanmaktadır. Kabahatlerin ise daha hafif ihlalleri kapsayan fiiller için 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümleri ile yargı kararına başvurulmadan idari merciler aracılığıyla yaptırımların düzenlenmesi gerekmektedir. Çeşitli kanunlarda yer alan kabahatler ve suçların ağırlıklı olarak vergilerle ilgili olan kısmı, 213 sayılı VUK ile açıklanmaktadır.

Hukuka aykırı eylemlerin varlığı, ihlal durumlarının ağırlığı göz önünde bulundurularak ceza hukukunun konusuna dahil edilmektedir. Kabahat ve suç olarak adlandırılan yaptırımlar, hukuki değerlerin korunmasını sağlamak amacıyla düzenlenen hükümlerle belirlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda, parasal cezalarla sonuçlanan vergi kabahatleri ve cezai yaptırımlar gerektiren vergi suçları birbirinden ayrı bir şekilde düzenlenmiştir. Kanun koyucu, vergi mevzuatına ciddi şekilde aykırı hareket eden ve toplumsal düzeni olumsuz etkileyen bazı eylemlerin, ceza mahkemelerinde yargılanmasını ve bu suçları işleyen kişilerin özgürlüklerini kısıtlayıcı cezalarla cezalandırılmasını öngörmüştür.

### **3.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**

Kaçakçılık suçu, mükelleflerin vergi yasalarına uymayarak gerçekleştirdikleri ihlallerle vergi yükümlülüklerinden kurtulmalarını ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde tanımlanan bu fiiller, genel hatlarıyla ceza hukukundaki sahtecilik suçlarıyla örtüşmekte, özel hatlarıyla ise özel evrakta sahtecilik suçlarına benzerlik göstermektedir. Bu fiillerin kamu düzenine zarar verme potansiyeli, kaçakçılık suçunu işleyenlerin hürriyetlerini kısıtlayıcı ceza almasını gerektirmiştir (Akdoğan, 2023). Ayrıca, VUK'un 359. maddesinin gerekçeleri

incelendiğinde, kaçakçılık suçunun topluma karşı işlendiği ve mali sistem ile belge düzenini zayıflatarak ciddi sorunlar yaratabileceği anlaşılmaktadır.

Vergi Ceza Hukuku açısından ekonomik suçlara ekonomik cezaların uygulanması yaygın bir ilke olsa da, kanun yapıcı, vergi yasalarına karşı gerçekleştirilen ve kamu düzenini tehdit eden ihlallerin hürriyeti kısıtlayıcı cezalarla karşılık bulması gerektiği fikrindedir. Ülkemizde adli nitelikli vergi suçları, Türk Ceza Kanunu dışında bırakılarak, ceza hükümleri içeren Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir (Şenyüz, 2022).

Kaçakçılık suçu, zaman içinde geçirdiği değişimle birlikte başlangıçta “zarar suçu” olarak tanımlanırken, günümüzde “tehlike suçu” haline dönüşmüştür. Yeni düzenlemelere göre, kaçakçılık suçu tamamen ceza hukuku çerçevesinde ele alınan bir suç türüdür ve bu suç için öngörülen cezalar tipik bir adli ceza özelliği taşımaktadır. Kaçakçılık suçları, vergi yükümlülerinin, vergi sorumlularının veya suça katılan üçüncü kişilerin, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen kurallara aykırı hareket etmeleri durumunda oluşan fiillere denir (Karakoç, vd., 2020).

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi, kaçakçılık suçlarını ve bu suçlar için öngörülen hürriyet bağlayıcı cezaları, ilgili maddeye sonradan eklenen (ç) ve (d) bentleriyle birlikte beş ana başlıkta düzenlemektedir. Bu maddede, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesine dayanarak, ilk olarak vergi kaçakçılığı suçunun tanımı yapılmakta ve ardından bu suçun ağırlık derecesine göre failler için belirlenen hürriyet kısıtlayıcı cezaların (hapis cezası) alt ve üst sınırları yasalarla belirlenmektedir.

Son olarak, 15 Nisan 2022 tarihinde yürürlüğe giren 7394 sayılı yasa ile VUK'un 359. maddesinde değişiklik yapılmış; bu değişiklikle birlikte kaçakçılık suçlarının üst sınırı 3 yıl olan cezalar 3 yıldan 5 yıla, 5 yıl olan cezalar ise 5 yıldan 8 yıla çıkarılmıştır.

### **3.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili**

Vergi Usul Hukuku çerçevesinde, tarafların nitelikleri son derece önemlidir. Genellikle mükellefler ve tüzel kişi temsilcileri gibi özel kişilerle muhatap olunması nedeniyle, vergi kaçakçılığı suçlarının kimler tarafından işlendiği ve bu suçların özgül olup olmadığı üzerine tartışmalar yapılmaktadır. Doktrin, bu suçların

faillerinin vergi mükellefleri veya sorumluları olduğunu savunmaktadır (Öner, 2023). Vergi kaçakçılığı suçunun failinin tanımı, “*Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen fiilleri gerçekleştiren kişi*” şeklindedir. Bu suç, belirli bir gruba ait olmadığından, herkes tarafından işlenebilir. Yani, bu suçun failleri yalnızca mükellefler veya sorumlular değil, her birey olabilir. Önemli olan, VUK m.359’da tanımlanan eylemlerin, mükellef veya sorumlu olmayan bir kişi tarafından kasıtlı bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Başka bir deyişle, failin kastının varlığı esastır. Ceza şahsiliği ilkesi gereği, ceza yalnızca suçu işleyen kişiye verilecektir. Bu durumda, vergi kaçakçılığı suçunu işleyen gerçek veya tüzel kişi adına hareket eden kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

Bu açıdan, vergi kaçakçılığı suçları çoğunlukla mükellef ve sorumlu kişiler tarafından işlense de, herkesin bu suçun faili olabileceği fikrine katılıyoruz. Dolayısıyla, bu suçların özgül suç niteliğinde olmadığını ve herkes tarafından işlenebileceğini söyleyebiliriz (Yıldız, 2022).

Kanunlarda belirtilen suçların çoğu, herhangi bir kişi tarafından işlenebilecek suçlar olmasına rağmen, bazı suçlar sadece belirli bireyler tarafından işlenebilir. Bu durum, kanunun bazen suçun meydana gelmesi için failin belirli bir hukuki ya da fiili durumda bulunmasını zorunlu kılmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin, Türk Ceza Kanunu’nun 247. maddesinde belirtilen zimmet suçu, yalnızca kamu görevlileri tarafından işlenebilir (Toroslu ve Toroslu, 2023).

Gerçek kişilerle ilgili suçlarda cezai sorumluluğun belirlenmesi, tüzel kişilere kıyasla daha kolaydır. Özellikle büyük tüzel kişiliklerde, suçu işleyen gerçek kişinin kimliğini belirlemek oldukça güçleşebilir (Budak, 2007). Vergi kaçakçılığı suçunun tüzel kişi tarafından işlenmesi durumunda ise, suçu gerçekleştiren kanuni temsilciler sorumlu tutulur. Bu, Türk Ceza Kanunu’nun 20/2. maddesinde belirtilmiştir. Bu madde, tüzel kişilere doğrudan ceza uygulanamayacağını, fakat suçla ilgili güvenlik tedbirlerinin uygulanabileceğini ifade etmektedir.

Birden fazla kişi tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçları, iştirak hükümleri çerçevesinde değerlendirilir. Örneğin, bir serbest muhasebecinin, sahte faturaları bilerek mükellefin defterine kaydetmesi veya sahte fatura düzenlemesi, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak anlamına gelir.

### **3.3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunu Oluşturan Fiiller**

Vergi kaçakçılığıyla ilgili fiiller, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kamu düzenine etkilerine göre üç ana grupta sınıflandırılmakta ve bu gruplara uygun ceza uygulamaları belirlenmektedir. Bu fiiller, vergi ziyayı kabahatinin daha ağır nitelikli türleri arasında yer almaktadır. Üç grup arasındaki en dikkat çekici fark, birinci gruptaki eylemlerin vergi idaresinin bilgi edinme olanaklarını tamamen ortadan kaldırmaması, ikinci ve üçüncü gruptaki fiillerin ise bu olanakları kaybettirmesidir (Candan, 2024).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi, hürriyeti bağlayıcı hapis cezası gerektiren kaçakçılık fiillerini beş bentte sıralamakta ve düzenlemektedir. Suç ve ceza alanında kanunilik ilkesinin gerekliliği gereği, hapis cezasını gerektiren bir vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için, bahsi geçen maddede listelenen fiillerden en az birinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

VUK'un 359. maddesinde her eylemin kendine has bir vergi kaçakçılığı suçu oluşturduğu düşünülmektedir. Zira bu maddede yer alan her eylemin vergi hukuku açısından farklı sonuçları bulunmaktadır. Ayrıca, maddenin yazım şekli de bu görüşü desteklemektedir. Kanun koyucu, bu maddeyi, hangi eylemlerin ne kadar ceza gerektirdiğine göre kaleme almıştır. Maddede, aynı ceza gerektiren eylemlerin yer aldığı bentler arasında dahi çok farklı eylemler bulunmaktadır. Sonuç olarak, her bentteki düzenlemelerin birbirleriyle benzerlik göstermediği ve aynı tür vergi kaçakçılığı eylemlerinin bir arada yer almadığı görülmektedir. Yargıtay da, bu bentlerde düzenlenen her bir eylemin ayrı ve bağımsız suçlar oluşturduğunu vurgulamaktadır (Yıldız, 2022).

Ayrıca, doktrinde VUK'un 359. maddesinde yer alan birden fazla vergi kaçakçılığı eyleminin aynı kişi tarafından işlenmesi durumunda, tek bir vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğu belirtilmektedir (Öner, 2023).

#### **3.3.3.1. Birinci Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller**

Kaçakçılık suçu, sahte belgeler kullanmak, yanıltıcı belgeler kullanmak ve muhasebe hileleri yapmak gibi eylemlerin birleşmesiyle meydana gelir. Eğer yasada belirtilen bu fiillerden herhangi biri gerçekleşirse, kaçakçılık suçu işlenmiş olur. Ayrıca, bu suçlarla ilgili olarak, birden fazla fiilin birlikte işlenmesi durumunda en ağır olanın

cezası uygulanır (Çomaklı ve Ak, 2013).

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi, vergi kaçakçılığı suçlarını tüm unsurlarıyla (kanunilik, fail, fiil, maddi unsur ve manevi unsurlar, hukuka uygunluk) ele alır. Bu maddenin hükümlerine göre, kaçakçılık suçunu işleyenlere uygulanacak hapis cezaları, suçun kamu düzenine verdiği zarar düzeyine göre beş farklı grup halinde düzenlenmiştir.

Kaçakçılık suçları, verilecek cezalara göre de sınıflandırılabilir. VUK'un 359. maddesinin a bendinde (a/1-2) tanımlanan suçlara on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası verilir. Bu maddede belirtilen eylemler, vergi kaçakçılığı suçunun birinci grup fiillerini oluşturur ve kamu düzenini "normal zedeleyen" fiiller arasında yer alır (Şenyüz ve diğerleri, 2013).

### **3.3.3.2. İkinci Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller**

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) bendinde belirtilen vergi kaçakçılığı suçları, vergi yasaları kapsamında zorunlu olarak tutulması ve sunulması gereken defter, kayıt ve belgeleri yok etme, defter sayfalarını kaldırıp yerine başka sayfalar ekleme, yaprak eklememe, belgelerin asıl veya suretlerini sahte bir şekilde düzenleyip kullanma gibi eylemleri kapsamaktadır. Bu fiiller, VUK'un 359. maddesinin (a) bendinde tanımlanan kaçakçılık eylemlerine göre kamu düzenine daha fazla zarar verdiği için, bu suçları işleyenler için daha ağır cezai yaptırımlar öngörülmektedir.

VUK'un 359. maddesinin (b) bendine tabi olan suçlar için belirlenen hapis cezaları, (a) bendindeki eylemlere kıyasla hem alt hem de üst sınır açısından daha yüksektir. Bu eylemleri gerçekleştiren kişiler, üç (3) yıldan sekiz (8) yıla kadar hapis cezasıyla karşılaşabilirler.

Ayrıca, VUK'un 359. maddesinin (b) bendinde yer alan fiiller, vergi kaçakçılığı suçlarının ikinci grup eylemlerini oluşturmakta olup, kamu düzenini "*çok ağır şekilde*" zedeleyen fiiller arasında yer almaktadır (Şenyüz ve diğerleri, 2013).

### **3.3.3.3. Üçüncü Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller**

Kamu düzenine önemli ölçüde zarar veren ve vergi kaybına yol açan bir diğer vergi

kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (c) fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra, “*Bu Kanun hükümleri doğrultusunda yalnızca Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapan kişiler tarafından basılabilecek belgeleri, Bakanlıkla anlaşması bulunmayanların basması veya bilerek kullanması durumunda iki yıldan sekiz (8) yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır,*” ifadesi yer almaktadır.

VUK'un mükerrer 257. maddesinde ise, bu Kanuna göre düzenlenecek belgeler ve bunlara ek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlemleri için belirlenen şekil, şart, usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacağı ve uyulmaması durumunda uygulanacak cezai şartların Resmi Gazete'de yayınlanacak yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir.

Mükelleflerin vergiye tabi işlemlerinde kullanacakları belirli belgelerin basımına ilişkin yetki, Maliye Bakanlığı tarafından anlaşmalı matbaalara verilmiştir. Basma işlemi, her türlü araçla çoğaltmayı kapsayan geniş bir anlam taşımaktadır (Şenyüz, 2022).

“*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik*” çerçevesinde, belgelerin basım ve dağıtım işlemleri, vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıklarla anlaşması olan matbaalar tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Bu yönetmelikle, matbaalara basım yetkisi verilirken belge düzeninin denetlenmesi amacıyla bazı yükümlülükler de getirilmiştir. Bu yükümlülüklerden biri, matbaanın bir ay içerisinde bastığı belgelerin nitelik ve miktarını bildirmesi, diğeri ise bastığı belgelerde matbaanın kimliğini göstermesidir. Yetkisi olmaksızın belge basan matbaa, kaçakçılık suçu işlemiş sayılmaktadır (Karakoç, vd., 2020).

VUK'un mükerrer 257. maddesine dayanarak çıkarılan yönetmelik hükümlerine aykırı olarak, anlaşması olmayanların belge basması ile sahte belge üreten matbaa işletmecileri ve bu belgeleri kullananlar, sahte belge basma ve kullanma suçunu işlemektedir (Ürel, 2023).

Anlaşması bulunmayan bir matbaanın belge basması suç sayılırken, anlaşmalı matbaanın sahte belge basması da yine bir suç teşkil etmektedir. Bu tür belge basma suçu, matbaacılık faaliyeti yürüten kişiler tarafından da işlenebilir (Gündüz, 2011).

#### **3.3.3.4. Dördüncü Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller**

7318 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile VUK'un 359. maddesine (ç) bendi eklenmiştir. Bu değişiklikte, daha önce üç ana grupta yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına yeni bir kategori eklenmiş ve böylece dört farklı suç türü belirlenmiştir (Ömercioğlu, 2022).

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan diğer kaçakçılık eylemleri, 359/ç ve 359/d bentleriyle genişletilmiştir. Bu düzenlemeler, vergi kaçakçılığı suçlarının kapsamını daha ayrıntılı bir şekilde ele almayı amaçlamaktadır.

Yeni düzenlemeye göre, “Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirmediği kişilerin ödeme kaydedici cihazların mühürlerini kaldırması, donanım veya yazılımlarını değiştirmesi veya bu cihazların hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına ya da harici donanım ve yazılımlarına müdahale etmesi; ayrıca kayıt dışı satışları engellemek için kurulan elektronik denetim sistemlerine müdahale etmesi, mali belgelerin cihazda kaydedilmesini engellemesi veya mevcut bilgileri değiştirmesi veya silmesi; Hazine ve Maliye Bakanlığı'na veya diğer kamu kurumlarına iletilmesi gereken verilerin iletilmesini engellemesi veya hatalı şekilde iletilmesine sebep olması” durumunda, suçlular üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır.

7318 sayılı kanunun gerekçesinde, (ç) bendinin, akaryakıt piyasasındaki kayıt dışılıkla etkili bir şekilde mücadele etmeyi ve belge düzenlenmemesi yoluyla oluşan haksız rekabeti önlemeyi amaçladığı belirtilmektedir. Madde gerekçesinde ise vergi güvenliğinin sağlanması ve kayıt dışı ekonomi ile vergi kaçakçılığına karşı etkin bir mücadele yürütülmesi hedefleri vurgulanmaktadır. Tek suç ilkesi, VUK'un 359/ç bendi için de geçerlidir. Bu nedenle, (ç) bendi, bağımsız bir vergi suçu olarak kabul edilmelidir. Diğer bentlerde olduğu gibi, (ç) bendi çerçevesinde işlenen fiiller, 4. grup suçu kapsamında değerlendirilecek ve her durumda tek bir suç işlenmiş sayılacaktır (Ömercioğlu, 2022).

#### **3.3.3.5. Beşinci Grup Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller**

7423 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine eklenen (d) fıkrası, vergi kaçakçılığı suçları arasında yeni bir suç tipi tanımlamıştır. Bu değişiklikte, daha önce dört grup halinde sınıflandırılmış olan suçlara bir beşinci

grup eklenerek toplamda beş farklı suç türü ortaya çıkmıştır.

359/d fıkrasına göre, şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır: “03/01/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun çerçevesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilen veya yetkilendirilmemiş kişilerce, mükerrer 257. maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi doğrultusunda, vergi güvenliğini temin amacıyla zorunlu kılınan etiket ve işaretlerin ürünlere uygulanması veya bu etiket ve işaretlerin bilgilerini veri merkezine aktaran sisteme fiziksel veya bilişimsel müdahalede bulunanlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na iletilmesi gereken belge ve bilgilerin iletilmesini engelleyen ya da bu bilgilerin gerçeğe aykırı iletilmesine neden olanlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

7423 sayılı Kanun’un gerekçesinde, eklenen (d) fıkrasının, akaryakıt piyasasında yapılan düzenlemelere benzer şekilde tütün, tütün mamulleri ve alkol piyasasındaki (örneğin sigara ve makaronlar) Ürün İzleme Sistemi’ne (ÜİS) usulsüz müdahaleleri suç kapsamına alarak, kayıt dışı üretimi engellemeyi amaçladığı belirtilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yetkilendirdiği ya da etmediği fark etmeksizin, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olarak zorunlu kılınan etiketleme işlemleri ve etiketlerin veri merkezine aktarılmasıyla ilgili müdahaleler, ve bu belgelerin elektronik ortamda iletilmesini engelleyen ya da yanlış iletilmesine sebep olan kişiler, belirtilen ceza ile cezalandırılacaktır.

Bu suçlar dahil olmak üzere, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenen tüm suçlarla ilgili yargılama, Asliye Ceza Mahkemeleri’nde yapılacaktır.

#### **3.3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kusurluluk**

Kusurluluk, suç faili ile suçun maddi unsurları arasında kurulan, toplum tarafından kınanması gereken bir psikolojik ilişkiyi ifade eder. Bu ilişki, bazen failin yaptığı hareketin ve beklenen sonucun bilincinde olup bunları istemesi şeklinde, bazen de beklenmedik sonuçları istememekle birlikte suç eylemlerini gerçekleştirme biçiminde ortaya çıkabilir.

Vergi kaçakçılığı suçu, adli yargı süreçlerinde hapis cezası gerektirdiği için kastla işlenen suçlar arasında yer almaktadır. Bu çerçevede, kaçakçılık eyleminin fail tarafından bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi, bu eylemin sonucunun

öngörülebilir olması ve failin bu sonucun farkında olarak istemesi gerekmektedir (Karakoç vd., 2020).

### **3.3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları**

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde tanımlanan kaçakçılık suçunun bileşenleri, ceza hukukunun genel prensipleri çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu kapsamda, suçun kanuni unsuru, maddi unsuru, manevi unsuru ve hukuka aykırılık unsuru incelenecektir.

#### **3.3.5.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kanuni Unsuru**

Bir kişiye bir suçtan ceza verebilmek, o suçun tüm unsurlarının eylemle örtüşmesi ile mümkün olmaktadır. Bir fiilin, kanunlarda tanımlanan şekliyle uygun olup olmadığının araştırılması “*tipiklik*” olarak adlandırılır (Arslaner, 2017). Doktrinde, kanunilik unsurunun yerine geçen tipiklik unsuru olmadan, bireylerin hak ve özgürlüklerini korumak amacıyla kıyas yaparak bir kişiye ceza vermek mümkün değildir. Bu nedenle, fiilin genel ya da özel ceza kanunlarında belirtilen tanıma uygun olması, yani “*tipiklik*” unsurunu taşıması, suçun oluşumu için gereklidir (Tezcan vd., 2024).

Vergi kaçakçılığı suçları ve bu suçlar için öngörülen cezalar, VUK'un 359. maddesinin a), b), c), ç) ve d) bentlerinde ağırlıklarına göre açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla, bir eylemin kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi, o eylemin yalnızca bu kanuni tanımlara uygun olması ile gerçekleşir (Karakoç, 2019). Bu fiillerin suç olarak kabul edilmesi durumunda, uygulanacak ceza da aynı bentlerde düzenlenmiştir; bu nedenle kaçakçılık suçları ve bunlara verilecek cezalar yasal olarak belirlenmiştir (Arslaner, 2017). Eğer bir fiil kanuni unsurları taşıyor ve VUK'un 359. maddesindeki tanıma uyuyorsa, bu durum kaçakçılık suçunun tespiti açısından ilk aşama olup, işlenen fiil ile ilgili diğer suç unsurlarının varlığı da incelenecektir (Karakoç, 2019).

#### **3.3.5.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Maddi Unsuru**

Vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsuru, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde

belirtilen eylemlerden en az birinin gerçekleştirilmesiyle oluşur. Suçun meydana gelmesi açısından, belirtilen eylemlerden birinin ya da birkaçının yapılması arasında bir fark yoktur. Yani, bu eylemlerden herhangi birinin ya da birden fazlasının yapılması tek bir kaçakçılık suçunu oluşturur. Ayrıca, suçun oluşması için vergi kaybı yaşanması ya da idari para cezası gerektiren bir durumun ortaya çıkması zorunlu değildir (Ok ve Gündel, 2002).

Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçu, seçimlik hareketli bir suç olarak VUK'un 359. maddesinin a), b), c), ç) ve d) bentlerinde düzenlenmiş olan bağımsız beş grup fiilden birinin gerçekleştirilmesiyle meydana gelir. Bu beş grup altında tanımlanan fiiller, farklı cezalarla sonuçlandığı için her birinin hareket unsurları ayrı ayrı incelenecektir.

### **3.3.5.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsuru**

Türk Ceza Kanunu'nun 21/1. maddesine atıfta bulunarak, bir suçun oluşabilmesi için kastın varlığının gerekli olduğu ve taksirli suçların ancak kanunda açık bir şekilde cezalandırılabilmesi ifade edilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu açısından da kastın varlığı zorunludur. Bu suçun taksirle işlenebileceğine dair kanunlarda herhangi bir hüküm bulunmadığı gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan fiillerin de kast olmaksızın işlenmesinin mümkün olmadığı görülmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2011). Çünkü bu fiiller çoğunlukla belirli bir amaç ve planı içermektedir. Örneğin, bir mal alışverişi olmadan birisinden belge alarak bunu deftere kaydetmek, kast olmaksızın gerçekleştirilebilecek bir davranış değildir. Bu nedenle, bilmeden ve istemeden kaçakçılık suçlarının işlenmesinin imkânsız olduğu görülmektedir ve bu durum, kastın varlığını zorunlu kılmaktadır (Şenyüz, 2022).

Vergi Usul Kanunu'nun 359/c bendinde yer alan bir hareket örneği vermek gerekirse, ilgili matbaalar camlarına "*VUK hükümleri gereğince belge basmaya Maliye Bakanlığı tarafından yetkilidir.*" yazısını asmaktadır. Bu yazıya itibar etmeyen mükellefler, Maliye Bakanlığı'nın internet sitesi veya bağlı oldukları vergi daireleri aracılığıyla yetkili matbaaları öğrenebilirler. Bu bağlamda, yetkisiz belge basan matbaalardan belge alan bir mükellef, bir vergi davasında "*bilmiyordum*" iddiasını sağlam delillerle kanıtlamak zorundadır. Eğer bu deliller sunulursa mükellef cezai sorumluluktan kurtulacak, aksi takdirde cezai yaptırımlara maruz kalacaktır (Arslaner, 2017).

#### **3.3.5.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru**

Hukuka aykırılık unsuru, bir fiilin kanuna aykırı olmasının yanı sıra, başka bir hukuk normu tarafından da meşru görülmemesi gerektiğini belirtir. Bu durum, belirli eylemlerin suç olarak kabul edilmesine yol açar, ancak bazen bu suçların hukuka uygunluk durumları da ortaya çıkabilir.

Bir hareketin haksızlık olarak değerlendirilmesi için öncelikle hukuka aykırı olması şarttır. Hukuka aykırı bir fiil, tüm hukuki normlara karşı bir muhalefet anlamına gelir. Suç olarak sınıflandırılan haksızlık, diğer hukuk alanlarındaki haksızlıklarla karşılaştırıldığında benzerlikler taşısa da, suç teşkil eden haksızlık, yapısı veya niteliği açısından pek farklılık göstermemektedir. Her suç eylemi hukuka aykırı bir hareket olarak nitelendirilse de, her hukuka aykırı fiil otomatik olarak suç sayılmaz (Özgenç, 2024). Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hukuka uygunluk durumlarının varlığı ise tartışmalı bir meseledir (Kaşıkçı, 1999).

#### **3.3.6. Vergi Kaçakçılık Suçlarına Verilecek Cezalar**

VUK hükümlerine göre, kaçakçılık suçlarını işleyen kişiler, ceza mahkemelerinde yargılanmakta ve hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşılaşmaktadır. Vergisel işlemler ekonomik nitelik taşıdığından, bu suçları işleyenlere uygulanacak cezaların da ekonomik bir boyut taşıması gerektiği düşünülebilir. Ancak, bu fiiller sadece ekonomik bir niteliğe sahip olmakla kalmayıp, aynı zamanda kamu düzenini etkileyen bir özellik taşımaktadır. Bu nedenle, söz konusu fiiller için hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması kararlaştırılmıştır (Akdoğan, 2023). Ayrıca, vergi kaçakçılığı suçlarında kusursuz sorumluluk ilkesi geçerlidir; bu ilkeye göre, bu fiillere neden olup olunmadığına bakılmaksızın, ilgililere kaçakçılık cezası verilecektir (Ünsal, 2014).

Vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları, 359. maddede belirtilen suçların işlendiğini tespit ettiklerinde, bu durumu rapor değerlendirme komisyonuna sunarak ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla Cumhuriyet başsavcılığına bildirmekle yükümlüdür. Eğer başsavcılık, başka kaynaklardan kaçakçılık suçunun işlendiğini öğrenirse, vergi dairesinden inceleme talep edebilir. Kamu davasının açılabilmesi için ise inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına iletilmesi gerekmektedir (Usta, 2013).

Vergi kaçakçılığı suçları, hürriyeti bağlayıcı cezalar gerektiren ve Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde tanımlanan suçlar olarak kabul edilmektedir. Bu suçlara uygulanacak hürriyeti kısıtlayıcı cezalar, “*kanunsuz suç ve ceza olmaz*” ilkesine dayanarak aynı maddenin düzenlemelerine tabi olacaktır. Ayrıca, 7394 sayılı kanunla yapılan değişiklikler ile 15.04.2022 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemelerle birlikte, bu maddedeki tüm suçlar için öngörülen hürriyeti bağlayıcı hapis cezalarının üst sınırları artırılmıştır.

TCK m.51'e göre, hapis cezası iki yıl veya daha kısa olan kişilerin, belirli koşulları sağlamaları durumunda cezasının ertelenmesi mümkün olmaktadır. Bu durum, 18 yaşından küçük veya 65 yaşını doldurmuş bireyler için üç yıl ile sınırlıdır. CMK m.231 ise, verilen cezanın iki yıl veya daha kısa olması, diğer şartların da yerine getirilmesi ve sanığın talebi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına imkân tanımaktadır. Ancak, ikinci grup kaçakçılık suçlarının cezası üç yıldan sekiz yıla kadar olduğu için, bu gruptaki sanıkların bu haktan yararlanma imkânı bulunmamaktadır. Birinci ve üçüncü gruptaki suçlardan mahkûm olanlar ise, ceza iki yıl veya daha kısa olduğunda bu talepte bulunabilirler. Ayrıca, TCK m.50'de kısa süreli hapis cezalarına alternatif yaptırımlar belirlenmiş olup, bu yaptırımlardan yararlanabilmek için cezanın bir yıl veya daha kısa olması gerekmektedir. Kaçakçılık suçları ile ilgili adli para cezası olmadığı için, bu suçların alt sınırı bir yıldan fazla olduğundan, hapis cezalarının alternatif yaptırımlara dönüştürülmesi mümkün değildir.

VUK m.359 uyarınca, kaçakçılık suçlarına katılan ortakların, bu suçlardan herhangi bir menfaatleri yoksa TCK'nın suça iştirak hükümleri gereğince cezanın yarısı kadar indirim uygulanmaktadır. Ayrıca, VUK m.371'de belirtilen pişmanlık durumunu yerine getirenler için bu madde hükümleri uygulanmaz.

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili uygulanan bir başka yaptırım ise belirli haklardan mahrum bırakmadır. Bu durum, iki şekilde gerçekleşir: İlki, vergi kaçakçılığı nedeniyle verilen mahkûmiyet kararı sonucu TCK m.53'e göre hak yoksunluğunun meydana gelmesidir. Bu maddeye göre, kasten işlenmiş bir suç sonucunda, belirli haklardan, örneğin seçme ve seçilme hakkından mahrum kalınır. İkinci durum ise hâkimin zorunlu olarak hak yoksunluğuna karar vermesidir. Mali müşavirler ve muhasebe uzmanlarının kaçakçılık suçlarında suç ortaklığı yapmaları halinde, hâkim tarafından bazı haklardan yoksun bırakılabilirler. Bu tür hak yoksunlukları, üç aydan

az ve üç yıldan fazla süreyle uygulanamaz.

Vergi kaçakçılığı suçuna karşı uygulanan bir diğer yaptırım ise müsadere işlemidir. Müsadere, bir malın veya kazancın hazineye devredilmesidir. Ceza hukukumuzda iki tür müsadere bulunmaktadır: mal müsaderesi ve kazanç müsaderesi. Vergi kaçakçılığı suçları için her iki tür de uygulanabilir. İlk tür, suçun işlenmesi sırasında kullanılan eşyaların TCK m.54'e göre müsaderesidir; ikinci tür ise suçun işlenmesiyle elde edilen kazancın TCK m.55'e göre müsaderesidir.

VUK m.359'a göre, kaçakçılık suçlarına ilişkin bu maddede belirlenen cezaların uygulanması, 344. maddede belirtilen vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel değildir. Eğer vergi kaçakçılığı nedeniyle vergi ziyayı oluşmuşsa, hem 359. maddede düzenlenen hapis cezaları hem de ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanır. Bu ceza, VUK'un 344/2. maddesi gereği üç kat olarak kesilir.

Kaçakçılık suçlarına ilişkin suç duyurusu yapıldığında, yetkili mahkeme Asliye Ceza Mahkemesi'dir. Vergi kaçakçılığı suçları açısından Asliye Ceza Mahkemesi'nin yetkili olmasının sebebi, Sulh Hukuk Mahkemeleri'nin iki yıla kadar hapis cezası gerektiren suçlarla, Ağır Ceza Mahkemeleri'nin ise on yıldan fazla hapis cezası gerektiren suçlarla ilgilendiği durumdur (Şenyüz, 2022).

### **3.4. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu Ve Cezası**

Mahremiyet kavramı, Arapça "*mahrem*" kelimesinden türetilmiş olup "*gizli olma durumu*" anlamını taşımaktadır (TDK). Birey, başkaları tarafından bilinmesini istemediği, genel kamuya açık olmayan ve kendi özel alanında değerlendirdiği sınırlar bütünü olan mahremiyet hakkı, hukuken korunan bir kişilik hakkıdır (Parlar ve Hatipoğlu, 2007).

Mahremiyet, hukuk sisteminin birçok alanında önemli bir yere sahip olup, vergi hukukunda da yer bulmaktadır. Vergi hukuku açısından, vergi gizliliği olarak da bilinen vergi mahremiyeti, mükelleflere ait bilgilerin gizli kalmasını sağlamak amacıyla düzenlenmiştir (Ünsal, 2003). Vergilendirme sürecinde, devletin mükelleflerin mali, iktisadi, şahsi ve sosyal durumları hakkında bilgi edinmesi doğal bir durumdur. Ancak, elde edilen bu bilgilerin yalnızca vergilendirme amaçları doğrultusunda kullanılmasının gerekliliği önem taşımaktadır (Şenyüz, 2022).

Mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili bildirimlerini ve bilgi vermelerini sağlamak amacıyla, “*vergi mahremiyeti ilkesi*” kabul edilmiştir. Bu ilke, mükelleflerin vermiş olduğu bilgilerin, vergilendirme dışındaki amaçlarla kullanılmayacağına dair bir güvence sunmaktadır (Oktar, 2017). Vergi mahremiyeti, mükelleflerin ve ilgili bilgilerin gizli kalması gerektiğini ve üçüncü şahıslara açıklanmaması gerektiğini ifade eder. Bu durum, vergi mahremiyetinin ihlalinin, bireylerin özel yaşam alanlarının ihlali anlamına geldiğini ve bilinmesi istenmeyen bilgilerin başkaları tarafından öğrenilmesinin ciddi olumsuz sonuçlar doğurabileceğini gösterir (Kara, 2017).

Mükelleflerle ilgili bilgilerin gizliliğini koruma amacıyla, VUK m.5 ve m.362’de düzenlemeler bulunmaktadır. VUK m.5’e göre, vergi işlemleriyle ilgilenen memurlar, vergi mahkemeleri ve diğer ilgili komisyonlarda görevli olanlar, mükelleflerin gizli bilgilerini ifşa edemez ve bunları kendi yararları için kullanamazlar. Bu yasağa uymayanlar, TCK m.239 kapsamında cezalandırılacaklardır. Vergi mahremiyetinin ihlali suç olarak düzenlenmesinin amacı, ticari sır niteliği taşıyan bilgilerin yetkisiz kişilerin eline geçmesini engellemek, haksız rekabeti önlemek ve ticari yaşamın dürüstlük kuralları çerçevesinde sürdürülmesini sağlamaktır (Parlar ve Hatipoğlu, 2007).

Vergi işlemleriyle ilgili olarak öğrenilen bilgilerin açıklanması, mükelleflerin maddi ve manevi zarar görmelerine yol açabileceği gibi, devlet ve vergi dairelerine olan güvenlerini de zedeler. Aynı zamanda, bu bilgilerin ifşası, hukuk güvenliği ilkesini tehdit ederek kamu düzenine zarar verir. Vergi mahremiyeti, beyan esasına dayalı Türk vergi sisteminin önemli bir düzenlemesidir ve mükelleflerin, vergi dairelerine verecekleri bilgilerin gizli tutulacağına güvenerek doğru beyanda bulunmalarını sağlar. Beyan esasının geçerli olduğu sistemimizde, mükelleflerin doğru beyanda bulunması, vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için gereklidir. Vergi daireleri, mükellefleri sıkı bir şekilde denetlese de, bu bilgilerin gizli kalacağına dair bir güven, mükellefleri doğru beyanda bulunmaya teşvik edecek ve beyan sisteminin daha güvenilir bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayacaktır (Kara, 2017).

### **3.4.1. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Faili**

Vergi mahremiyetini ihlal eden kamu görevlileri ve diğer kişilerin, bu bilgileri açıklamaları veya kendi veya başkalarının yararına kullanmaları yasaktır. Bu durum, yalnızca vergi mahremiyeti ile ilgili özel düzenlemelerin bulunduğu maddelerle sınırlı kalmayıp, aynı zamanda VUK m.5'te de belirtilmiştir.

Vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan tüm bireyler, görevlerinden ayrılmaları durumunda bile bu yükümlülüğe devam etmek zorundadır. Dolayısıyla, yasak kapsamına giren herkes, ister görevine devam etsin ister bırakmış olsun, bu yasağa süresiz olarak riayet etmelidir (Ünsal, 2003).

Aşağıda, bu yükümlülüğe uymaları gereken kişiler ve ihlali halinde cezai müeyyideye tabi olacak bireyler detaylı bir şekilde incelenecektir.

#### **3.4.1.1. Vergi İşlemlerinde ve Vergi İncelemelerinde Görevli Kişiler**

Bu grup içerisinde iki farklı suç faili kategorisi bulunmaktadır. Birinci grup, vergi işlemleri ile ilgilenen memurları kapsarken, ikinci grup ise vergi incelemesi yapma yetkisine sahip memurları içermektedir.

Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar, vergi mükelleflerine etkisi olan ve her biri idari işlem niteliğinde olan görevleri yürüten kişilerdir. Bu kişiler arasında verginin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerini gerçekleştiren memurlar, şefler, müdür yardımcıları, müdürler ve yazı işlerini yürüten daktilo memurları yer almaktadır (Karakoç vd., 2020).

“*Vergi işlemleri ile uğraşan memurlar*” terimi, potansiyel suç faillerinin kimler olabileceğini belirtmektedir. Dolayısıyla, vergi işlemleri ile ilgisi bulunmayan kişilerin suç işleme ihtimali yoktur. Ancak “*vergi muamelesi*” ifadesine daha geniş bir anlam yüklemek gerekebilir. Örneğin, bir iş yerinin denetimi sırasında görev alan polis memurları, arama sürecinde vergi işlemleri ile ilgili bir rol üstlenmektedir. Bu sebeple, arama sırasında görev alan jandarma ve polis memurları da bu grup içerisinde değerlendirilmeli ve yasalara uymakla yükümlü tutulmalıdır. Aynı şekilde, arama kararı veren sulh mahkemesi hâkimi de vergi işlemleri ile ilgili bir görev üstlenmiş kabul edilecektir (Taş, 2007).

İkinci grup ise vergi incelemesi yapma yetkisine sahip memurlardan oluşmaktadır.

Bu kişiler, VUK m.135'te belirtilen vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, vergi dairesi başkanları veya defterdarlar ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatlarında müdür pozisyonlarında görev yapan kişilerdir (Karakoç vd., 2020).

#### **3.4.1.2. Vergi Yargı Mercilerinde Görevli Kişiler**

Vergi dairesinin gerçekleştirdiği vergilendirme işlemleri, idari işlem olarak kabul edilir ve bu işlemler mükellefler tarafından yargı denetimine tabi tutulabilir. Anayasa'nın 125. maddesi, mükelleflere bu denetim hakkını geniş bir şekilde tanımaktadır (Şenyüz, 2022).

Ülkemizde, mükellefler ile idare arasındaki vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili olan mahkemeler vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır. Bu mahkemelerdeki yargılama süreçlerinde, mükelleflerin gizli kalması gereken bazı bilgileri mahkeme hâkimleri ve görevliler öğrenebilmektedir. Bu nedenle, mahkemelerde çalışan hâkimler ve diğer personel, mükelleflere ve onlarla ilgili kişilere ait gizli bilgilerin korunmasına özen göstermelidir (Ünsal, 2003).

#### **3.4.1.3. Vergi Kanunlarına Göre Kurulan Komisyonlarda Görev Alanlar**

Vergi kanunlarına dayalı olarak oluşturulan komisyonlar, takdir komisyonu, tadilat komisyonu, uzlaşma komisyonu ile zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarıdır. İlgili yasada "*komisyonlara katılan kişiler*" ifadesinin kullanılması, yalnızca bu komisyonlara katılan memurların değil, aynı zamanda bu komisyonlara katılan memur olmayan bireylerin de vergi mahremiyetine riayet etme yükümlülüğünü taşıdığı anlamına gelir. Bu nedenle, komisyonlarda görev yapan ve görev yapmayan herkes bu kapsamda değerlendirilmektedir (Karakoç vd., 2020).

#### **3.4.1.4. Vergi İşlerinde Kullanılan Bilirkişiler**

Vergi yargı sürecinde görev alan hâkimler, yargılama sırasında yalnızca mesleki bilgilerine değil, aynı zamanda çeşitli teknik ve özel bilgilere de ihtiyaç duyabilir. Bu durumlarda, yargılamanın etkin bir şekilde sürdürülebilmesi için bilirkişi talep etme yoluna gidebilirler. Bilirkişiler, dava ile ilgili süreçler sırasında mükelleflere ait gizli

bilgilere erişim sağlayabilirler. Bu sebeple, bilirkişilerin de vergi mahremiyetine uygun davranmaları beklenmektedir (Ünsal, 2003).

#### **3.4.1.5. Adli ve İdari Soruşturmalarda İlgili Olarak Bilgi ve Belge Talep Eden Kamu Görevlileri**

VUK m.5'te, kamu görevlilerinin gerçekleştirdiği adli ve idari soruşturmalarda kapsamında talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara yapılacak olan vergi tahsilatına yönelik bilgilerin sağlanabileceği belirtilmektedir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. Örneğin, adli mahkemeler, vergi suçları ve mükelleflerin hukuk ve ticaretle ilgili davalarına bakmaları nedeniyle, mükelleflerin gizli tutulması gereken bilgilere ulaşma imkânına sahiptir. Bu bağlamda, bu bilgileri kullanacak olan kişi ve kuruluşlar için vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu getirilmiştir (Taş, 2007).

#### **3.4.1.6. Kendilerine Bilgi Verilenler**

Bankalar, vergi tahsilatını sağlamak amacıyla aracılık etme yetkisine sahiptir. AATUHK m.41'e göre, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği yerlerde, türleri yine bu bakanlık tarafından saptanan kamu alacakları, belirtilen bankalar aracılığıyla ödenebilir. Bu bankalarda çalışan personel, vergi tahsilatıyla ilgili mükellef bilgilerine erişim sağlaması ve tahsilat sırasında edindikleri bilgileri kullanmaları dolayısıyla vergi mahremiyeti kurallarına uymakla yükümlü sayılmaktadır (Akman, 2012).

Ayrıca, VUK m.5 çerçevesinde bazı durumlarda bilgi edinmesi gereken kanunla oluşturulmuş meslek kuruluşları ve 3568 sayılı Kanun kapsamında kurulan birlik ve meslek odalarında çalışanlar da vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu taşımaktadır (Şenyüz, 2022). Örneğin, sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler, bu durumları yasal olarak belirtilen kurumlara bildirmek zorundadır. Eğer bu durumdaki kişi bir doktor ise bildirim Türk Tabipler Birliği'ne, bir avukat ise Türkiye Barolar Birliği'ne yapılmalıdır. Bu kuruluşlarda çalışanlar da belirtilen şartlar çerçevesinde vergi mahremiyetini ihlal etme suçuyla karşılaşabilir (Akman, 2012).

### **3.4.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Unsurları**

VUK m.362’de tanımlanan vergi mahremiyetine aykırı davranışın unsurları, ceza hukukunun genel hükümleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu unsurlar, kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olarak dört ana kategoriye ayrılır.

#### **3.4.2.1. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Kanuni Unsuru**

Vergi gizliliği ve bu yükümlülüğe tabi olan kişiler, VUK m.5’te belirlenmiştir. Vergi mahremiyetine aykırı davranış ise VUK m.362’de düzenlenmiş olup, bu eylemin cezası da TCK m.239’da yer almaktadır. Bu şekilde, bir suçun temel unsuru olan kanunilik ilkesi gereğince, söz konusu suç ve cezasına ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmiş; böylece kanunilik unsuru şartı sağlanmış olmaktadır (Karakoç, 2019).

#### **3.4.2.2. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Maddi Unsuru**

Vergi mahremiyetine uymama suçu, neticesi harekete bitişik bir suç olarak tanımlanmaktadır. Bu suçun maddi unsuru, gizli kalması gereken bilgilerin açıklanması veya bu bilgilerin ifşasıyla birlikte, bu bilgilerin ifşaat eden kişinin ya da üçüncü kişilerin menfaatine kullanılmasıdır (Karakoç, 2019). Ayrıca, gizli bilgilerin edinilmesi ile görev arasında bir bağlantı olmalıdır. Yani, vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan kişinin, ilgili bilgileri, görev gereği öğrenmiş olması şarttır. Suçun oluşumu açısından hareket unsuru değerlendirildiğinde, yalnızca gizli bilgilerin ifşa edilmesi yeterli olup, bu bilgilerin bir menfaat sağlamak amacıyla kullanılması zorunlu değildir. Aksine, sadece bu bilgilerin menfaat sağlamak amacıyla kullanılması da suçun oluşumu için yeterlidir (Şenyüz, 2022).

Vergi mahremiyetine uymama suçu, şikâyete bağlı bir suç niteliğindedir. Bu durumda, şikâyet hakkına sahip olan kişi, failin kimliğini ve eylemi öğrendikten sonraki altı ay içinde şikâyetçi olmalıdır. Aksi takdirde, bu duruma ilişkin herhangi bir soruşturma veya kovuşturma yapılamaz. Şikâyetçi, dava açılması halinde hükmün kesinleşmesi aşamasına kadar şikâyetinden vazgeçme hakkına sahiptir (Arslaner, 2017).

### 3.4.2.3. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Manevi Unsuru

Vergi mahremiyetine aykırı hareket suçu, kast temelinde bir eylem olarak kabul edilir. Bu tür bir suçun oluşabilmesi için failin, açıkladığı bilginin gizli bir bilgi olduğunu fark etmesi ve bu bilgiyi ya kendisi ya da üçüncü şahıslar yararına kullanmayı istemesi gerekmektedir (Karakoç, 2019). Ayrıca, bu suçu işleyen kişilerin eylemlerinin suç niteliği taşıdığını bilmemesi mümkün değildir (Şenyüz, 2022). Öte yandan, bu suçun gerçekleştirilmesi esnasında sırrın sahibine zarar verme amacı aranmadığı da önemlidir (Karakoç, 2019).

### 3.4.2.4. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru

Daha önceki bölümlerde ayrıntılı bir biçimde ele alınmış olan hukuka aykırılık unsuru, bir eylemin kanundaki tanıma uygun olarak gerçekleştirilmesi durumunda, hukuk sistemiyle olan çelişkisini ifade etmektedir. Bu çelişkiyi ortadan kaldıran durumlar ise hukuka uygunluk sebepleri olarak adlandırılmaktadır. Bu tür sebeplerin varlığı halinde, vergi mahremiyetine dair bilgilerin açıklanması suç olarak kabul edilmeyecektir (Taş, 2007). Vergi mahremiyetine ihlal olarak değerlendirilmeyen bu durumlar aşağıda madde madde açıklanmıştır.

#### Vergi Cetvellerinin İlanı

Vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik uygulamalardan biri, mükelleflere ilişkin bazı bilgilerin vergi ilan cetvelleri aracılığıyla kamuoyuna sunulmasıdır. VUK m.5/2'ye göre vergi ilan cetvellerinde yer alacak bilgiler şunlardır (Ünsal, 2003):

- Gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi matrahları ve tarh edilen vergiler, zararları dahil,
- Sermaye şirketlerinin yıllık kurumlar vergisi matrahları ve tarh edilen vergiler, zararları dahil,
- Mükelleflerin ad ve unvanları.

Bu bilgilerin ilanı, mükelleflerin bağlı oldukları vergi daireleri tarafından, ilgili yıl içinde beyannamelerin verildiği süre zarfında, uygun bir alanda imza ve mühürle gerçekleştirilir. Eğer mükelleflerin bağlı olduğu başka bir teşkilat varsa, bu bilgiler orada da sınıflandırılarak ilan edilecektir (Karakoç vd., 2020). Vergi cetvellerinin ilanı, hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmekte ve vergi mahremiyetini ihlal

eden bir eylem olarak değerlendirilmemektedir. Ancak, bu düzenlemenin incelenmesi sonucunda, beyanname vermeyen fakat vergi ödeyen bazı mükellefler ile kurumlar vergisi mükellefi olup sermaye şirketi olmayan mükelleflerin kapsam dışında bırakıldığı dikkat çekmektedir (Ünsal, 2003).

Vergi mahremiyetine aykırı sayılan bir diğer durum, vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmasıdır. Bu durum, mükellefler üzerinde psikolojik bir baskı yaratma potansiyeline sahiptir. Maliye Bakanlığı, bu yetkisini yerel birimlere devretme hakkına sahiptir (Taş, 2007). Açıklanacak hususlar şunlardır (Karakoç vd., 2020):

- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan, yani beyan ettikleri matrah,
- Kesinleşen vergi ve ceza miktarları,
- Vadesi geçmiş ancak ödenmemiş olan vergi ve ceza miktarları.

İdari veya Adli Kovuşturmalara Taraf Olma ve Bankalara Bilgi Verilmesi Vergi mahremiyetine uymama kapsamı dışında kalan bir diğer konu, kamu görevlileri tarafından yürütülen adli ve idari soruşturmalara ilgili talep edilen bilgi ve belgelerin ilgili birimlere iletilmesidir. Ayrıca, bankalara vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi de bu suç kapsamı dışında tutulmuştur (Karakoç vd., 2020).

Sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen ya da kullanan mükelleflerin, vergi inceleme raporlarıyla tespit edilmesi durumunda, bu bilgilerin meslek kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi, vergi mahremiyetini ihlal olarak kabul edilmeyecektir. Meslek odalarına yapılan bildirimlerin amacı, mükellef üzerinde psikolojik bir etki yaratmakken, mesleki kuruluşlara yapılan bildirimlerin nedeni ise bazı durumlarda mükelleflerle müteselsil sorumluluğun bulunmasıdır (Karakoç vd., 2020).

### **3.4.3. Vergi Mahremiyetine Uymama Fiilleri**

Vergi mahremiyetine aykırı davranışların ilki, görevleri gereği edinilen gizli bilgilerin açıklanmasıdır. Bu tür bir ifşanın biçimi, suçun varlığı açısından belirleyici değildir. İfşa eylemi, yazılı ya da sözlü olarak, belgelerin kamuya açıklanması ya da okunması gibi yollarla da gerçekleştirilebilir (Taş, 2007). Ayrıca, ifşa edilen bilginin sahibi olan kişinin kimliği yeterlidir; bu bilgilerin sayıca çok olması gerekmemektedir (Karakoç vd., 2020).

Fail, elindeki bilginin içeriğini bilmeden bir başkasına açıklamada bulunması veya okumasını sağlaması durumunda da suç oluşur. Örneğin, bir beyanname veya defterin incelemeyen üçüncü kişilere verilmesi ya da basında yer bulması gibi olaylar, gizli bilginin ifşası olarak değerlendirilmelidir (Taş, 2007).

Bunun yanı sıra, açıklama sırasında karşı taraftan sırrın gizliliğini koruyacağına dair bir taahhüt alınması veya tembihle bulunulması, durumu suç olmaktan çıkarmaz. Ayrıca, ifşaya neden olan açıklamaların veya eylemlerin, sırların kullanılmasını zorunlu kılmadığı da belirtilmelidir (Yiğit, 2013).

Vergi mahremiyetine aykırı eylemlerden bir diğeri, öğrenilen bilgilerin fail tarafından kendi çıkarları veya başkalarının faydası için kullanılmasıdır. Kullanma, edinilen bilgiden faydalanmak anlamına gelir ve bu bilgilerin bir menfaat sağlamak amacıyla kullanılmasını içerir. Sağlanan menfaat, hem maddi hem de manevi olabilir. Bu bilgilerin mutlaka açıklanması gerekmez. Dolayısıyla, elde edilen bilgilerin herhangi bir menfaat karşılığında açıklanmadan kullanılması, vergi mahremiyetine aykırılık oluşturur (Taş, 2007). Örneğin, fail, kendi işine ait bilgileri kullanabileceği gibi, bu bilgileri başka kişilerle paylaşarak bir bedel alabilir. Kullanma eyleminin gerçekleşmesi için, bilgileri kullanan kişinin zarar görmesi şartı yoktur; yalnızca bilgilerin kullanılmış olması yeterlidir (Karakoç vd., 2020).

#### **3.4.4. Vergi Mahremiyetine Uymama Suçunun Cezası**

Vergi mahremiyetine aykırılık, Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde yer alan düzenlemeler doğrultusunda, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine atıfta bulunarak cezalandırılır. TCK m.239, ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrı gibi gizli bilgilerin yetkisiz kişilere açıklanmasını suç olarak kabul etmektedir. Bu maddeye göre, bu tür bilgileri izinsiz şekilde ifşa edenler, şikayet üzerine 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve 5 bin güne kadar adli para cezası alabilirler.

Bu hüküm, ticari sır, bankacılık sırrı ve müşteri sırrı ihlallerinin şikayete bağlı suçlar olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, vergi mahremiyetine aykırı davranışlar da şikayet üzerine cezalandırılacak suçlar arasında yer almaktadır. Bu suçların soruşturulabilmesi için mağdurların, failin kimliğini öğrendikten sonra altı ay içinde resmi şikayet başvurusu yapması gerekmektedir. Bu süre içinde şikayet yapılmazsa, suçla ilgili soruşturma veya kovuşturma yapılması mümkün olmayacaktır. Ancak,

ilgili düzenlemenin 3. fıkrasına göre, vergi mahremiyetine ait bilgilerin Türkiye’de ikamet etmeyen yabancılara ya da onların temsilcilerine açıklanması durumunda, suçun soruşturulması ve kovuşturulması şikayete bağlı olmaksızın yapılacaktır (Yapar, 2021).

Vergi mahremiyetine uymama suçunu işleyen kişi, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 5 bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılabilir. Öne çıkan bir diğer husus, cezaların hem hapis hem de para cezası olarak belirlenmiş olmasıdır. Ayrıca, hapis cezasının ertelenmesi veya adli para cezasına çevrilmesi gibi alternatif düzenlemeler de bulunmaktadır (Şenyüz, 2022).

Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi ve suç duyurusunda bulunulması halinde, yetkili mahkeme Asliye Ceza Mahkemesi olacaktır. Sulh Hukuk Mahkemeleri, yalnızca iki yıla kadar hapis cezası gerektiren suçlarla ilgilenirken, Ağır Ceza Mahkemeleri ise 10 yıldan fazla hapis cezası gerektiren suçlarla ilgilenmektedir (Taş, 2007; Şenyüz, 2022).

### **3.5. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası**

Kamu hizmetinde çalışan görevliler, görevlerini yerine getirirken tanımlanan sınırların dışına çıkamaz ve görev sırasında bireylere eşit ve tarafsız bir şekilde davranmak zorundadır. Vergi ile ilgili işlemlerden sorumlu kamu görevlileri için de benzer bir tutum gereklidir. Bu kişiler, mükelleflerin özel işleriyle ilgilenirse, bu durum eşitlik ve tarafsızlık ilkesinin ihlaline yol açar (Karakoç, 2019). Bu nedenle, VUK hükümleri altında belirli yasaklar getirilmiştir. VUK m.6’ya göre, vergi işlemleri, incelemeleri ve vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay’da görevli kamu görevlileri, mükelleflerin vergi kanunları çerçevesinde hesap, yazı ve diğer özel işlerini gerçekleştiremez (Yıldız, 2017).

Bu işlerin ücretli ya da ücretsiz olarak yapılması durumu önemli değildir. Kamu görevlileri, mükelleflerin bu işlemlerini ücretsiz dahi olsa yapmamalıdır; bu durum kanunen yasaktır. Yani, mükellefin işlemlerinin ücretsiz yapılmış olması suçun oluşumunu ortadan kaldırmaz (Yıldız, 2017). Maddi bir menfaat söz konusu olmasa bile, faaliyetin suç kapsamına girmesi olasılığı mevcuttur. Ancak burada önemli olan, kamu görevlilerinin ailevi veya hukuki bağlar nedeniyle tarafsızlık ilkesinden saparak mükelleflerin lehine hareket etme riskleridir (Karakoç vd., 2020).

### **3.5.1. Yüklümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Faili**

Yüklümlünün özel işlerini yapma suçunun failleri, VUK m.363 uyarınca, VUK m.6'nın son fıkrasında yasak kapsamına alınan kişilerdir. Bu kişiler, vergi işlemleri ve vergi incelemeleriyle ilgilenen kamu görevlileridir. Vergi yargı organlarında görev yapanlar da bu kapsamda yer almaktadır; bunlar arasında vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da çalışanlar bulunmaktadır (Ömercioğlu vd., 2018). Vergi işlemleri, verginin tarhi, tebliği, tahakkuku, tahsili ve ceza kesme gibi, vergi yükümlüsüyle bağlantılı idari işlemleri içerir.

Vergi incelemelerinde görev alan kişiler ise, Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde belirtilen kamu görevlileridir. Bu grup, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en üst mal memuru ve vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatındaki müdür kadrosunda çalışanları kapsamaktadır.

Sonuç olarak, bu yasak kapsamındaki kişilerin, vergi mükelleflerinin özel işlerini yerine getirmemeleri gerekmektedir. Kamu görevlilerinin tarafsızlık ve adalet ilkesine uygun hareket etmeleri büyük önem taşımaktadır.

### **3.5.2. Yüklümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Unsurları**

VUK m.363'te belirtilen yüklümlülerin özel işlerini yapma suçunun unsurları, ceza hukukunun genel hükümleri çerçevesinde incelenecek olup, bu unsurlar kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olarak sınıflandırılacaktır.

#### **3.5.2.1. Yüklümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Kanuni Unsuru**

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesinde düzenlenmiştir. Bu suçun unsurları ve faileri hakkında VUK'un 6/2. maddesine, cezaya ilişkin hususlara ise Türk Ceza Kanunu'nun 257/1. maddesine atıfta bulunmaktadır. Ayrıca, bu eylem vergi ziyasına yol açarsa, VUK'un 344. maddesi gereği kişiye vergi ziyası cezası uygulanacağı belirtilmiştir. Böylece, suç ve cezanın yasal çerçevede belirlenmesi gerektiğini ifade eden kanunilik ilkesi yerine getirilmiş olmaktadır (Karakoç, 2019).

### **3.5.2.2. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Maddi Unsuru**

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, VUK'un 6/2 ve 363. maddeleri çerçevesinde tanımlanmıştır. Bu suçun maddi unsuru, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına dair hesap, yazı ve diğer işlemlerinin belirlenen yetkililerce, ücretsiz dahi olsa yapılmasıdır. Bu işlemlerin ücretli veya ücretsiz olmasının yanı sıra, arızı ya da sürekli olarak yapılması da önem taşımamaktadır. Yani, fail yalnızca bir kez bile olsa, ücretsiz olarak bu tür bir işlemi gerçekleştirirse, suç kapsamına girmekte ve cezalandırılmaktadır.

Buna karşılık, mükelleflerin ticari veya şahsi mektuplarının yazılması ya da tercüme edilmesi gibi vergi kanunlarıyla ilgili olmayan özel işlerin yapılması suç teşkil etmemektedir. Suçun varlığı için gerçekleştirilen işlerin, vergi kanunlarının uygulanmasıyla doğrudan bağlantılı olması gerekmektedir. Ayrıca, vergi kanunlarıyla ilişkili olsa bile, özel iş olarak nitelendirilmeyecek durumlar da suç oluşturmaz. Örneğin, mükellefin haklarından biri olan pişmanlık dilekçesindeki tarih veya mükellef numarasındaki bir eksikliğin düzeltilmesi, özel iş olarak değerlendirilmez (Şenyüz, 2022).

### **3.5.2.3. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Manevi Unsuru**

Daha önce yapılan açıklamalarda belirtildiği gibi, ceza hukuku çerçevesinde suç teşkil eden her eylem kasten gerçekleştirilebilir. Bu doğrultuda, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, taksirle değil, bilerek ve isteyerek işlenmesi gereken bir vergi suçudur. VUK'un 6. maddesi kapsamında, memur sıfatına sahip bir kişinin yaptığı işlemin, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına dair olduğunu bilmesi ve bu eylemi gerçekleştirilmeyi istemesi durumunda, kast unsuru ortaya çıkar ve böylece suçun manevi boyutu oluşmuş olur.

### **3.5.2.4. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru**

Doktrinde, mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu hukuka uygun hale getiren bir düzenleme olarak genellikle VUK m.314'teki özelge kurumu öne çıkmaktadır. Özelge, mükellef veya sorumluların, Gelir İdaresi Başkanlığı ya da bu başkanlığın yetkilendirdiği kurumlar aracılığıyla, vergi uygulamaları ve durumlarıyla ilgili

belirsizlik yaşadıkları konularda yazılı açıklama talep etmeleridir. Bu durumda, mükellefe ait özel bir iş gerçekleştirilmiş olsa bile, VUK'un 413. maddesinde belirtilen bir kanun hükmü yerine getirilmiş sayılacağından hukuka uygunluk gerekçesi bulunmaktadır ve dolayısıyla bu fiil nedeniyle suçun oluşumu söz konusu olmayacaktır.

### **3.5.3. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Fiilleri**

Yükümlünün özel işlerini yapma suçuna ilişkin fiiller üç ana başlık altında incelenmektedir.

#### **3.5.3.1. Vergi İşlemlerinde Görevli Olan Kişilerin Vergi Yükümlülerinin Hesap ve Yazı İşlerini Yapması**

Bu grup içerisindeki suç fiilleri üç ana başlık altında toplanmaktadır. İlk olarak, vergi işlemleriyle yetkili olan kişilerin vergi mükelleflerinin hesap ve yazı işlerini üstlenmeleri durumu söz konusudur. Böylece, yasak kapsamında yer alan ilk fiil, yükümlülerin hesap kayıtlarının tutulması ve matrah ile vergi tespit işlemleridir. Örneğin, tarhiyat işlemleriyle görevlendirilmiş bir memurun, mükellefin tutması gereken defterleri düzenlemesi, matrahını belirlemesi ve beyannamesini doldurması bu fiiller arasında yer alır.

İkinci olarak, yasak kapsamındaki fiillerden biri, yükümlünün yazması gereken belgelerin ilgili memur tarafından hazırlanmasıdır. Örneğin, yükümlü için ceza indirimi talep dilekçesinin yazılması, bu duruma bir örnek teşkil etmektedir.

Son olarak, yasak kapsamındaki üçüncü fiil, daha önce belirtilenlerin dışında kalan diğer işlemlerin yetkililer tarafından gerçekleştirilmesidir. Örneğin, yükümlü adına uzlaşma talep edilmesi, uzlaşma komisyonunda mükellefin dile getirmesi gereken bilgilerin sağlanması veya komisyonun kabul edebileceği konularda bilgi verilmesi de bu suç fiilleri arasında değerlendirilmektedir (Karakoç vd., 2020).

#### **3.5.3.2. Vergi İncelemesi Elemanlarının Yükümlünün Özel İşlerini Yapması**

İnceleme elemanlarının, inceleme süreçlerinde tarafsızlıklarını kaybettirecek her

türlü davranıştan kaçınmaları gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi inceleme elemanları, yükümlüye ait defterlerdeki hesapları düzeltmek, tutanakların tutulması esnasında gerekli bilgileri yükümlüye yönlendirmek veya vergi kaybını önlemek amacıyla yükümlüye rehberlik etmek gibi eylemlerden uzak durmalıdır. Bu tür davranışlar, yükümlünün özel işlerini yapma suçu kapsamında değerlendirilmektedir (Karakoç vd., 2020).

### **3.5.3.3. Vergi Yargı Mercilerinde Görev Alan Kişilerin Yükümlünün Özel İşlerini Yapması**

Yargılama süreçlerinde görev yapan hâkimler ve memurlar, adaletin sağlanması ve tarafsızlığın korunması adına her türlü olumsuz davranıştan kaçınmakla yükümlüdür. Bu nedenle, yargılama sırasında yükümlüyü destekleyici yönlendirmelerin yapılması, eksikliklerin düzeltilmesi veya dava dilekçelerinin yetkili personel tarafından yazılması ya da değiştirilmesi gibi eylemler, yükümlünün özel işlerini yapma suçu kapsamına girmektedir.

### **3.5.4. Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçunun Cezası**

Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesinde, mükelleflerin özel işlerini yerine getirmeleri durumunda uygulanacak cezalara ilişkin olarak Türk Ceza Kanunu'na (TCK) atıfta bulunulmuş ve ayrıca idari para cezası da öngörülmüştür. Önceki bölümlerde de belirtilen diğer vergi suçlarında olduğu gibi, bu suçta da failin durumuna göre, belirli haklardan mahrum bırakılması ve müsadere uygulanması mümkündür.

VUK'un 6. maddesine göre, vergi işlemleri ve incelemelerinde, vergi mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olan memurlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına dair hesap, yazı ve diğer özel işlerini yapmamaktadırlar. Bu yasakların ihlali, TCK'nın 257/1. maddesi uyarınca hapis cezası gerektirmektedir. Ayrıca, VUK'un 363. maddesi uyarınca bu suçun işlenmesi durumunda, vergi ziyayı meydana gelirse, failin ek olarak vergi ziyayı cezası ile cezalandırılması da söz konusudur.

VUK 6. madde hükmü uyarınca, vergi işlemleri ve incelemeleri ile vergi

mahkemelerinde görevli olan kişiler, mükelleflerin vergi kanunlarına ilişkin hesap, yazı ve diğ er özel işlerini ücretsiz olarak yapamazlar. Bu yasakları ihlal edenler, Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesi gereğince ceza alır. Bu suç nedeniyle, fail bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına  arpıtılabılır (VUK m.363; TCK m.257/1) (Karakoç vd., 2020).

VUK'un 363. maddesinde belirtilen yasaklara aykırı hareket eden, mükelleflerin vergi işlemleri ile ilgili işlerini yerine getiren memurlar, TCK'nın 257/1. maddesine göre cezalandırılacaktır. TCK m.257/1 uyarınca uygulanacak hapis cezası altı aydan iki yıla kadar olabilir. Ayrıca, vergi ziyanına yol açan bir durum varsa, bu suçun faillerine vergi ziyayı cezası da kesilecektir. Bu suçtan dolayı mahkûmiyet kararı verilenler, TCK m.53 uyarınca, seçme ve seçilme hakkı gibi belirli haklardan mahrum kalacaklardır.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ CEZALARINI ORTADAN KALDIRAN HALLER

#### 4.1. Genel Açıklama

Vergi kanunlarına aykırı davranılması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen parasal cezalar ile adli nitelikte yaptırımlar uygulanmaktadır. Vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası gibi mali cezaların yanı sıra, 359'uncu madde kapsamında vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde hem idari cezalarla karşılaşmakta hem de ceza mahkemelerinde yargılanmak suretiyle hapis cezası alınabilmektedir.

Vergi mükellefleri veya vergi sorumluları tarafından kesilen parasal cezaların ortadan kaldırılabilmesi için en temel yöntem, bu cezaların ödenmesidir. Bunun dışında, Vergi Usul Kanunu ve diğer yasal düzenlemelerde yer alan çeşitli durumlar, cezaların tamamen silinmesine ya da azaltılmasına olanak tanımaktadır. Parasal cezaların kısmen veya tamamen kaldırılabilmesi için ödeme yapılması, takas uygulanması, hataların düzeltilmesi, af getirilmesi, terkin yapılması, zamanaşımı süresinin dolması, cezada uzlaşma sağlanması, yargı kararı alınması, mükellefin ölmesi ya da ceza indirimi yapılması gibi durumlar etkili olmaktadır (Çomaklı ve Ak, 2013).

Vergi kaçakçılığı suçunda ise, vergi idaresi tarafından vergi ziyayı cezası uygulanmasının yanı sıra, ceza mahkemelerinde yargılanarak suçun kesinleşmesi durumunda hapis cezası ile karşılaşmaktadır. Bu tür suçlara ilişkin hapis cezaları, infaz edilerek sona ermektedir. Kaçakçılık suçlarının sona ermesini sağlayan diğer koşullara, çalışmanın bir sonraki bölümünde yer verilecektir.

#### 4.2. Vergi Ceza Sorumluluğunu Sona Erdiren Haller

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, vergi alacaklarının sona erdirilmesi ve cezaların kaldırılması ile ilgili durumlar düzenlenmektedir. "Vergi Alacağının Kalkması" başlığını taşıyan 110 ila 126. maddelerde ve "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" üst başlığını taşıyan 369 ila 379. maddelerde, vergi ve cezaların tamamen ya da kısmen ortadan kaldırılması ya da uygulanmaması gereken haller açıklanmaktadır. Bu

hallerde, vergi cezalarının idare tarafından uygulanmaması ve yürürlüğe konulmaması öngörülmektedir.

Vergi cezalarının ödenerek sona erdirilmesi mümkün olmakla birlikte, bunun dışında cezaları ortadan kaldıran başka koşullar da bulunmaktadır. Ayrıca bazı durumlarda yükümlülere ya da sorumlulara ceza kesilmesi söz konusu olmamaktadır. Aşağıdaki tabloda, cezaların kaldırılmasını sağlayan ya da ceza kesilmesini engelleyen durumlar açıklanmaktadır (Cengiz ve Kılıç, 2017).

**Tablo 4.1.** Vergi Cezasını Kaldıran Haller İle Ceza Kesilemeyecek Haller

<b>Cezayı Kaldıran veya Azaltan Haller</b>	<b>Hiç Ceza Kesilemeyecek Haller</b>
Ödeme	
Ölüm	
Hata düzeltme	
Cezalarda indirim	Tahakkuktan vazgeçme
İzaha Davet	Yanılma ve görüş değişikliği
Uzlaşma	Pişmanlık ve ıslah
Tahsil zamanaşımı	Mücbir sebep
Terkin	Tahakkuk zamanaşımı
Kanun Yolundan Vazgeçme	
Yargı kararları	
Vergi afları	

Kendisine ceza uygulanmış olan kişiler tarafından, bu cezanın ödenmesi, idari yollarla itiraz edilmesi ya da dava açılması yoluna gidilebilmektedir. Hem idari süreçlerin hem de dava yollarının, bazı durumlarda yalnızca kabahatin kendisini; bazı durumlarda ise kabahate bağlı cezaları kısmen ya da tamamen ortadan kaldırdığı görülmektedir. Vergi cezalarından kurtulma yolları arasında ödemede bulunulması, kişiliğin sona ermesi, affın sağlanması, terkin edilmesi, yanılma, hata yapılması,

cezalarda indirimle gidilmesi, mücbir sebebin varlığı, cezanın zamanaşımına uğraması, ceza kesmekten vazgeçilmesi, pişmanlık ve ıslahtan yararlanılması, uzlaşmaya gidilmesi ve açılan dava neticesinde karar verilmesi yer almaktadır. Örneğin, yanılma, mücbir sebep, kişiliğin sona ermesi, pişmanlık ve ıslah gibi durumlarla birlikte zamanaşımına uğrama ya da ceza kesmekten vazgeçilmesi, ceza kesilmesinin engellenmesine neden olan haller arasında sayılmaktadır (Karakoç vd., 2020).

Vergi cezalarının nasıl uygulanacağına ilişkin şekli kurallar ile bu cezaların tamamen ya da kısmen ortadan kaldırılmasını sağlayan durumlar, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir. Kanunun belirttiği bazı durumlar ve olaylar sayesinde, kabahat ve cezanın varlığı ortadan kaldırılabilir. Suçun gerçekteşmiş olmasına ya da mükellefin kusurlu bulunmasına rağmen, belirli hallerde ceza kesilmesinin önüne geçilmesi mümkün olabilmektedir. Vergi cezalarını ortadan kaldıran bu durumların detayları, aşığdaki başlıklar altında açıklanmaktadır.

#### **4.2.1. Ödeme**

Vergi mükelleflerine ya da ceza sorumlularına kesilen parasal cezaların kaldırılabilmesi için en doğal yolun, ödeme yapılması olduğu kabul edilmektedir. Vergi idaresi tarafından usulüne uygun şekilde kesilen ve ilgililere tebliğ edilen ceza tutarlarının, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen usule uygun olarak ve tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi durumunda, söz konusu cezaların tüm sonuçlarıyla birlikte tamamen kaldırılması sağlanmaktadır.

Cezaların ödenmesi için tanınan bir aylık süre, genel ödeme süresi olarak kabul edilmekle birlikte, ceza indirimi ya da uzlaşma gibi özel durumlarda farklı sürelerin belirlenebileceği bilinmektedir (Tekirdağ, 2015). Vergi dairesi tarafından tahsilat işlemlerinin gerçekleştirilmesi, ödeme olarak nitelendirilmektedir. Hukuki açıdan bakıldığında, ödeme yapılması, borcun sona erdirilmesinin en temel yollarından biri olarak değerlendirilmektedir. Vergi cezalarının kamu alacağı niteliğinde olması nedeniyle, mükelleflerden bu cezaları gönüllü olarak ödemeleri beklenmektedir. Ancak yargı yoluna başvurulup başvurulmadığına göre ödeme süreleri farklı şekilde düzenlenmektedir (Şenyüz, 2013).

Vergi Usul Kanunu'nun 110-112. maddelerinde vergi borçlarının, 368. maddesinde ise cezaların ödenme sürelerine ilişkin hükümler yer almaktadır. Vergi cezasına karşı dava açılmadığında, dava açma süresinin sona erdiği tarihten itibaren cezanın ödenmesi zorunlu hale gelmektedir. Yani ceza tahakkuk etmektedir. Ancak dava yoluna gidilmesi durumunda, mahkeme kararının ardından düzenlenen ihbarnamenin tebliğ edilmesini izleyen bir ay içinde ödeme yapılması gerekmektedir.

Belirtilen süreler içinde cezanın ödenmesi durumunda herhangi bir yaptırım uygulanmamaktadır. Ancak, vergi ziyai cezasının süresi içinde ödenmemesi durumunda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 51. maddesine göre gecikme zammı uygulanmaktadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinden kaynaklanan cezalarda ise AATUHK md.51 gereği gecikme zammı uygulanmayacaktır.

#### **4.2.2. Terkin**

Terkin, sözlük anlamı itibarıyla silinme anlamına gelmekte olup, bu yöntemle vergi alacaklarının bir kısmı veya tamamı hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkar. Verginin terkin süreci, tahakkuk ettirilmiş ya da tahsil edilmiş vergilerin tahakkuk kaydının iptal edilmesi ya da tahsil edilen tutarların mükellefe iade edilmesi yoluyla gerçekleştirilerek, vergi alacaklarının sona erdirilmesini sağlamaktadır (Özbalcı, 2023).

Kanunda belirtilen şartların sağlanması durumunda, terkin işlemi Hazine ve Maliye Bakanlığı ya da yetkilendirilmiş yerel birimler tarafından uygulanarak, vergi ve cezalara ilişkin alacakların tamamen veya kısmen silinmesi sağlanır. Terkin, vergi daireleri tarafından tahsilat haklarından feragat edilmesi suretiyle borçların sona erdirilmesi ve alacak ilişkilerinin kaldırılması anlamını taşımaktadır. Bunun başka bir açıklaması ise, kamuya olan borçların silinmesi işlemidir (Öner, 2023).

Terkinin uygulanması, genellikle doğal afetler gibi mükellefin ödeme gücünü önemli ölçüde azaltan durumlarda, mali açıdan korunması gerektiği gerekçesiyle gerçekleştirilmekte olup, bu düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 115. maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 105. maddesinde yer almaktadır. VUK'ta yer alan terkin düzenlemelerinin tahakkuk

aşamasına odaklandığı, AATUHK'daki düzenlemelerin ise tahsilat sürecini kapsadığı görülmektedir (Karakoç vd., 2020).

VUK'un 115. maddesi doğrultusunda, belirli durumlarda terkin işlemi yapılabilmektedir:

- Yangın, deprem, toprak kayması, sel, kuraklık, don, zararlı hayvan ya da haşere istilası gibi afetler nedeniyle varlıklarının üçte birinden fazlası zarar gören mükelleflerin, bu afetin etkilediği gelir kaynaklarına ait vergi borçları ve cezaları;
- Afet nedeniyle mahsullerinin üçte birini kaybeden mükelleflerin, zarar gören arazilerine ilişkin hasat yılına ait tahakkuk ettirilmiş Arazi Vergisi borçları ve cezaları.

Bu tür zararların tespiti, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya yetki devredilen birimlerce yapılarak, ortaya çıkan zararın boyutuna uygun bir şekilde vergi ve cezaların bir kısmının ya da tamamının terkin edilmesi mümkün olmaktadır.

Doğal afetlerin gelir kaynaklarına veya arazi mahsullerine verdiği zararlarla bağlantılı olan vergilerin terkinine izin verildiği, ancak afetin gerçekleştiği tarihten önce tahsil edilmiş vergilerin veya cezaların terkin edilemeyeceği kanunda belirtilmiştir. Terkinin uygulanabilmesi için, afet sonrası tahsil edilmemiş ya da tahsil edilmiş ancak silinmesi gereken vergi ve cezalara yönelik bir işlem yapılması gerektiği öngörülmektedir (Karakoç, 2024).

#### **4.2.3. Cezanın Tahakkukundan Vazgeçme**

Bazı durumlarda, bir vergi veya vergi cezası için yapılan tahakkuk veya tahsil işlemleri sonucunda ortaya çıkan giderler—örneğin, memur ücretleri, posta ve ilan giderleri, icra, haciz ve satış masrafları—vergi ya da ceza tutarından daha yüksek olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, bu tahakkuk ve tahsil işlemlerinin vergi idaresine herhangi bir fayda sağlamadığı açıktır. Vergi cezalarından vazgeçilmesinin asıl nedeni, tahsilat işlemleri için yapılacak kamu masraflarının, elde edilecek menfaate oranla çok daha fazla olmasıdır.

İktisadilik ilkesi gereği, vergi cezalarından elde edilecek fayda ile bu işlemler için yapılacak masrafların oranı dikkate alındığında, bu vergilerin tahakkuk ve tahsil

edilmesinden vazgeçmenin daha ekonomik bir seçenek olduğu anlaşılmaktadır (Şenyüz, 2013).

Vergi cezalarının ortadan kaldırılmasına ilişkin diğer bir yöntem, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 115. maddesinde yer alan "Tahakkuktan Vazgeçme" düzenlemesidir. Bu maddeye göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve cezaların toplam miktarı 280 TL'yi aşmadığında ve tahakkuk işlemi için yapılacak masrafların bu tutarı geçeceği belirlendiğinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre vergi veya vergi cezalarından vazgeçilebilecektir.

VUK'un 115. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, beyana dayalı tarhiyat dışında kalan ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak vergi ve cezalar için, bu alacakların ekonomik değerinin kalmadığı ve tahsilat giderlerinin alacak miktarını aştığı durumda, vergi dairesinin bu alacakların tahakkukundan vazgeçmesi sağlanmaktadır ve kayıtlar silinmektedir (Bayraklı, 2015).

Tahakkuktan vazgeçme tutarının sabit olmadığı, her yıl yeniden değerlendirme oranına göre değiştiği belirtilmektedir. 2025 yılı için bu tutar 280 TL olarak belirlenmiştir (556 sıra no'lu VUK Genel Tebliği).

Ayrıca, VUK'un 343. maddesinde, vergi cezasının alt sınırları düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, Damga Vergisi kaynaklı cezaların miktarının 120 TL'nin altına inmemesi gerektiği, diğer vergiler için ise 2025 yılı itibariyle 240 TL'nin altındaki cezaların kesilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Vergi cezaları, kamu alacakları arasında yer almakta olup, bu alacakların tahsil ve takip işlemleri 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre yapılmaktadır. AATUHK'nın 106. maddesi uyarınca, vergi cezalarının tahsili imkânsız hale gelmiş veya tahsil için yapılacak masrafların alacak tutarından fazla olduğu durumlarda, 213 Sayılı Kanun kapsamındaki kamu alacakları 10 TL'ye kadar, diğer amme alacakları ise 20 TL'ye kadar olan miktarlarının tahsilinden vazgeçilebilir ve terkin edilebilir.

#### **4.2.4. Yanılma ve Görüş Değişikliği**

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "Yanılma ve görüş değişikliği" düzenlemesi, mükellef veya vergi sorumlularına vergi cezası kesilmesini engelleyen bir durum

olarak kabul edilmektedir. Bu durumda, cezaya neden olan durum mükellefin fiilinden değil, yetkili mercilerin yanlış bilgi vererek veya görüş değiştirerek mükellefi yanıltmalarından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, kanun koyucu bu durumu cezalandırmama olarak düzenlemiştir (Kırbaş, 2018).

Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde, "Yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanlış izahat vermesi ya da bir hükmün uygulanma tarzının değişmesi durumunda, vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz..." şeklinde bir düzenleme yer almaktadır.

Genel ceza hukukunda uygulanan "kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" kuralı, vergi suç ve cezaları için aynı şekilde uygulanmamaktadır. Bunun nedeni, vergi mevzuatının karmaşık olmasından kaynaklanmaktadır.

Bu anlayış doğrultusunda, Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesi, yetkili mercilerin mükellefe yanlış açıklama yapmalarını, bir hükmün uygulanma biçimini değiştirmelerini ya da içtihatların değişmesini yanılma olarak kabul etmiş ve vergi cezasının kesilemeyeceğini hükme bağlamıştır (Ay, 2006).

Vergi kanunlarının sık sık değişmesi, doğru uygulamanın ne olduğuna dair tereddütler yaratabilmektedir. Vergi idaresi, bu belirsizlikleri gidermek amacıyla tebliğ, sirküler ve özalgeler yoluyla açıklamalar yapmaktadır. Bu açıklamalar, idarenin konuya ilişkin idari yorumları olarak değerlendirilir. Ayrıca, yerleşik yargı kararları da uygulamanın nasıl olması gerektiği konusunda rehberlik sunmaktadır.

İdare veya yargı kararlarına uygun şekilde hareket edenlere sonradan ceza kesilmesi, ceza hukukuna aykırıdır. Yanılma durumu, mükellef açısından hukuka uygunluk sebebi sayılmakta ve vergi cezasını ortadan kaldırmaktadır. Ancak vergiler veya gecikme faizleri etkilenmemektedir. İdare, yalnızca vergiyi tarh edip tahsil etmeye devam etmektedir (Karakoç vd, 2020).

#### **4.2.5. İzaha Davet**

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ve vergi mükellefleri veya vergi sorumlularına belirli durumlarda cezayı %20 oranına düşüren "izaha davet" müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesinde düzenlenmiştir. 6728 sayılı Kanun ile vergi hukukuna

dahil edilen bu düzenleme, 7194 sayılı kanunla değişikliğe uğramış ve 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi, vergi ziyana sebebiyet verebilecek durumlara dair yapılan ön tespitler ışığında, mükelleflerin inceleme başlatılmadan ve takdir komisyonuna sevk edilmeden önce izaha davet edilebileceğini düzenlemektedir. İzaha davet edilme koşulu, ön tespit tarihine kadar mükellef hakkında herhangi bir ihbarda bulunulmamış olmasına dayanmaktadır.

Maddenin (c) bendi ile, izah sürecine dair usul ve esasların belirlenmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bakanlık, 482 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile izaha davet edilen konuları ve ön tespit işlemlerini açıklamıştır.

VUK'un 370. maddesinde, vergi kaçakçılığı suçuyla ilişkilendirilen mükelleflerin izaha davet edilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak sahte ya da yanıltıcı belge kullanarak vergi ziyana neden olunması durumunda, mükelleflerin izaha davet edilmesi mümkündür. Ancak, sahte belge kullanımının 100 bin Türk Lirası'nı aşmaması (2025 itibarıyla 700.000 TL) veya mal ve hizmet alımlarının %5'ini geçmemesi gerekmektedir. İzaha davet yazısı tebliğ edildikten sonra, mükelleflerin beyannameleri vermemiş olmaları ya da eksik beyanlarda bulunmuş olmaları durumunda, bu beyanların tamamlanması ve eksik verginin gecikme zammı ile ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda vergi ziyayı cezası, ziyana uğratılan verginin %20'si oranında uygulanacaktır.

İzaha davet edilmeyen mükelleflerin sahte veya yanıltıcı belge kullanarak vergi ziyana neden olmaları halinde, ziyana uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Ayrıca, sahte ya da yanıltıcı belge kullanma fiilinin tespit edilmesi durumunda, vergi incelemesinin yapılmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Bir diğer sorun ise, sahte veya yanıltıcı belge kullanma dışındaki kaçakçılık fiillerinin izaha davet kapsamı dışında tutulmasıdır. VUK'un 359. maddesinde belirtilen diğer fiillerin izaha davet kapsamı dışında bırakılması, haksızlığa yol açabilir. Bu durum, mükellefler arasında ayrımcılığa yol açabilir.

#### 4.2.6. Pişmanlık ve Islah

Vergi Usul Kanunu'nda, mükellef ya da vergi sorumlularının belirli şartlar altında, vergi ziyai cezasından muaf tutulmalarını sağlayan, hatta VUK'un 359. maddesi gereği hürriyet bağlayıcı ceza yaptırımlarından korunmalarına olanak tanıyan "Pişmanlık ve Islah Müessesesi," VUK'un 371. maddesinde düzenlenmiştir (Yılmaz Furtuna, 2024).

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin, vergi kaçakçılığı suçları açısından önemli olduğu düzenleme, VUK'un 359. maddesinde yer almaktadır. Bu maddede, doğrudan VUK'un 371. maddesine atıfta bulunularak, pişmanlık durumuna uygun hareket eden ve durumu idareye bildiren mükellefler hakkında vergi kaçakçılığı suçundan ceza verilmemesi hükme bağlanmıştır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayalı vergilerde işlerlik kazanır. VUK'un 371. maddesi ile, vergi mükelleflerinin vergi ziyandan duyduğu pişmanlık hukuki sonuç doğurur. Bu düzenleme, mükelleflerin ve iştirakçilerinin belirli koşullar altında vergi ziyai cezası ve/veya vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu tutulmalarını engellemektedir (Ortaç ve Yılmaz Furtuna, 2017).

Pişmanlık müessesesinin amacı, idarenin hoşgörülü bir tutum benimsemesinin sağlanması, vergiye karşı olan toplumsal direncin kırılması ve vergi bilincinin artırılmasıdır. Mükellefin iyi niyetinin ve pişmanlığının esas olduğu bu müessese, idarenin hukuka aykırılığı fark etmesinden önce, mükellefin kendi iradesiyle durumu bildirmesi ve zararın telafi edileceğini beyan etmesiyle başlar. Bu süreç, cezadan vazgeçilmesine imkân tanıyan hukuki bir çözüm olarak ifade edilmektedir (Ak ve Ekeryılmaz, 2016).

VUK'un 371. maddesinde, pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanabilmesi için beş şartın yerine getirilmesi öngörülmüştür. Bu şartlar yerine getirildiği takdirde, mükellefler ve vergi ziyana sebebiyet veren fiil ile ilgili iştirakçilere vergi ziyai cezası uygulanmayacağı belirtilmiştir. Vergi ziyai cezasının uygulanmaması için, mükelleflerin ve iştirakçilerinin fiillerini yazılı olarak ilgili makamlara bildirmeleri gerekmektedir (Yıldırım, 2013).

Öncelikle, mükellefin bildirimde bulunduğu tarihten önce, bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile ya da sözlü olarak bildirilmemiş olması gerekmektedir. Pişmanlık başvurusu, vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk

edilmeden önce yapılmalıdır. Bu şartlar, idarenin haberi olmadan başvurunun yapılmasını gerektiren bir durumu ifade etmektedir. Ayrıca, pişmanlık başvurusu yapıldıktan sonra, eksikliklerin ya da hataların on beş gün içinde giderilmesi gerekmektedir. Mükellef, bu süre içinde beyannamesini vermezse, ceza uygulanabilmektedir.

Pişmanlık başvurusu yapıldıktan sonra, ödenmesi gereken vergilerin, gecikme zammı ile birlikte belirtilen süre zarfında ödenmesi zorunludur. Bu şartlarla birlikte, pişmanlık gösteren mükellefin, oluşan zararı telafi ettiği kabul edilmektedir.

#### **4.2.7. Ölüm**

Vergi Usul Kanunu'nda belirli durumlar, vergi cezalarını (hem maddi hem de hürriyet kısıtlayıcı) ortadan kaldırmaktadır. Bu durumlardan biri de "ölüm" halidir. VUK'un 372. maddesinde, "ölüm halinde vergi cezası düşer" denilerek, ölen bir kişi için vergi cezasının uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ölüm, birçok hukuk dalı açısından ciddi sonuçlar doğuran bir olaydır; bu durum, ceza hukuku, miras hukuku, sosyal güvenlik hukuku ve vergi hukuku gibi alanlarda önemli değişikliklere yol açar (Karakoç vd, 2020).

Örneğin, evlilik sona erer, miras devreye girer ve veraset işlemleri yapılır. Ancak bazı yükümlülükler, özellikle ceza sorumluluğu, sadece hayatta olan kişileri ilgilendirir; bu nedenle ölen kişiyle birlikte bu sorumluluklar ortadan kalkar (Karakoç vd, 2020).

Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri, cezaların şahsi olmasıdır (Anayasa, md. 38). Bu ilke gereği, cezalar ancak canlı bir şahıs üzerinde uygulanabilir. Ölüm halindeki bir kişi için, cezanın anlamı ve amacı kalmaz. Bu nedenle, suç işleyen bir kişi öldüğünde, onun cezalandırılması mümkün olamaz; bu durum cezanın kişiye yönelik olarak uygulanmasının doğal sonucudur (Akdoğan, 2023).

#### **4.2.8. Mücbir Sebep**

Hukuk sisteminde, mücbir sebeplerin farklı alanlarda çeşitli etkilerinin olduğu kabul edilmektedir. Ancak, yasalarda bu sebeplerin tüm yönlerini kapsayan bir tanımlama yapılmamıştır. Mücbir sebepler, genellikle doğal afetler, isyan, savaş, ihtilal, genel

grev gibi beşeri olaylardan oluştuğu kabul edilmektedir ve bunların en belirgin özelliği, bireyin kontrolü dışında meydana gelen, engellenmesi mümkün olmayan ve kaçınılmaz olan olaylar olduğu ifade edilmektedir (Öncel vd., 2007).

Vergi hukukunda, vergi sürelerinin işlememesine neden olan en önemli durum mücbir sebepler olarak kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde, mücbir sebeplerin neler olduğuna dair örnekler verilmiştir. Vergi mükellefleri veya sorumluları, vergi yükümlülüklerini yerine getirmedikleri için normalde vergi ziyai cezası ile karşı karşıya kalacakken, mücbir sebepler nedeniyle bu cezanın uygulanmaması sağlanmaktadır. VUK'un 13. maddesinde yer alan mücbir sebepler arasında şunlar sayılmaktadır:

- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede ağır kaza, hastalık veya tutukluluk durumu,
- Vergi ödevlerini yerine getirmeyi engelleyen afetler (yangın, deprem, sel gibi),
- Kişinin iradesi dışında gelişen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışında defter ve belgelerinin kaybolması.

Ayrıca, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesinde de, kanunda belirtilen mücbir sebeplerden birinin meydana gelmesi durumunda, bu durumun belgelenmesi ve ispatlanması koşuluyla vergi cezasının kesilmemesi gerektiği ifade edilmektedir. VUK'un 373. maddesi, mücbir sebeplerin vuku bulduğunda, bunların ispatlanması halinde vergi cezasının uygulanmaması gerektiğini düzenlemekte olup, 13. maddede yer alan mücbir sebeplerin örneklerle açıklanmasıyla, bu sebeplerin sayısal olarak sınırlı olmadığına dikkat çekilmektedir.

Mücbir sebeplerin kanunlarındaki hükmün, olayların malum olması veya yetkili kişilerce ispatlanması şartına bağlanmasının temel nedeni, bu olayların büyük etkiler yaratabilmesidir (Kırbaş, 2018). Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesi de, mücbir sebeplerin gerçekleşmesi durumunda, ispat şartıyla vergi cezasının kesilmeyeceğini düzenlemekte olup, mücbir sebeplerin, sadece sürelerin durmasına değil, aynı zamanda vergi suçluluğunu ortadan kaldırmasına da yol açtığı ifade edilmektedir. Bu durum, mücbir sebeplerin failin kusurluluğunu ortadan kaldıran bir etki yarattığı şeklinde değerlendirilmektedir (Candan, 2024).

#### 4.2.9. Zamanaşımı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, vergi cezalarının son bulmasına yol açan bir diğer düzenlemeyi, 374. maddesinde yer alan "Ceza Kesmede Zamanaşımı" müessesesiyle getirmiştir. Hem bu kanunda hem de 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da vergi ve cezalarla ilgili zamanaşımı hükümleri mevcuttur.

Zamanaşımı, hukuki açıdan belirli bir süre zarfında bir hakkın talep edilmesinin mümkün olmaması durumudur. Ceza hukukunda ise, belirli bir sürenin geçmesiyle devletin cezalandırma yetkisinin sona ermesi anlamına gelir (Karakoç, 2019).

Vergi hukukunda ise zamanaşımı, vergi alacaklarının tahsil edilmesinin mümkün olmadığı zamanı ifade eder. Zamanaşımının üç farklı türü bulunmaktadır: tahakkuk, tahsil ve cezalarla ilgili zamanaşımı.

Vergi Usul Kanunu'nda, vergilerde zamanaşımına ilişkin düzenleme 114. maddede yapılmıştır ve bu maddeye göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde tarh edilip mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Vergi cezalarıyla ilgili tahakkuk zamanaşımı ise 374. maddede düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen yılın ilk gününden başlayarak 5 yıl içinde kesilmelidir. Ancak, genel usulsüzlük cezaları için bu süre 2 yıl olarak belirlenmiştir. Buradaki fark, vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezalarının daha büyük tahribat yaratabilecek cezalar olarak kabul edilmesiyle ilgilidir.

Tahakkuk zamanaşımı, vergi ve vergi cezalarına (vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük) ilişkin çeşitli maddelerde açıklanırken, tahsil zamanaşımıyla ilgili düzenleme 6183 Sayılı Kanun'un 102. maddesinde yer alır. Buna göre, vergi ve cezalar tahsil edilmediği takdirde 5 yıl içinde zaman aşımına uğrar.

Hürriyeti bağlayıcı cezaların zamanaşımı süreleri ise Vergi Usul Kanunu'nda değil, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu nedenle, vergi tarihine dair zamanaşımı süreleri ile ceza zamanaşımı süreleri arasında farklılıklar bulunur. Yeni Türk Ceza Kanunu'nun 66. maddesiyle yapılan düzenlemeye göre, 1 Haziran 2005 tarihinden sonra işlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin zamanaşımı süresi 8 yıl olarak belirlenmiştir (Aktaş ve Özgür, 2006).

#### 4.2.10. Vergi/Cezada Hata Düzeltme

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ila 126. maddeleri arasında düzenlenen bir diğer hukuki durum ise "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" müessesesidir. Bu düzenleme, vergi ve vergi cezalarının ortadan kaldırılmasını sağlayan bir mekanizma olarak tanımlanmıştır. Hatalı bir vergi cezası, düzeltme işlemi ile baştan itibaren ortadan kaldırılabilir. Ceza hatası, mükellef lehine düzeltildiğinde, ceza kısmen veya tamamen ortadan kaldırılabilir. Ayrıca, hatalı işlem yapılan kişiler, doğrudan dava açma haklarına sahiptir (Karakoç vd., 2020).

Vergi alacaklarıyla ilgili hatalar, mükellef ya da hazine aleyhine olsa da, düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmektedir (Ürel, 2023). Vergi Usul Kanunu'nun 375. maddesi gereği, vergi hatalarına benzer şekilde vergi cezalarındaki hatalar da düzeltilir. Dolayısıyla, vergi cezaları da düzeltme hükümlerinin kapsamına alınmaktadır (Kırbaş, 2018).

Vergi Usul Kanunu, vergi hatalarının idari aşamada düzeltilmesi için "düzeltme" müessesesini öngörmüştür. Bu şekilde vergi dairesi ya da mükellef tarafından yapılan hatalar, yargı yoluna gidilmeden vergi dairesi tarafından düzeltilerek daha az maliyetle ve daha kısa sürede çözümlenmektedir (Şenyüz, 2022).

Vergilendirme sırasında yapılan hatalar, vergi hatası olarak kabul edilmektedir. Bu hatalar, fazla ya da eksik vergi alınmasına yol açarak, vergi dairesinin lehine ya da aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir (VUK m.116). Vergi hataları ve düzeltme hükümleri, VUK'un 116. maddesi ile düzenlenmekte, vergi cezalarındaki hatalar ise VUK m. 375 ile düzeltilmektedir. Ancak, hukuki uyuşmazlıklar vergi hatası kapsamına girmediğinden, bu durumda dava açılması gerekmektedir (Bilici, 2024).

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. VUK'un 117. maddesinde, matrah, vergi miktarı ve mükerrer vergilendirme hataları hesap hataları olarak tanımlanmış, 118. maddede ise mükellefiyet, vergilendirilecek konu ve vergi dönemi gibi hatalar vergilendirme hataları olarak belirtilmiştir.

Vergi hataları, çeşitli kişiler tarafından fark edilebilmektedir. Vergi dairesi memurları, üst düzey memurlar, vergi incelemeleri ya da mükellef tarafından fark edilen hatalar düzeltme sürecini başlatabilmektedir (VUK m.119). Vergi hatalarını düzeltme yetkisi, yalnızca vergi dairesi müdürüne verilmiştir (VUK m.120).

Mükellef, hatayı fark ettikten sonra yazılı olarak başvurup hatanın düzeltilmesini talep edebilmektedir. Ancak bu talep, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen 5 yıl içinde yapılmalıdır (Bilici, 2024).

#### **4.2.11. Ceza İndirimi**

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde düzenlenen ve vergi cezalarının (vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) belirli bir oranda indirilmesini sağlayan bir diğer müessese olan "Cezalarda İndirim", ceza muhatabının tek taraflı iradesiyle kullanılabilen ve idarenin reddetme hakkı bulunmayan bir haktır. İndirimden yararlanmak için mükelleflerin gerekli koşulları yerine getirmesi yeterli olmaktadır. Bu müessese yalnızca cezaları ilgilendirdiği için, sadece cezalarda belirli oranlarda indirim yapılması sağlanmaktadır (Karakoç vd., 2020).

Cezalarda indirim, vergi yargısına taşınan uyuşmazlıkların sayısının azaltılmasını, mükellef ve idarenin yargı yükünden kurtulmasını amaçlayan bir düzenleme olarak öngörülmüştür. Aynı zamanda, tarh edilen vergi ve kesilen cezaların kısa sürede tahsil edilmesi sağlanmaktadır (Şenyüz, 2013).

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, mükellefler veya vergi sorumluları, vergi farkını ve vergi cezalarını, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde ödeme taahhüdü verirlerse, cezanın yarısı indirilebilecektir. Ayrıca, 6183 sayılı Kanun'a göre teminat gösterilmesi halinde, ödeme süresinin bitiminden üç ay içinde ödeme yapılması durumunda da aynı indirim yapılmaktadır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, uzlaşma sağlanması durumunda, uzlaşılan vergi ve vergi farklarının yanı sıra cezaların %75'inin, ödeme süreleri içinde yapılması durumunda, cezanın %25'lik kısmının ayrıca indirileceği belirtilmiştir. Uzlaşma tutanağının tebliğinden önce ödeme yapılması halinde, kanuni ödeme süresi içinde ödeme yapılacak, sonrasında ise bir ay içinde ödeme yapılması gerekecektir.

Ceza indiriminden yararlanmak isteyen mükelleflerin, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Ödemeler belirtilen süre içinde yapılmadığı veya dava açıldığı takdirde, bu düzenlemeden yararlanılamaz. Cezalarda indirim yalnızca cezalar için geçerli olup, vergi asıllarına herhangi bir etkisi yoktur ve yalnızca cezaların belirli kısmının silinmesini sağlamaktadır (Şenyüz, 2013).

#### 4.2.12. Uzlaşma

Uzlaşma, çeşitli hukuk alanlarında bir çözüm yöntemi olarak yer almaktadır. Bu sistem, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıkların, yargıya başvurulmadan, taraflar arasında karşılıklı rıza ile çözüme kavuşturulmasına olanak tanımaktadır (Karakoç vd., 2020). Uzlaşma, vergi idaresi tarafından yapılan ikmalen, re'sen veya idarece gerçekleştirilen tarhiyatlara ilgili olarak, mükellef ve idare arasında yapılan bir anlaşma ile düzeltilmektedir. Bu süreçte, vergi idaresinin, kanunen alınması gereken vergiler ve bu vergilere ilişkin cezaların bir kısmından feragat edilmesine imkan sağlanmaktadır (Ürel, 2023).

Vergi hukukunda ise, uzlaşmanın amacı, kamu alacaklarının daha hızlı tahsil edilmesinin sağlanması ve hem vergi mükelleflerinin hem de idarenin, yargı yoluna gitmeden anlaşmaya vararak çözüm elde etmelerinin sağlanmasıdır (Öner, 2023). Uzlaşma, vergi hukuku kapsamında "tarhiyat öncesi" ve "tarhiyat sonrası" olmak üzere iki ana başlık altında ele alınmaktadır (VUK mad. 376 sonrası ek mad. 1-12). Mükelleflerin yalnızca bir uzlaşma türünü seçerek başvuru yapmaları gerekmektedir. Taraflar arasında uzlaşma sağlanması halinde, bu durumda ilgili vergi ve ceza hakkında dava açma hakkı ortadan kaldırılmaktadır (Karakoç vd., 2020).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulabilmesi için, vergi incelemesine dayanarak yapılan tarhiyatlar ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları uzlaşmaya konu edilmektedir. 2025 yılı için bu tutarın 33.000 TL'yi aşan genel ve özel usulsüzlük cezalarını kapsadığı belirtilmektedir. 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte, yalnızca "usulsüzlük" ve "özel usulsüzlük" cezalarının belirli bir tutar sınırına kadar uzlaşmaya dahil edilmesi sağlanacaktır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması halinde, yapılan anlaşma ile ilgili dava açma ve şikayet yolları kapanacaktır. Ancak, vergi ziyana neden olma fiilleri ve 359. maddede belirtilen fiiller uzlaşma kapsamında yer almamaktadır.

Tarhiyat öncesinde uzlaşma sağlanamaması durumunda, mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkı kaybolmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise yalnızca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar ve vergi ziyai cezalarını kapsamaktadır. Ancak, 359. maddede yer alan fiiller ve vergi ziyana yol açan haller, bu uzlaşma türüne dahil edilmemektedir. Ayrıca, 2024 yılı için belirlenen 23.000 TL'yi aşmayan genel ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamına

girmemektedir. Bu tür cezalar için mükellefler, ceza indirim talebinde bulunabilir veya yargı yoluna başvurabilirler.

Uzlaşma her zaman mümkün olmamakta olup belirli şartlara dayanmaktadır. Vergi hatası veya maddi hataların tespiti ile cezayı gerektiren sebeplerin, idarenin ve yargının görüş farklılıklarından kaynaklanması durumunda uzlaşma talep edilebilmektedir (Gündüz, 2011). Uzlaşma başvurusu, vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz gün içinde yapılmalı ve görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanamazsa, bir daha uzlaşma talep edilmesi mümkün olmamaktadır. Ayrıca, uzlaşma görüşmelerine, mükellef, meslek odası temsilcisi veya meslek mensubu gözlemci olarak katılabilmektedir. Bu düzenleme, sürecin şeffaf olmasını ve mali olarak daha sağlıklı bir destek sağlanmasını hedeflemektedir (Bilici, 2024).

#### **4.2.13. Yargı Kararları**

Vergi veya ceza ihbarnamesi almış olan mükellefler, kendilerine uygulanan vergi ya da cezanın hukuka aykırı olduğuna inanıyorlarsa, vergi idaresiyle anlaşmaya gitmek veya cezalarda indirim talep etmek yerine, ilgili vergi ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptirler. İkmalen, re'sen veya idarenin tarh ettiği vergiler ve ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerle yapılan tarhiyatlar sonucunda, mükellefler yargı yoluna başvurabilirler. Açılacak dava ile mahkeme, vergi borcu ve cezaların tamamen veya kısmen iptaline karar verebilir ya da uygulanmasını onaylayabilir (Çomaklı ve Ak, 2013).

Vergi cezalarının kesilmesi, idari bir işlem olarak kabul edilir ve bu işlem, yargı denetimine tabi tutulabilir. Anayasa'nın 125. maddesi uyarınca, mükellefler bu idari işlem hakkında dava açma hakkına sahiptir. Ceza kesme işlemiyle ilgili yargı kararı, uyuşmazlığın çözülmesini sağlar ve dava açma, vergi ihtilaflarının çözümü için geçerli bir yöntemdir (Karakoç vd., 2020).

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesi, mükelleflerin ve vergi cezası kesilen kişilerin, vergi mahkemesinde dava açabileceklerini belirtir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesine göre, dava açma süresi, özel kanunlarda aksi belirtilmedikçe, Danıştay ve idare mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde ise 30 gündür.

Davanın mükellef lehine sonuçlanması durumunda, karar taraflara bildirilir ve ilgili vergi dairesi, dava konusu vergi ve cezaları iptal eder ve terkin işlemi yapar. Danıştay, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kararları doğrultusunda, idare, verilen karar gereği işlem yapmalı ve bu işlem, kararın kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde tamamlanmalıdır (İYUK m.28).

Vergi mahkemesi tarafından verilen nihai karar, taraflara tebliğ edilir. Karar genellikle dosya incelemesiyle verilir, ancak vergi ve cezaların toplam tutarı 2025 yılı için 388.000 TL'yi aşarsa ve taraflardan biri duruşma talep ederse, mahkeme duruşmalı karar verir. Eğer dava mükellef lehine sonuçlanırsa, iptal edilen vergi ve cezalara ilişkin terkin işlemi yapılmaktadır (Karakoç vd., 2020).

#### **4.2.14. Kanun Yolundan Vazgeçme**

7194 sayılı Kanun'un 27. maddesi ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikle, vergi veya ceza ihbarnamesi alan mükelleflerin, bu vergilerin veya cezaların hukuka aykırı olduğunu düşündüklerinde, yargıya başvurulmaksızın kanun yolundan vazgeçebilecekleri hükme bağlanmıştır. Ancak bu düzenleme, yalnızca olağan kanun yolları için geçerli olup, olağanüstü kanun yolları için uygulanamayacaktır (Batur, 2020).

Düzenleme gereği, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ve bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlar için, kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda, vergi ve ceza tutarlarında belli oranlarda indirim yapılması öngörülmüştür.

Kanun yolundan vazgeçmenin geçerli olabilmesi için şu şartlar aranacaktır:

- Vergi veya ceza ihbarnamesine karşı süresinde dava açılmış olmalı,
- Vergi mahkemesinin kararına karşı istinaf, bölge idare mahkemesinin kararına karşı temyiz yolu açık olmalı,
- Kararın Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilmemiş olması gerekecektir.

Kanun yolundan vazgeçildiğinde, vergi ve cezalarda yapılacak indirimler şu şekilde olacaktır:

Sadece vergiyle ilgili davalarda, vergi kaldırıldığında %60'ı tahakkuk ettirilecek, kalan %40'ı terkin edilecek, vergi tasdik edilirse, tamamı tahakkuk ettirilecektir.

Vergi ve vergi ziyayı cezasının kaldırılması durumunda, verginin %60'ı tahakkuk ettirilecek, %40'ı ve ceza tamamen terkin edilecektir.

Vergi ve vergi ziyayı cezası tasdik edilirse, verginin tamamı ve cezanın %75'i tahakkuk ettirilecek, kalan %25'i terkin edilecektir.

Vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları kaldırıldığında, cezaların %25'i tahakkuk ettirilecek, %75'i terkin edilecektir. Cezalar tasdik edilirse, %75'i tahakkuk ettirilecek, kalan %25'i terkin edilecektir.

Kanun yolundan vazgeçme yalnızca olağan kanun yollarında uygulanabilecektir ve mükelleflerin bu aşamada yaptıkları başvurular, belirli indirimlerden yararlanmalarını sağlamaktadır. İstinaf veya temyiz başvuru süresinde, vergi idaresine kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin sunulmasıyla, tahakkuk eden vergi ve cezalarda belirli oranlarda indirim yapılması sağlanacaktır. Ancak, mükellef aleyhine verilen kararlarda, mükellef lehine verilmiş olanlara göre daha düşük bir indirim oranı uygulanacaktır. Bu nedenle, her iki durumda da mükellef tarafından kanun yolundan vazgeçme dilekçesi verilebilecektir (Batur, 2020).

Yargı mercileri tarafından vergi ve ceza kararlarının kısmen tasdik edilmesi veya kaldırılması halinde, tahakkuk edecek vergi ve ceza oranları yukarıdaki şekilde belirlenmiş olacak ve tasdik edilmeyen kısımlar terkin edilecektir. Aşağıda, vergi ve cezaların kaldırılması veya tasdik edilmesi durumunda tahakkuk eden oranlar özetlenecektir.

**Tablo 4.2.** Kanun Yolundan Vazgeçme Durumunda İndirim Tablosu

<b>Karar Uyarınca Vergi/Cezanın <u>Kaldırılması</u> Durumunda Tahakkuk Eden</b>		<b>Karar Uyarınca Vergi/Cezanın <u>Tasdik</u> <u>Edilmesi</u> Durumunda Tahakkuk Eden</b>	
Kaldırılan Vergi Aslı	<b>%60</b>	Tasdik Edilen Vergi Aslı	<b>%100</b>
Kaldırılan Vergi Ziyayı Cezası	<b>%0</b>	Tasdik Edilen Vergi Ziyayı Cezası	<b>%75</b>

Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359. maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının	<b>%25</b>	Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359. maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve ÖUCZ tasdik edilen tutarının	<b>%75</b>
--	------------	--	------------

Kaynak: <https://vergiport.com/blog/517-sira-nolu-vuk-genel-tebliği-ile-kanun-yolundan-vazgeçme-muessesinin-uygulama-usul-ve-esaslari-belirlenmiştir#>

Diğer bir deyişle, tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faiziyle birlikte tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde tamamen ödenmesi durumunda, vergi ve ceza tutarından %20 oranında bir indirim uygulanacaktır. Ancak, tasdik edilen vergi tutarları için herhangi bir indirim yapılmayacaktır (Aykar, 2020).

#### Şekil 4.1. Kanun Yolunda Vazgeçme Durumunda Yapılacak İndirimler

TARHİYAT TÜRÜ	TARHİYAT TUTARLARI	MAHKEME ŞİRKET LEHİNE KARAR VERİRSE*	MAHKEME TARHİYATI ONAYLARSA**
VERGİ ASLI	100.000	60.000	100.000
VERGİ ZİYAI	100.000	0	75.000
<b>TOPLAM</b>	<b>200.000</b>	<b>60.000</b>	<b>175.000</b>
1 AY İÇİNDE ÖDEME YAPILIRSA (%20 İNDİRİM)***	---	12.000	35.000
<b>ÖDENECEK TUTAR</b>	<b>---</b>	<b>48.000</b>	<b>140.000</b>

Kaynak: <https://www.yonet.av.tr/post/vergi-hukukunda-kanun-yolundan-vazgeçme-muessesesi?lang=tr>

Kanun yolundan feragat dilekçesi, vergi dairesine verildikten sonra ilgili yargı merciine gönderilir ve vergi dairesine sunulan tarih, feragat tarihi olarak kabul edilir. Kanun yolundan feragat edilmesi durumunda, vergi idaresi tarafından ihtilaf

sürdürülmez. Ancak, kanun yolundan feragat edilmesine rağmen istinaf veya temyiz yoluna başvurulması hâlinde, bu başvurular incelenmemektedir.

İndirim hükmünden yararlanabilmek için, dava konusu vergi ve vergi cezalarının, gecikme faizi ile birlikte tam olarak süresinde ödenmesi gerekmektedir. Ödemenin süresinde yapılmaması veya kısmi ödeme yapılması durumunda, indirimden yararlanılması mümkün olmamaktadır.

#### **4.2.15. Vergi Afları**

Vergi Usul Kanunu'nda, vergi ve vergi cezalarını ortadan kaldıran veya hafifleten durumlar belirlenmiş ve yasal düzenlemelere dahil edilmiştir. Ancak, zaman zaman çıkarılan vergi ve ceza afları, doğrudan bu kanunda düzenlenen bir uygulama olarak yer almamaktadır ve sadece vergi ve cezaların kaldırılmasını veya azaltılmasını sağlayan geçici düzenlemeler olarak uygulanmaktadır (Kızılot vd, 2013).

Devlet, belirli kanunlarla, şartlar ve süreler doğrultusunda, işlenmiş suçlar ve kesinleşmiş veya kesinleşmemiş cezalarla ilgili olarak vergi borçlarının asıllarını ve/veya fer'ilerini tamamen ya da kısmen ortadan kaldırabilmektedir. Bu şekilde, vergi ve ceza ilişkisi sona erdirilmekte ve devletin belirlediği şartlar çerçevesinde cezalarından feragat edilmektedir (Dönmez, 1992; Edizdoğan ve Gümüş, 2013).

Vergi affı, devletin egemenlik yetkisiyle, kamu hizmetleri için alınan vergi, resim ve harçların tahsilinden feragat edilmesi ve mükelleflerin zamanında vergi ödememesi ya da eksik ödemesi nedeniyle uygulanan yaptırımların kaldırılmasıdır. Bu uygulama sayesinde mükelleflerin geçmişteki vergi borçları düzeltilmekte ve devletle olan ilişkiler yeniden yapılandırılabilir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007).

Vergi affı, Vergi Usul Kanunu'nda kurum olarak düzenlenmemiş olsa da bu uygulamalar, 1961 yılından itibaren vergi cezalarının affedilmesini sağlamaktadır (Kırbaş, 2018)

Ülkemizde vergi affı yasaları, genellikle cezaların ortadan kaldırılması ve vergi borçlarının taksitlendirilmesi amacıyla çıkarılmaktadır. Bu yasalar, "af" terimi yerine "borçların yeniden yapılandırılması", "vergi barışı" gibi ifadelerle düzenlenmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013).

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren pek çok vergi affı düzenlemesi yapılmış olup, bu düzenlemeler sayesinde vergi borçları, cezalar, gecikme faizleri ve zammı kısmi ya da tamamen kaldırılabilmiştir. 1980'lerden sonra yapılan düzenlemelerde, vergi affının kapsamı genişletilmiş, sadece vergi borçlarının affedilmesi değil, ödeme kolaylıkları sağlayan yöntemler de uygulanmaya başlanmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2011).

Vergi Usul Kanunu'nda yer alması da bu aflar, vergi tahsilatını hızlandırmak ve vergi aslına yönelik uygulamaları hafifletmek amacıyla uygulanmaktadır (Öncel vd. 1999).

Vergi aflarının, vergi ödemeyen mükellefler için caydırıcı etkiler oluşturduğu ancak vergi yükümlülüğünü yerine getiren mükellefler arasında adaletsizliğe yol açabileceği ifade edilmektedir. Hükümetler, son yıllarda daha fazla vergi affı yasası çıkarmakta ve bu düzenlemelerle vergi ve ceza affı sağlanmaktadır (Bayraklı, 2015).

**Tablo 4.3.** Türkiye'de Son Yirmi Yılda Çıkarılan Vergi Afları (2003-2023)

<b>Resmi Gazetede Yayın Tarihi</b>	<b>Kanun No</b>	<b>Kanuni Düzenlemenin Adı</b>
27.02.2003	4811	Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811	Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111	Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
10.09.2014	6552	İş Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve

		Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18.05.2018	7143	Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
17.11.2020	7256	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
09.06.2021	7326	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
12.03.2023	7440	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Kaynak: (Yurdakul, 2013), (Yelman ve Gümüş, 2017)

Son yirmi yılda, vergi affı düzenlemeleri sıkça hayata geçirilmiştir ve son yıllarda her yıl bir vergi ve sigorta primi affı çıkarılmıştır. Bu tür düzenlemeler, ödeme zorluğu çeken mükellefler için faydalı bir çözüm sunmuş olsa da, vergisini vaktinde ödeyenleri mağdur eden ve adaletsizlik yaratan bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Vergi sistemimizin yakın geçmişinde, matrah artırımı, vergi barışı, borçların yeniden yapılandırılması ve varlık barışı gibi adlarla farklı af düzenlemeleri yapılmıştır. Bu düzenlemeler sayesinde, belirli koşulları sağlayan mükellefler, vergisel yükümlülüklerini daha düşük oranlarla yerine getirme fırsatı bulmuş ve geçmişte beyan etmedikleri gelirleri, denetimden kaçınarak daha az vergi ile bildirme imkânı elde etmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013).

#### **4.3. Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller Olarak Etkin Pişmanlık**

Pişmanlık, bir eylemin gerçekleştirilmesinin ardından duyulan içsel bir rahatsızlık ya da üzüntü durumudur. Bu, bireyin yaptığı bir eylemin sonuçlarından olumsuz

etkilenmesi sonucu ortaya çıkar. İnsan, çoğunlukla eyleminin sonuçlarının olumsuz olduğu ve bu olumsuz sonuçların kendi eylemiyle doğrudan bağlantılı olduğu durumlarda vicdanında bir üzüntü hisseder. Eğer yapılan eylem olumsuz sonuçlara yol açmazsa veya eylem yasalarla yasaklanmış bir durumu meydana getirmezse, pişmanlık duygusunun oluşması beklenmez. Pişmanlık, ancak önceki eylemlerin bireysel veya toplumsal olarak olumsuz bir etkiye yol açması, yasalara veya toplumsal değerlere aykırı bir durumun doğması hâlinde ortaya çıkar. Başka bir deyişle, pişmanlık duygusu, suç teşkil eden ya da toplum tarafından hoş karşılanmayan bir eylemin sonucudur (Erol, 2010).

Ceza hukukunda suç işleme düşüncesi çeşitli şekillerde icra hareketlerine geçilmediği sürece cezalandırılmamaktadır. Bunun gibi hukuka aykırı fiil işlendikten sonra failin iç dünyasında gerçekleşen pişmanlığın aktif bir şekilde ve kanunda öngörülen şartlarla dış dünyaya yansımadağı sürece hukuki bir değerinden bahsetmek mümkün değildir. İşte bu hukuki değer hangi şartlarla ortaya çıkacağı Türk Ceza Hukuku'nda iki ayrı dönemde farklı şekillerde belirlenmiştir.

Etkin pişmanlık müessesesi 765 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu dönemlerinde öğretilerde farklı şekillerde tanımlanmıştır. 765 sayılı TCK döneminde faal nedamet olarak adlandırılan bu müessese, sözlük anlamı ile düşünüldüğünde aynı sonuca ulaştırırsa da etkin pişmanlığın 5237 sayılı TCK dönemindeki karşılığında farklıdır (Baba, 2011). Bu farklılığın sebebi söz konusu Kanunların teşebbüs ve gönüllü vazgeçme kavramlarını farklı şekillerde düzenlemesinden kaynaklanmaktadır (Baki, 2016).

Teşebbüs, işlenmesine kastedilen suçun elverişli hareketlerle icrasına başlanıp, failin iradesi dışında gerçekleşen sebeplerle tamamlanamaması halini ifade etmektedir. Mülga 765 sayılı TCK döneminde suçun tamamlanamaması hususunda eksik teşebbüs-tam teşebbüs ayrımı kabul edilmiştir. Failin icra hareketlerine başlaması ancak, kendi iradesi dışında gerçekleşen sebeplerle icra hareketlerini tamamlayamaması durumu eksik teşebbüs, icra hareketlerinin tamamlanması ancak neticenin gerçekleşmemesi hali ise tam teşebbüs olarak ifade edilmekteydi. 765 sayılı TCK döneminde gönüllü vazgeçme ve faal nedamet kurumlarının gerçekleşebileceği safhalar eksik teşebbüs-tam teşebbüs safhaları ile açıklanmaktaydı. Buradan hareketle failin iradi hareket ederek icra hareketlerinin bitmesine engel olması durumunda gönüllü vazgeçme söz konusu olurken, faal

nedamette icra hareketlerinin tamamlanması, buna karşın failin neticenin gerçekleşmesine kendi çabasıyla engel olması söz konusuydu. Buna göre faal nedamet icra hareketlerinin tamamlanmasını müteakip, failin kendi isteği ve iradesiyle neticenin gerçekleşmesine engel olmasını ya da neticenin etkilerini ortadan kaldırmasını ifade etmekteydi. Dolayısıyla gönüllü vazgeçme kurumu suçun işlenmesini elverişli icra hareketlerinin tamamlanmasından vazgeçmekle sınırlanmış durumdaydı.

765 sayılı TCK döneminde eksik teşebbüs-tam teşebbüs ayrımında uygulanan ceza dengesizliği çokça eleştirilmiş, bu ayrımın ortadan kaldırılmasına yönelik ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Bu kanun döneminde suçun gerçekleşmesi bakımından daha ileriki safhayı ifade ettiğinden tam teşebbüs durumunda daha ağır ceza, eksik teşebbüs durumunda daha hafif ceza verilmekteydi. Cezalandırmada ölçüt, ortaya çıkan zarar veya tehlike değil, icra hareketlerinin hangi aşamada olduğuydu (Sözüer, 2004).

Gönüllü vazgeçme ise eksik teşebbüsü ifade eden icra hareketleri aşamasında ise ceza öngörülmemekteydi. Ancak tam teşebbüs aşamasındaki vazgeçmenin cezaya etkisi bulunmamaktaydı.

Eksik teşebbüs-tam teşebbüs ayrımının sonuçları doktrinde tartışılmakta ve neticenin gerçekleşmesini önleyen fail bakımından da cezayı etkileyen bir düzenlemenin olmayışı vazgeçme yönünde motivasyon sağlanmasında bir eksiklik olarak görülmekteydi. Bu eksikliğin giderilmesi için gönüllü vazgeçme teşebbüsün bütün aşamaları için kabul edilmiştir.

Böylelikle 5237 sayılı TCK'da eksik teşebbüs-tam teşebbüs ayrımının kaldırılmasıyla birlikte gönüllü vazgeçme icra hareketleri aşamasının yanı sıra icra hareketlerinin tamamlanmasında sonra, failin suçu tamamlamaktan iradi olarak vazgeçmesi halini de kapsama almıştır (Özgenç, 2024). Bu haliyle gönüllü vazgeçmenin kapsamı genişletilerek, teşebbüs aşamasında gönüllü vazgeçme ve etkin pişmanlık ayrımı kaldırılmış, etkin pişmanlık sadece suç tamamlandıktan sonraki aşamaya özgülenmiştir. 5237 sayılı TCK'da benimsenen bu yeni anlayış ile etkin pişmanlık tanımlarında suçun tamamlanmasından sonraki aşamaya vurgu yapılmaktadır.

Etkin pişmanlığın tanımları ve hukuki niteliği bakımından öne çıkan husus tamamlanmış suçlar bakımından söz konusu olabileceğidir. 5237 sayılı TCK'da esas

alınan suç teorisinde, suç kanunda öngörülen bir takım unsurların gerçekleşmesi ile vuku bulmaktadır. Bu unsurlar maddi, manevi unsurlar ve hukuka aykırılık unsuru olarak incelenmektedir. Ancak bazı hallerde suçu oluşturan bu unsurların dışında failin cezalandırılmasında etkili birtakım haller öngörülmüştür. Etkin pişmanlık da bu haller arasında yer almakta, haksızlığın unsurları ve kusurluluk dışında bulunmaktadır (Koca ve Üzülmöz, 2024).

Bu kapsamda etkin pişmanlık, cezayı etkileyen şahsi sebep olarak, suçun işlenmesi anında bulunmayan, ancak suçun işlenmesinden sonra ortaya çıkan failin bazı davranışları dolayısıyla cezanın kaldırılmasını veya indirilmesini sağlayan hallerdir. Kanunda bu gibi hallerin öngörülmesi durumunda bu sebeplerin yokluğu cezalandırılabilirliğin şartını oluşturmaktadır. Cezanın kaldırılması veya indirilmesi hususunda kanun koyucunun takdiri belirleyicidir. Bu konuda işlenen fiilin niteliği, suçun özellikleri veya ortaya çıkan sonucun ağırlığı gibi hususlar dikkate alınmaktadır (İçer, 2017).

Etkin pişmanlık, suç tamamlandıktan sonra kişinin gösterdiği pişmanlık ve bu pişmanlıkla suçun olumsuz sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yönelik çabaları ifade eder. Türk Ceza Kanunu'nun 168. maddesinin gerekçesinde, suçun tamamlanmasından sonra pişmanlık gösteren bir kişinin, işlediği suçun sonuçlarını mümkün olduğunca ortadan kaldırmaya çalışmasının ceza üzerinde etkili olacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda, etkin pişmanlık; hırsızlık, dolandırıcılık, güveni kötüye kullanma gibi suçlarda cezanın hafifletilmesini gerektiren bir neden olarak kabul edilmiştir. Kanun koyucu, etkin pişmanlık durumunda cezanın tamamen ortadan kaldırılabileceği veya cezada indirmeye gidilebileceğini ifade etmiştir (Gödekli, 2017).

Hakeri (2024), etkin pişmanlığı, suçun tamamlanmasının ardından failin pişmanlık göstererek cezanın kaldırılması ya da hafifletilmesini sağlamak için yaptığı hareketler olarak tanımlamaktadır.

Bakıcı (2008) ise etkin pişmanlığı, suçun tüm unsurlarıyla tamamlanmasından sonra failin, oluşan zarar ve tehlikeyi minimize etmek amacıyla gösterdiği çaba olarak açıklamaktadır.

Koca ve Üzülmöz (2024) etkin pişmanlığı, suçun işlenmesinin ardından failin suçun olumsuz sonuçlarını gidermeye yönelik davranışlar sergilemesi olarak ifade etmektedir.

Arslantürk (2018) ise etkin pişmanlık kavramını, suç işlendikten sonra failin suçtan kaynaklanan zararları düzeltmeye yönelik bir çaba olarak tanımlamaktadır.

Gödekli (2017), etkin pişmanlığı, suçun maddi unsurunun işlendiği andan cezanın infazının tamamlanmasına kadar geçen süreçte, failin pişmanlık göstererek cezanın azaltılmasını veya kaldırılmasını sağlayan bir ödüllendirme mekanizması olarak görmektedir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu ise etkin pişmanlık ile ilgili olarak, suçun tamamlanmasından sonra failin, suçun yol açtığı zararı ortadan kaldırmaya, eski durumu geri getirmeye veya malın iadesine yönelik çabalarını ifade etmektedir.

Suçun işlenmesinden sonra ortaya çıkan failin bazı davranışlarına hukuki değer atfedilmesi, suçun işlenmiş olması gerçeğini değiştirmeyeceğinden hareketle işlenen fiilin suç niteliğinde ve haksızlık içeriğinde herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Bu bakımından kanunda cezayı kaldıran bir hal olarak düzenlenen etkin pişmanlık durumunda dahi, güvenlik tedbirine hükmolunması veya idari yaptırım uygulanması söz konusu olabilecektir.

Tüm bu tanımlamalar ışığında etkin pişmanlık, suçun tamamlanmasından sonra failin gerçekleştirdiği fiilinden pişmanlık duyarak bu fiilin zararlı neticelerini ortadan kaldırmaya yahut azaltmaya yönelik gerçekleşen etkin eylemlerine kanun koyucu tarafından cezayı ortadan kaldıran yahut azaltan nitelikte değer atfedilmesidir.

Etkin pişmanlık TCK'da genel hükümler arasında düzenlenmediğinden sadece TCK veya özel kanunların ilgili suç tanımında etkin pişmanlık kurumuna yer verilen hallerde uygulanacaktır. İşte Türk hukuk mevzuat içerisinde özel kanun olarak bazı vergi kaçakçılık suçları için etkin pişmanlık düzenlemesine yer verilen diğer bir kanun da 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'dur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, bazı vergi kaçakçılığı suçları ve bu suçlara ilişkin hapis cezası düzenlemeleri yer almaktadır. 1961 yılında yürürlüğe giren ilk Vergi Usul Kanunu'nda ve sonrasında yapılan çeşitli düzenlemelerde, vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili etkin pişmanlık hükümleri öngörülmemiştir. Ancak, 15 Nisan 2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 7394 sayılı Kanun ile, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik etkin pişmanlık düzenlemesi getirilmiştir. Bu değişikliklerle, vergi suçları bakımından etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması mümkün hale gelmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarından bahsedebilmek için, öncelikle vergi mevzuatında suç olarak kabul edilen bir fiilin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatında suç olarak kabul edilen ve hapis cezasını gerektiren eylemler, 359., 362. ve 363. maddelerde sıralanmıştır (Özel, 2023).

Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçlarının düzenlendiği VUK'un 359'uncu maddesi ile VUK'un Geçici 34'üncü maddesine eklenen fıkralar ile vergi hukuku ve ceza mevzuatımıza da vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak "*etkin pişmanlık*" müessesesi getirilmiş ve uygulamaya girmiştir.

15 Nisan 2022 tarihinde yürürlüğe giren, 7394 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesine eklenen ve maddede "*ceza indirimi*" olarak isimlendirilen düzenleme, bu müessesenin kanununa ekleniş amacına uygun olarak ve bu maddenin genel gerekçesinde de belirtildiği ve doğru isimlendirme ile VUK'un geçici 34'üncü maddesine "*etkin pişmanlık*" olarak konulmuştur.

Devletin egemenliğini devam ettirebilmesi için gerekli olan düzenli mali kaynak büyük oranda vergilerden oluşmaktadır. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde vergi ödeme yükümlülüğünün kamu giderlerini karşılamak üzere alındığı açıkça ifade edilmektedir. Ancak vergi ödeme yükümlülüğü her zaman vergiye gönüllü uyum ile sonuçlanmamaktadır. Vergi ödemeye karşı bireylerin direnç gösterebileceği ihtimaline karşı devlet, egemenlik gücüne dayanarak gerektiğinde zora başvurma ya da vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere cezai yaptırım uygulaması geliştirmektedir (Ak ve Ekeryılmaz, 2016).

Vergi ceza sisteminin temel amacı caydırıcılık ve asli vergi alacağının tahsilini kolaylaştırmaktır. Vergi gelirlerinin zamanında elde edilmesi vergi kanunlarının gereklerinin tam ve zamanında yerine getirilmesine ve vergi sisteminin hukukun öngördüğü şekilde düzenli işlemesine bağlıdır (Yiğit, 2004). Ancak vergi hukukuna ilişkin yükümlülükler bir kez ihlal edildi mi ortaya çıkan yaptırım tehdidi failin suçunu itiraftan ziyade gizlemeyi sürdürmesine vesile olabilmektedir. Vergi hukukunda pişmanlık müessesesi cezaların bu gibi yan etkilerini bertaraf etmek üzere öngörülmüştür. Çünkü vergi hukukunda cezalandırmadan ziyade vergilerin tahsil edilmesi işlevine ağırlık verilmektedir.

Pişmanlık müessesesi yükümlü ile idare arasında barışın tesisi bakımından diğer barışçıl çözüm yollarında olduğu gibi, vergi hukukunun pozitif yüzünü

yansıtmaktadır (Karakoç, 2004). Pişmanlık müessesesi, yükümlü ile idare arasında sorun veya anlaşmazlık teşkil eden hususların uyuşmazlık haline gelmesinden önce çözümlenmesini sağlayarak, hem idareyi hem de yükümlüyü uzun yıllar sürebilecek bir belirsizlikten kurtarmaktadır.

Vergi hukukunda öteden beri yer alan ve VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık daha çok vergi idaresinin önceden bilgi ve haberinin olmadığı, vergi zıyanına sebebiyet veren fiiller nedeniyle henüz bir vergi veya ceza salınmadan vergi mükellefi veya ceza sorumlularının olayı idareye haber vererek ve gerekli düzeltmeleri yaparak faydalanabilecekleri bir düzenlemedir.

Pişmanlıktan idarenin haberdar olmadığı fiiller bakımından yararlanılabildiği için, bu fiiller henüz idare ile mükellef arasında uyuşmazlık oluşturmamış haldedir. Bu yönüyle pişmanlık, idare ile mükellef arasında uyuşmazlık oluşturma potansiyeli olan durumun barışçıl bir şekilde ortadan kaldırılmasıdır. Gerçekten de idarenin tüm vergisel düzene aykırılıkları tespit edebilmesi özellikle beyan üzerine tarhiyatın esas alındığı vergi düzeninde pek mümkün görünmemektedir. Pişmanlık yoluyla açığa çıkartılmamış hukuka aykırılıkların itiraf edilerek hukuk düzenine geri dönülmesi teşvik edilmektedir.

Pişmanlık müessesesi aracılığıyla işlenen suçu yetkili makamlara bildiren mükellef, vergi dışı kalmış bir matrah oluşumuna engel olunması karşılığında, ödüllendirilmektedir. Bu ödüllendirme ceza verilmesini gerektiren bir suçun veya kabahatin varlığına rağmen kanunda öngörülen şartların gerçekleştirilmesine binaen ceza verilmekten vazgeçilmesi şeklinde olmaktadır.

Vergi hukukunda pişmanlık müessesine yer verilmesinde vergi sisteminin genel olarak beyan esasına dayalı olmasının etkisi bulunmaktadır. Beyan esasına dayalı vergi sisteminde vergiye tabi kazancın en iyi onu elde eden kişi tarafından bilineceği esasından hareket edilmektedir (Akkoç, 2016). Vergisel yükümlülükleri yerine getirirken bilerek veya bilmeyerek vergisel düzenlemelere aykırı hareket edildiğinde pişmanlık müessesesi sayesinde kişiye bunu düzeltme imkânı tanınmaktadır. Vergi hukukunda pişmanlığın ıslah ile birlikte ifade edilmesi bu düzeltme imkânının tanınmasındandır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi bu yönüyle, odak noktası suçu oluşturan fiil ile ortaya çıkan mağduriyetin ve zararın giderilmesi olan onarıcı adalet sistemi anlayışına yatkındır (Baytaz, 2013).

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin çıkış noktası hukuka aykırı fiil ile oluşan mağduriyetin giderilerek zararın karşılanması olsa da vergi kaybının oluşmadığı durumlarda da çeşitli amaçlarla bu müessesenin öngörüldüğü görölmektedir. Vergi kaybının oluşmadığı hukuka aykırı fiiller bakımından da bozulan kamu düzeninin yeniden tesisi ve faillerin suçluluk duygusundan arındırılması amaçlanmaktadır (Bayraklı, 2015). Böylelikle vergi denetim sisteminin ortaya çıkarmak bakımından yetersiz kaldığı ve belki de idarenin hiç haber alamayacağı suçlar ortaya çıkartılırken, yükümlüler de vergi ahlakı yönünden yasal zeminde kalmaya alıştırılmaktadır.

7394 sayılı Kanunun 4. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine, cezadan indirim sağlamaya yönelik yeni hükümler eklenmiştir. Ayrıca, VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık ve ıslah düzenlemesinin dışında, yeni bir etkin pişmanlık durumu da getirilmiştir.

7394 sayılı kanunla hem Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesine, hem de Vergi Usul Kanunu Geçici 34. maddesine eklenen "Etkin pişmanlık" diğer adıyla "ceza indirimi" müessesesi ise VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen "pişmanlık ve ıslah" kurumdan farklı olarak, vergi kaçakçılık fiilini işleyen faillerin bu fiili işledikten sonra, idarece yapılan ön işlemlerden sonra(vergi incelemesi, vergi tarhiyatı ve suç duyurusu gibi) ilgililer hakkında yetkili adli mercilerce (Cumhuriyet savcılıkları ve mahkemeler) soruşturma veya kovuşturma başlatıldıktan sonra faydalanabilecekleri bir müessesedir.

7394 sayılı Kanun'un 4'üncü ve 6'ıncı maddeleri ile hem VUK'un 359'uncu hem de VUK'un Geçici 34'üncü maddesine etkin pişmanlık (ceza indirimi) müessesesi eklenmiştir. Eklenen bu yasal düzenlemelerle, ilgililer 15.04.2022 tarihinden itibaren VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları için yürütülecek olan adli yargılamalar sırasında, hem soruşturma ve kovuşturma aşamasında hem de ve cezanın infazı aşamasında da etkin pişmanlık (ceza indirimi) hükümlerinden faydalanmalarına olanak tanınmıştır.

Yani burada ilgililerin kendiliğinden idareye bir pişmanlık başvurusu olmayıp, vergi idaresi suçu ve failleri kendi bulup tespit etmiş ve haklarındaki idari süreç bitip adli süreç başlamıştır. İşte o zaman ilgililer(kaçakçılık suçunun failleri) yetkili adli

mercilere başvurarak, Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesini uyarınca etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilirler.

Etkin pişmanlık hükmünden yararlanabilmek için, kaçakçılık suçuna yol açan fiiller sonucu ortaya çıkan vergi kaybı, tarh edilen vergi, gecikme faizi ve zammının belirli bir süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca, vergi cezasının kesilmesi ve tarh edilmesine dair idari işlemlerle ilgili davaların açılmaması ya da mevcut davalardan feragat edilmesi şarttır. Etkin pişmanlık düzenlemesi, suç işleyip pişmanlık duyan mükelleflerin cezalarını hafifletecek ve aynı zamanda devletin uğradığı zararı telafi edecektir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022).

Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan İnsan Hakları Eylem Planı'nda, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin etkin pişmanlık düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenleme için hedeflenen süre üç ay olarak belirlenmiş ve yasa tasarısı 25 Mart 2022'de Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuş, 8 Nisan 2022 tarihinde 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun adıyla kabul edilmiştir.

Etkin pişmanlıkla ilgili 4. maddenin gerekçesinde, soruşturma ve kovuşturma aşamasında pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanamayacağından, faile etkin pişmanlık hakkı tanınarak cezaların indirilmesi sağlanacağı belirtilmiştir (Yılmaz Furtuna, 2024).

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine eklenen fıkralarla, kaçakçılık suçlarının soruşturma ve kovuşturma aşamalarında da etkin pişmanlık hükümlerinin geçerli olmasına olanak tanınmıştır. Ancak, bu düzenleme yalnızca belirli suç türlerini kapsamaktadır ve VUK'taki tüm suç tipleri için genel bir uygulama değildir. Bu düzenleme, sadece kaçakçılık suçlarına yönelik olup, etkin pişmanlık hükümleri ile cezalarda indirim yapılmasını mümkün kılmaktadır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022).

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan etkin pişmanlık kapsamına giren kaçakçılık suçları ve cezaları şunlardır:

(a) muhasebe hilesi yapılması, vergi matrahını azaltacak şekilde kayıtların sahte tutulması, belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi, yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması,

(b) defter ve belgelerin yok edilmesi ya da sahte olarak düzenlenmesi,

(c) Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı kişiler dışında başkalarının basım yapması veya bu belgelerin bilinçli olarak kullanılması,

(ç) ödeme kaydedici cihazlara müdahale edilmesi ve elektronik ortamda verilmesi gereken bilgilerin iletilmesinin engellenmesi,

(d) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasası'nda, özel etiket ve işaretlerin uygulanması ve bu verilerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na doğru bir şekilde iletilmesini engelleyen eylemler.

Bu düzenlemeler, vergi kaçakçılığı suçlarının kapsamını ve etkin pişmanlıkla ilgili hükümlerin uygulanabilirliğini açıklamaktadır.

7394 sayılı kanunla yukarıdaki maddelerde sıralanan suçlar için soruşturma veya kovuşturma evresinde bu suçların faillerine etkin pişmanlıktan faydalanma hakkı getirilmiştir. Aynı zaman da bu filleri işleyenlere uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezaların üst sınırları 7394 sayılı Kanun ile artırılmıştır. 7394 sayılı Kanun öncesi ve sonrası ceza alt ve üst sınırları aşağıdaki gibidir (Ozansoy, 2022).

**Tablo 4.4.** VUK Madde 359'a Göre Hürriyet Bağlayıcı Ceza Alt ve Üst Sınırları

<b>Kanun Maddesi</b>	<b>7394 Sayılı Kanun Öncesinde Yaptırımlar</b>	<b>7394 Sayılı Kanun Sonrasında Yaptırımlar</b>
VUK m. 359/a	18 aydan 3 yıla kadar hapis	18 aydan 5 yıla kadar hapis
VUK m. 359/b	3 yıldan 5 yıla kadar hapis	3 yıldan 8 yıla kadar hapis
VUK m. 359/c	2 yıldan 5 yıla kadar hapis	2 yıldan 8 yıla kadar hapis
VUK m. 359/ç	3 yıldan 5 yıla kadar hapis	3 yıldan 8 yıla kadar hapis
VUK m. 359/d	3 yıldan 5 yıla kadar hapis	3 yıldan 8 yıla kadar hapis

Kaynak: (Ozansoy, 2022)

Yapılan değişiklikler ile kaçakçılık suçlarının üst sınırları artırılmıştır. Nispeten daha hafif bir suç olarak düşünölen (a) fıkrasındaki fiillerin ceza üst sınırı 3 yıl dan 5 yıla çıkarılırken, daha ağır suçlar olduğu düşünölen diğer fıkralardaki fiillerin ceza üst sınırı ise 5 yıldan 8 yıla çıkarılmıştır. Bu düzenlemeden kanun koyucunun amacının, belge ve kayıt düzenini bozarak vergi kayıp ve kaçacağına sebep olan ve vergilemede adalet ilkesini ihlal eden kaçakçılık fiillerinin daha ağır yaptırımlara bağlanarak caydırıcılığın artırılması ve vergi kaçakçılığı suçları ile yapılan mücadelenin daha da etkinleştirilmesi olduğu anlaşılmaktadır (Ozansoy, 2022).

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi suçları, yalnızca mali ceza gerektiren vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile, hem mali cezayı hem de hürriyet bağlayıcı adli cezayı (hapis cezası) gerektiren vergi kaçakçılık suçlarından oluşmaktadır. Vergi Usul Kanunu, yapılan atıflar sayesinde Türk Ceza Kanunu ile ilişkilendirilerek, hürriyet bağlayıcı cezalarla cezalandırılacak vergi suçlarını belirlemiştir. Bu suçlar, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma suçu ve muhtar ve ihtiyar heyetlerine yönelik olarak ekim ve sayım beyanına ilişkin görevi ihmal suçları olarak dört kategoriye ayrılmaktadır.

7394 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine etkin pişmanlık kurumu eklenmiş olup, bu düzenleme yalnızca VUK'un 359. maddesinde yer alan ve beş bent halinde sıralanan vergi kaçakçılık suçlarını işleyen kişiler için geçerli olacaktır. Bu suçları işleyen kişilere, adli makamlarca yürütölen ceza soruşturması ya da kovuşturması (yargılama) sırasında etkin pişmanlık hükümleri uygulanacaktır.

Vergi suçlarına ilişkin cezaların belirlenmesinde kanunilik ilkesi gereği, etkin pişmanlık kurumu yalnızca belirli suçlara uygulanabilir. Yani, bu düzenleme, VUK'ta yer alan tüm vergi suçları için genel bir uygulama getirmemektedir. Etkin pişmanlık yalnızca 359. maddede yer alan kaçakçılık suçlarına uygulanmaktadır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022).

VUK'un 359. maddesi dışında, hürriyet bağlayıcı ceza gerektiren diğer suçlar, VUK'un 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal, 6. maddesinde yer alan mükellefin özel işlerini yapma suçu ve 246. maddesinde belirtilen ekim ve sayım beyanına ilişkin görevi ihmal ya da suiistimal suçlarıdır. Bu suçlara ilişkin

cezalar, Türk Ceza Kanunu'na atıfta bulunularak, VUK'un 246., 362. ve 363. maddelerinde belirlenmiştir.

Ancak, etkin pişmanlık kurumu yalnızca VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına uygulanabileceği için, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma ve ekim ve sayım beyanına ilişkin görevi ihmal suçları bu düzenlemeye dahil edilmemektedir. Bu suçlarla ilgili cezalar, Türk Ceza Kanunu'na göre uygulanmaya devam etmektedir.

Tüm devletlerde olduğu gibi Türkiye'de de devletin en önemli gelir kaynağı, mükelleflerden alınan vergilerdir. Anayasa'nın 73. maddesi, vergi ödeme yükümlülüğünü düzenleyerek, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak amacıyla mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür..." ifadesine yer vermektedir.

Bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere ister vergi anayasal bir ödev olmanın yanında, vergi toplamanın asıl amacının da devletin yerine getireceği kimi kamu harcamalarının finansmanı olduğu anayasal hüküm altına alınmıştır.

Devletin önemli gelir kaynaklarından biri olan vergilerin doğru ve güvenli bir şekilde toplanması büyük bir öneme sahiptir. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için, mükelleflerin vergisel bilgilerinin devlet tarafından kaydedilmesi ve bu bilgilerin denetlenmesi gereklidir. Devletin topladığı bu veriler, mükelleflerin özel durumlarından iş ve ticari faaliyetlerine kadar geniş bir yelpazede mahremiyet taşıyan çeşitli bilgilere dayanmaktadır. Bu bilgilerin korunması, hem bireylerin haklarının hem de kamu güvenliğinin sağlanması açısından kritik öneme sahiptir ve hukukun üstünlüğü ilkesinin bir gereği olarak zorunludur. Bu gerekliliğin bir uzantısı olarak, Anayasa'nın 20. maddesinde özel hayatın gizliliği korunmuş ve Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) da özel hayatın gizliliğini ihlal etmek suç sayılmıştır (Duman, 2016).

Vergi gizliliği, mükelleflerin kişisel verilerinin korunmasını da kapsayan önemli bir konudur. Bu bağlamda, devletin vergi ile ilgili kişisel bilgileri güvence altına alması zorunludur (Yıldız, 2019). Mükellefin özel hayatının korunmasının yanı sıra, vergi ödeyen vatandaşların devlet ve kamu görevlilerine duyduğu güvenin de muhafaza edilmesi gereklidir. Bu noktada, mükelleflerin kişisel bilgilerinin korunması, sadece bireysel yarar sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda kamu güvenini ve toplumun genel yararını da gözetmektedir.

Türkiye'de vergi sistemi, çoğunlukla mükelleflerin beyanına dayalı olup, istisnai bazı vergilerde (örneğin, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi gibi) farklı uygulamalar bulunmaktadır. Mükelleflerin beyanları veya vergi dairesinin kendi araştırmalarıyla elde edilen kişisel verilerin korunması, vergi kaçakçılığı ve usulsüzlüklerin engellenmesi, adil ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması adına kritik öneme sahiptir. Bu koruma, vergi mahremiyeti ilkesi ile sağlanmaktadır (Arslan, 2013).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde vergi mahremiyeti ile ilgili düzenlemeler yer almakta olup, bu maddede belirlenen şartlara aykırı hareket edenler için cezai yaptırımlar, VUK'un 362. maddesinde belirtilmiştir. Bu nedenle, kanun koyucu, vergi mahremiyetini ihlal edenleri suç olarak tanımlayarak, mükelleflerin vergisel bilgilerinin izinsiz ifşasını ve bu bilgilerin çıkar amacıyla kullanılmasını yasaklamıştır (Duman, 2016).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde, vergi mahremiyeti ile ilgili düzenlemeler yer almakta ve bu mahremiyete riayet etmesi gereken kişiler de yine aynı maddede sırasıyla belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre, aşağıda sayılan kişiler görevleri nedeniyle, mükelleflerin kişisel bilgileri, ticari faaliyetleri, hesap durumları, servetleri ve meslekleri gibi mahrem bilgileri ifşa edemezler ve bu bilgileri kendi çıkarları ya da üçüncü şahısların yararı için kullanamazlar:

- Vergi işlemleri ve incelemeleriyle ilgili olarak görev yapan kamu görevlileri,
- Vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli kişiler,
- Vergi işlerinde görevli komisyon üyeleri,
- Vergi alanında bilirkişi olarak çalışan kişiler.

Bu yasağın, yukarıda belirtilen kişiler görevlerinden ayrıldıklarında da geçerli olduğu vurgulanmaktadır. Ayrıca, kanun diğer bazı kişilere de belirli görevleri nedeniyle öğrendikleri vergi bilgilerini gizli tutma yükümlülüğü getirmiştir. Örneğin, kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bazı bilgi ve belgeler, bankalar ve vergi tahsili yapmakla görevli diğer kurumlar arasında paylaşılabilir. Bu durumda, bu bilgileri alacak kişi ve kurumlar, yine vergi mahremiyeti kurallarına uymak zorundadır. Maliye Bakanlığı, bilgilerin açıklanmasına ilişkin usulleri belirleme yetkisine sahiptir.

Ayrıca, gelir idaresi ve benzeri kurumlarda hizmet alımı yoluyla çalışan kişiler de görevlerinden ayrıldıklarında vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar. Kurumlar arasında yapılan bilgi paylaşımı da vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz, ancak bu bilgilere erişen kişiler, gizlilikleri sağlamakla yükümlüdür.

Vergi mahremiyetine uymayanlara verilecek cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde düzenlenmiş olup, bu maddede, Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 239. maddesine atıfta bulunulmuştur. Bu atıf uyarınca, vergi mahremiyetini ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi çerçevesinde cezalandırılacaktır. TCK'nın 239. maddesinde, ticari sır, bankacılık sırrı ya da müşteri sırrı gibi bilgilerin açıklanmasının suç olduğu belirtilmektedir (Duman, 2016).

7394 sayılı kanunla getirilen etkin pişmanlık düzenlemesi, yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarına uygulanmaktadır. Bu nedenle, vergi mahremiyetinin ihlali, 359. madde kapsamına girmediği için, etkin pişmanlık müessesesi bu suçu kapsamaz ve bu suçla ilgili cezai işlem, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre yapılacaktır.

Kanunsuz suç ve ceza olmaz genel prensibinden hareketle, eğer bir kanunda çeşitli yasak fiiller belirtilmişse, bu fiillere aykırı davranışta bulunulmaması şayet bulunulmuşsa da bu yasakların ilgili kanunda ya da atıf yoluyla başka kanun veya kanunlarda cezai bir müeyyideye bağlanması bu yasakların caydırıcı olmasının bir ön koşuludur. Eğer herhangi bir kanun ile yasak edilen bir fiil ya da fiiller, kanunlarla bir cezai müeyyide şartına bağlanmazsa o yasakların caydırıcılığından da söz edilemez (Güngör, 2021).

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi dışında, hürriyet bağlayıcı hapis cezası gerektiren başka bir vergisel suç, Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinde yer alan yasaklar başlıklı düzenlemede bulunmaktadır. Bu madde, mükelleflerin özel işlerinin yapılmasıyla ilgili yasakları içerir. Bu yasaklara aykırı davranışlar, yine Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesinde düzenlenen ceza hükümleriyle cezalandırılır. Cezai işlem, Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesine atıfta bulunularak uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesi, vergi işlemleri ve denetimleri ile görevli kamu görevlilerinin, vergi kanunlarının uygulanması sırasında yapmamaları gereken bazı işleri ve işlemleri belirler. Yasaklar arasında, mükelleflerin vergi ile ilgili özel işlerini, hesaplarını, yazılarını ve diğer işlemlerini ücretsiz dahi olsa yapmamaları

gerektiği vurgulanmaktadır. Bu yasaklara uymayan kamu görevlileri, hürriyet bağlayıcı cezaların yanı sıra bazı durumlarda vergi ziyayı cezasına da tabi tutulabilmektedir (Güngör, 2021).

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesi, vergi kanunlarını uygulamakla yükümlü olan kamu görevlilerinin uyması gereken yasakları belirler. Bu yasaklar arasında şunlar yer almaktadır:

1. Kendilerine, eşlerine (boşanmış olsalar dahi), nişanlılarına;
2. Kan veya sıhri hısımlarına, evlatlıklarına ya da onları evlat edinenlere;
3. Kanuni temsilcisi ya da vekili oldukları kişilere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle ilgilenememeleri.

Buna göre, vergi işlemleriyle görevli olan kamu görevlileri, mükelleflerin vergi ile ilgili özel işleriyle, hesaplarıyla ve yazılarıyla ilgilenemezler, hatta bunları ücretsiz dahi olsa yapmamaları gerekir.

Yasaklara uymak zorunda olan kamu görevlilerinin kimler olduğu, Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde sıralanmıştır. Bu kişiler şunlardır:

1. Vergi işlemleri ve incelemeleriyle ilgilenen kamu görevlileri,
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görev yapanlar,
3. Vergi kanunları doğrultusunda kurulan komisyonlarda görevli kişiler,
4. Vergi işlerinde bilirkişilik yapanlar.

İşte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da kimi uygulayıcılarına kanunun uygulaması sırasında bir takım yasaklar koymuş ve bu kurallara uyma zorunluluğu getirmiştir. Yine aynı kanunda yer verilen ve yasaklanan fiilleri işleyenler hakkında da cezai bir kısım düzenlemelere yer verilmiştir. VUK'nun 5'inci maddesinde sayılan kimi kamu görevlilerinin, aynı kanunun 6'ıncı maddesinde düzenlenen yasaklara aykırı davranmaları durumunda karşılaştıkları cezai müeyyide ise, VUK'nun "mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar" başlıklı 363'üncü maddesinde belirtilmiştir.

Yasağın kanuni dayanağına yer verilen Vergi Usul Kanunu aynı zamanda mali müeyyideyi de (Vergi Ziyayı Cezası) kendisi öngörmekle birlikte, hürriyet bağlayıcı ceza konusunda ise Türk Ceza Kanunu'na atıf yapmak suretiyle yasağı cezai müeyyideye bağlamıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesi, vergi işlerinde görevli kamu görevlileri ile vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da çalışanların, mükelleflerin vergi yasalarının uygulanmasıyla ilgili özel işlerini, hesaplarını ve yazılarını ücretsiz dahi olsa yapmalarını yasaklamaktadır. Bu yasağa aykırı davranışlar, Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesine yapılan atıfta belirtilen şekilde, Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası uyarınca “görevi kötüye kullanma” suçunu işlemiş sayılırlar ve 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılabilirler. Ayrıca, vergi kaybı meydana gelmişse, vergi ziyayı cezası da uygulanır (Ömercioğlu vd., 2018).

Bir önceki bölümlerde de belirtildiği gibi, 7394 sayılı kanunla getirilen etkin pişmanlık düzenlemesi yalnızca VUK'un 359. maddesinde belirtilen bazı kaçakçılık suçları için geçerli olup, VUK'un 6. ve 363. maddelerindeki “Mükelleflerin özel işini yapma” suçlarına uygulanmamaktadır. Çünkü bu suç, etkin pişmanlık uygulamasına dahil edilen suçlardan değildir. Bu nedenle, vergi mahremiyetini ihlal gibi diğer suçlarda olduğu gibi, “Mükelleflerin özel işini yapma” suçunda da etkin pişmanlık hükmü uygulanamaz.

VUK'un 243. maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 54. maddesi, belirli işletme büyüklüklerini aşan çiftçilere, her yıl ekim sayım beyanı verme zorunluluğu getirmiştir. Bu beyanların doğruluğunu denetlemek ve beyan vermeyen çiftçileri uyarmak, muhtar ve ihtiyar heyetlerine verilmiş bir görevdir. Beyanları doğru olmayan veya beyan etmeyen çiftçiler, muhtar ve ihtiyar heyeti tarafından vergi dairesine bildirilecektir (Ömercioğlu vd., 2018).

VUK'un 245. maddesi, “Tahkik ve ihbar ödevi” başlığını taşır ve bu maddeye göre köy muhtarları ile ihtiyar heyeti üyeleri, VUK'un 243. maddesine dayanarak, kendilerine verilen ekim ve sayım beyanlarının doğruluğunu araştırmakla sorumludurlar. Ayrıca, muhtarlar ve ihtiyar heyetleri, beyan etmeyen veya hatalı beyan veren çiftçileri beyan vermeye veya beyanlarını düzeltmeye davet etmekle yükümlüdür. Beyanlarını düzeltmeyen veya hiç beyan etmeyenler, belirtilen süre bitiminden itibaren 15 gün içinde, görüşleriyle birlikte yazılı olarak vergi dairesine bildirilir.

Muhtar ve ihtiyar heyeti de verdikleri bilgilerin doğruluğunu kontrol etmekle sorumludur. Açıklama yapmayan veya yalan beyanda bulunan kişiler varsa, başkan veya ihtiyar heyeti bu kişileri doğru açıklama yapmaya davet eder (Sarılı, 2020).

Vergi Usul Kanunu'nun 246'ncı maddesine göre, ekim ve sayım beyanına ilişkin bu görevlerini aksatan, ihmal eden veya kusur gösteren, muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri herhangi bir ücrete hak kazanamayacakları gibi, üstelik hürriyet bağlayıcı ceza ile de cezalandırılırlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 246. maddesi, vergi yasalarının ihlali ile ilgili ceza uygulamalarını düzenler ve Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesindeki "Görevi Kötüye Kullanma" suçuna atıfta bulunur. Bu maddeye göre, kamu görevlisi olan bir kişi, görevini kötüye kullanarak kişilere zarar verir veya kamunun zararına yol açarsa, altı aydan iki yıla kadar hapis cezasına çarptırılır (Güngör, 2021).

Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasındaki ilişkiyi incelediğimizde, vergi suçları arasında VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçu, 360. Maddesindeki cezadan indirim, 362. maddesindeki vergi mahremiyetinin ihlali ve 363. maddesindeki mükelleflerin özel işlerini yapma suçları yer alırken, VUK'un 243, 244, 245 ve 246. maddelerinde ise "Ekim ve Sayım Beyanı'na ilişkin görev ihmal veya suiistimali" suçları düzenlenmiştir (Kahraman ve Atsan, 2018).

Ekim ve sayım beyanına ilişkin suçlar, etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilecek suçlar arasında yer almaz, çünkü bu suçlar VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili değildir. Bu nedenle, muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri gibi potansiyel failer, etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır.

Hukuk düzeni, kanunlarla şekillenir ve bu kanunların ihlaliyle suç işlenmiş olur. Suç işleyen kişilere, ihlalleri doğrultusunda kanunlarda belirtilen cezalar verilir. Ceza kanunlarında, suçlunun pişmanlık duyması veya ıslah olması durumlarına yer verilerek, bu tür davranışların önüne geçilmesi amaçlanır (Eratik, 2019).

Etkin pişmanlık, failin suçun etkilerini ortadan kaldırmak için gösterdiği çaba sonucunda, cezai sorumluluğun hafifletilmesi veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Ancak etkin pişmanlık, tüm suçlar için geçerli değildir; özellikle kasten öldürme, resmi belgede sahtecilik ve cinsel suçlar gibi ağır suçlarda uygulanmaz. Sadece

kanunda açıkça belirtilen suçlarda etkin pişmanlık hükümleri geçerlidir (Yenidünya, 2024).

Vergi hukukunda etkin pişmanlık, daha önce uygulanmayan bir düzenleme iken, 7394 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik olarak bu uygulama getirilmiştir. Bu düzenleme ile Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine etkin pişmanlık hükümleri eklenmiş ve bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçları için bir indirim mekanizması getirilmiştir (Özel, 2023).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde eskiden beri yer alan ve vergi suçlarının idarece tespit ve öğrenilmesinden önce ilgililerce başvurmak kaydıyla faydalanılabilen "*pişmanlık ve ıslah*" müessesesinin yanına, hürriyet bağlayıcı hapis cezası gerektiren kaçakçılık suçlarının yargılandığı adli aşamalarda (soruşturma veya kovuşturma) ya da geçici süreliğinde infaz aşamasında başvurulmak üzere, 7394 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun hem 359'uncu maddesine, hem de geçici 34'üncü maddesine ceza indirimi olarak adlandırılan etkin pişmanlık müessesesine dair hükümler eklenmiştir.

Bu maddelerde düzenlenen etkin pişmanlık (ceza indirimi) hükümlerinden faydalanabilmek için ise; VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılık fiilleri nedeniyle kayba uğrayan, verginin tamamının ile vergi ziyai cezasının yarısının gecikme zammı ve gecikme faizinin ile birlikte yasada öngörülen savcılık soruşturma evresinde veya ceza kovuşturması sırasında ya da dosyası infaz aşamasında olanların ise, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıllık bir süre içinde ödenmesi şartı getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin etkin pişmanlık, suç işleyen kişinin pişmanlık duyarak hatalarını düzeltmeye yönelik adımlar atması durumunda, cezanın hafifletilmesi veya tamamen kaldırılması imkanını sağlar. Bu düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde bulunan pişmanlık ve ıslah kurumu ile benzerlik göstermektedir. Her iki kurum da, suçlunun sergilediği olumlu davranışlar neticesinde, cezai yaptırımların daha hafif olmasını sağlayan bir mekanizma sunmaktadır. Etkin pişmanlık ve ıslah, cezai sorumluluğu azaltan ya da ortadan kaldıran, kişinin suçtan duyduğu pişmanlık ve bu suçtan kaynaklanan zararları telafi etmeye yönelik çabalarını göz önünde bulunduran şahsi sebepler olarak kabul edilmektedir (Aslanpınar, 2021).

Hem vergi ceza hukukumuzda yeni (2022 yılında) giren etkin pişmanlık müessesesi, hem de öteden beri VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenmiş bulunan pişmanlık ve ıslah kurumunun ortak yanı, her iki durumda da vergi usul kanunda tanımlanan vergi kaçakçılık suçları işlendikten sonra ortaya çıkan vergi ve vergi ziyayı kaybının giderilmesi koşuluyla ilgililerin faydalanılabilecekleri bir düzenleme olmalarıdır. Birbirlerinden farklı yanı ise, VUK'371'inci maddesindeki pişmanlık ve ıslah müessesesinden, faydalanacak kişiler idarenin haberi ve tespiti olmaksızın, ancak ve ancak beyan edilmeyen veya gizlenen bir matrah farkı üzerinden kayba uğrayan bir vergi ziyayı olması ve ilgilinin bunu idari safhada ödeyerek faydalanması mümkünken, VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan etkin pişmanlık müessesesi hükümlerinden kaçakçılık fiili nedeniyle kayba uğrayan bir vergi veya vergi ziyayı cezası olmasa dahi bu suçun faillerinin faydalanmasının önünde bir yasal bir engel bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na yeni eklenen etkin pişmanlık düzenlemesinin bir diğer özelliği ise bu düzenleme genel bir düzenleme olmadığından VUK'da yer alan suç ve ceza tiplerinin hepsi için geçerli genel bir düzenleme değildir. Etkin pişmanlık müessesesi, VUK'da düzenlenen parasal cezalar için (Usulsüzlük, özel usulsüzlük vergi ziyayı) veya yine VUK'da düzenlenen ve hürriyet bağlayıcı ceza gerektiren, ancak VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenmeyen (vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma vb.) suçlar için değil, özel bir düzenleme olarak sadece VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçları için yasa da öngörülen belli koşulların yerine getirilmesi halinde cezada indirim sağlayan bir müessesedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, kaçakçılık suçlarına ilişkin düzenlenen etkin pişmanlık, suçlu kişinin hatalarını düzeltmeye yönelik gösterdiği çaba sonucu cezanın azaltılmasını sağlar. Bu düzenleme, aynı şekilde VUK'un 371. maddesinde bulunan pişmanlık ve ıslah kurumu ile benzerlik taşır. Her iki düzenleme de suçlunun pişmanlık göstermesi veya suçun etkilerinin düzeltilmesi doğrultusunda cezai müeyyidelerin hafifletilmesine olanak tanır (Aslanpınar, 2021).

Cezaların caydırıcı bir etkisi olması gereklidir. Bu doğrultuda, 7394 sayılı Kanun ile VUK'ta yapılan değişiklik, cezaların üst sınırının yükseltilmesiyle suç işlemeyi caydırma yönünde bir adım atılmasını sağlamaktadır. Ancak, etkin pişmanlık ile

ilgili yapılan düzenlemeler, bu cezaların caydırıcılığını zayıflatma riski taşımaktadır (Özel, 2023).

Etkin pişmanlık uygulamasıyla ilgili bir diğer tartışma ise cezaların indirilmesi konusunda hakkaniyetin sağlanamamasıdır. Etkin pişmanlık hükümleri, soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında ceza indirimi yapılmasını öngörse de, infaz aşamasındaki indirim oranı ile soruşturma aşamasındaki oranın aynı olması, ayrıca soruşturma ve kovuşturma aşamalarında devletin zarara uğramadığı durumlarda aynı indirim oranının uygulanması, eleştirilere yol açmaktadır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022).

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinden hareketle, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde birçok vergi kaçakçılık suçu tipi tanımlanmış ve ayrı ayrı her birine verilecek olan hürriyet bağlayıcı cezaların alt ve üst sınırları da yine aynı maddede tespit edilmiştir. Maddede düzenlenen suçlara verilecek olana cezalar, kanun koyucu tarafından ilgili suçun vergi sisteminde yarattığı tahribatın büyüklüğü dikkate alınarak tespit ve takdir edilmiştir. Haliyle suçun ağırlığına göre de cezaların alt ve üst sınırları da artırılmıştır.

VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları içerisinde vergi mükelleflerince en çok işlenen, ceza yargılamasına konu edilen ve neticede hürriyet bağlayıcı hapis cezası gerektiren suçlar, sahte fatura düzenleme ve bilerek kullanma suçlarıdır. Buna rağmen çalışmamızın bir önceki başlığı altında yapılan hesaplamalar da tespit edildiği üzere, etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanarak ödeme yapma konusunda, suç daha ağır olmasına rağmen sahte belge düzenleyenler, kullanıcılara nazaran çok büyük bir avantaj sağlamıştır. Şüphesiz ki! Kanun koyucunun buradaki amacı düzenleyiciyi lehine pozitif bir ayrımcılık yapma olamaz/olmamalıdır. Ancak düzenleme bu haliyle, etkin pişmanlıktan faydalanmak isteyen sahte belge kullanıcısını, sahte belge düzenleyicisine kıyasla çok daha fazla ödeme yapma durumunda bırakmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle ilgili fiiller, uygulayıcılar tarafından genellikle düzenleme ve kullanma olarak ayrıştırılmaktadır. Düzenleme ve kullanma fiilleri yarattıkları vergi ziyaından ziyade kamu düzenini bozucu nitelikleri nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile tecziye edilmektedir. Düzenleme fiili bu anlamda en az

kullanma fiili kadar, esasen de kullanmadan daha ağır bir cezayı gerektirir (Ozansoy, 2022).

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu ve Geçici 34'üncü maddelerinde yapılan düzenlemeler ile Vergi ceza mevzuatımıza yeni giren etkin pişmanlık (Ceza indirimi) müessesesinden faydalanabilmek için bahsi geçen maddelerin ilk hallerinde yer alan, *“mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi” şartının Anayasa mahkemesince iptal edilmesi yerinde ve mükellefler lehinde bir karar olup hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Madde de yer alan bu olumsuzluğun iptal neticesinde giderilmesi mükellefler lehine olumlu bir düzenleme olup, bu müessese halen daha içerisinde birçok olumsuzluk ve eşitsizliği de barındırmaktadır.*

Etkin pişmanlık müessesesinin getirdiği en büyük eşitsizlik ve olumsuzluk, çalışmamızın önceki bölümlerinde detaylıca üzerinde durulan, yargılamanın farklı aşamalarında ödeme yapılması halinde cezalarda farklı indirim oranlarının uygulanmasıdır. Kaçakçılık fiili neticesinde hiç vergi çıkmaması durumunda failin cezasında yapılacak indirim oranı ile daha soruşturma evresindeki birinin alması muhtemel cezasında yapılacak indirim oranının ve yine yargılama süreçleri tamamlanmış, suçu işlediği sabit olan ve cezası kesinleşen ve infazı başlamış olan bir kişinin cezasında aynı oranda indirim yapılması hakkaniyete uygun değildir.

VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan bu müessesenin içinde barındırdığı diğer olumsuzluklar örnek vermek gerekirse; etkin pişmanlık müessesesinden faydalanmak için tek şartın ödeme olması, vergi ve cezaları ortadan kaldıran diğer hallerin etkin pişmanlık açısından geçerli olmaması özellikle büyük vergi ve vergi ziyası cezası tarh edilmiş olan dosyanın failleri açısından bu müesseseden faydalanmayı güçleştirmekte hatta mümkün kılmamaktadır.

Kaçakçılık suçuna iştirak edenlerinde VUK'un 359'uncu maddesi uyarınca ceza yargılamasına tabi tutulmalarına rağmen, bunlar için etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanma hakkı tanınmaması bu düzenlemenin bir diğer eksik yanını teşkil etmekte olup, suç ve cezada adalet prensibi ile örtüşmemektedir.

Tüzel kişiler bakımından hapis cezasını gerektirecek bir suç işlendiğinde tüzel kişinin hapis cezasına çarptırılma olanağı bulunmadığından bu yaptırım yasal temsilcilerine öngörülmüştür (Taştan, 2013). Ancak geçmişte ortağı ve kanunu

temsilcisi olduğu Őirketten ayrılan bir kanunu temsilcinin, kendi dönemi ile ilgili olarak kaçakçılık suçundan yargılanması durumunda ödeme Şartının başka bir tüzel kişiliğin inisiyatifine bırakılması bu düzenlemenin bir diğer olumuz yanı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Őunu ifade etmekte fayda var. Her bir suç ancak cezai bir müeyyide ile desteklenirse caydırıcı olur ve kamu düzenini koruyucu faydalar sağlar. Cezaların bir amacı da suçun faillerini ıslah etmektir. Bu bağlamda işlediği suçtan pişmanlık duyan, bir daha işlemeyeceğini beyan eden ve kamuya veya kişilere verdiği zararı telafi etmek suretiyle pişmanlık gösteren kişilerin cezalarında bir indirimle gidilmesi makul karşılanabilir ve kanun koyucu bunu yasal bir zeminde oturtabilir.

Son olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen "*etkin pişmanlık*" müessesesine bakıldığında ise bu kurumun caydırıcılıktan uzak olduğu anlaşılmaktadır. VUK'un 359'uncu maddesinde yer verilen kaçakçılık suçlarını işleyenlerin, bu suçları tekraren işlemeleri halinde, isterlerse her defasında ödeme yapmak koşulu ile bu müesseseden faydalanabilmelerinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Bu durumda hiç şüphesiz vergi cezalarının caydırıcı etkisini ortadan kaldırmakta, hatta adeta suça teşvik eden bir duruma sebebiyet vermektedir. Maddede yer alan bu boşluk ve eksiklik hakkında, kanun koyucu tarafından daha adil, kapsayıcı, eksiklikleri gideren ve boşluk bırakmayan yeni bir yasal düzenleme yapılmasını zorunluluk arz etmektedir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüzde her devletin olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti Devletinin de en temel gelir kaynağı anayasal bir düzenleme ile güvence ve zorunluluk altına alınan vergi gelirlerdir. Anayasamızın 73'üncü maddesinde “*vergi ödevi*” üst başlığı altında yapılan düzenleme; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” şeklindedir. Bu düzenleme vergilerin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Anayasada yer alan bu madde metninden çıkarılacak üç temel sonuç bulunmaktadır. Birincisi, ister gerçek şahıs, ister tüzel kişi(hükmi şahıs) için olsun şartları taşıyanlar açısından vergilerin, kanuni ve zorunlu bir yükümlülük olduğu belirtilmiştir. İkincisi olarak, devletin cebren vergi tahsil etmesindeki amacının ortak kamu giderlerini karşılamak olduğu tespitine yer verilmiş, üçüncü bir husus olarak da, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulup, değiştirilip veya kaldıracağına vurgusu ile vergilerin kanuniliğine değinmektedir.

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin bir gereği olarak, her türlü cezada olduğu gibi, vergi cezalarının dayanağı da kanunlar olmak zorundadır. Nitekim nasıl ki, Anayasa'nın 73'üncü maddesi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili vergisel düzenlemelere yer vermişse, aynı şekilde cezalar yönünden, Türk Ceza Kanunu veya suç veya ceza düzenlemesi içeren diğer tüm kanunlardaki suç ve cezalarda olduğu gibi, vergi suç ve kabahatlerine uygulanacak cezaların anayasal dayanağını da Anayasamızın 38 inci maddesindeki düzenleme oluşturur. Bu madde, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin anayasada hayat bulmuş halidir. Bu anayasal hükme göre, “*kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*” denmiştir. Yani bu anayasal düzenlemenin bir gereği olarak, diğer tüm cezalarda olduğu gibi vergi cezalarının da mutlaka bir kanuna dayanıyor olması gerekmektedir.

Değişik kanunlarla suç olarak tanımlanan ve yapılması veya yapılmaması yasak edilen fiiller, ancak ilgili kamu otoritesi tarafından mali, adli veya disiplin (meslekten

men gibi) gibi cezası bir müeyyide (yaptırım) ile desteklenirse o zaman ancak caydırıcı sonuçlar verebilir. Ama insanoğlunun doğası gereği hangi suç için ne ceza verilirse verilsin veya nasıl bir cezai yaptırım uygulanırsa uygulansın, suç oranlarını belki düşürebilir ama asla ve asla tamamen ortadan kaldıramaz. Bu durum hiç şüphesiz vergisel suç ve cezalar içinde geçerlidir. Vergi kanunlarına şekil veya esas yönünden muhalefet edenlere de, ne kadar ağır parasal ceza (vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası veya özel usulsüzlük cezası gibi) veya hürriyet bağlayıcı cezaları uygulansa da bazı mükellefler veya vergi sorumluları her koşulda ve mütemadiyen vergi suçlarını işlemeye devam etmektedirler.

Birey ile devlet arasında vatandaşlık bağının doğması, beraberinde bireye bir takım yükümlülükler getirmiştir. Bunlardan biriside vergi ödeme yükümlülüğüdür. Bu yükümlülüğe aykırı hareketlere ise çeşitli cezai müeyyideler öngörülmüştür.

Türk vergi ceza hukuku sisteminde, mükellef veya vergi sorumlularının ya da yasadaki belirtilen diğer ilgililerin herhangi bir vergisel usulsüzlük, suç veya kabahat işlemeleri durumunda bu suçların hem tanımı, hem de bu suçlara verilecek cezaların neler olduğu genellikle bir usul kanunu olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bazen de bazı suçların cezalandırılması konusunda Türk Ceza Kanunu'nun ilgili maddelerine atıf yapılmıştır.

Bu kanunun sistematığına bakıldığında vergisel suçlar önce, sadece parasal (mali) ceza gerektiren vergi kabahatleri ve hürriyet bağlayıcı (hapis) ceza gerektiren vergi suçları olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur.

Kanunun devamında ise vergi kabahatlerini işleyenlere; vergi ziyayı cezası, Genel usulsüzlük cezası (I. ve II. Derece) ve özel usulsüzlük cezası kesileceği, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma gibi suçları işleyenlerin ise hürriyet bağlayıcı hapis cezaları ile cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve vergi kabahati işleyenlere kesilecek parasal(mali) cezalar olan vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası (I. ve II. Derece) ve özel usulsüzlük cezalarının hangi durumda ve şartlarda vergi mükelleflerine hiç kesilmeyeceği, ortadan kalkacağı veya daha düşük oranlarda tahsil edileceği de yine Vergi Usul Kanunu'nun değişik maddelerinde ayrı başlıklar halinde belirtilmiştir.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde ayrıntılı olarak ve tüm yönleriyle on beş alt başlık halinde sıralayıp açıkladığımız üzere; mücbir sebep, tahakkuktan vazgeçme, tahakkuk zamanaşımı, yanılma ve görüş değişikliği ve pişmanlık ve ıslah durumlarında hiç vergi cezası kesilmezken, ödeme, ölüm, hata düzeltme, terkin, tahsil zamanaşımı, yargı kararları ve vergi afları gibi durumlarda kesilen vergi cezaları tamamen ortadan kalkmakta, yine; cezalarda indirim, izaha davet, uzlaşma ve kanun yollarından vazgeçme durumlarında ise kesilen vergi cezalarının önemli bir bölümünün ortadan kalktığını yasal dayanakları ile belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda beş ayrı bentte düzenlenen ve vergi kaçakçılık suçları olarak adlandırılan suçları işleyenler için, bazı durumlarda hem vergi ziyayı cezası hem de bu ceza ile birlikte, aynı zamanda adli yönden hürriyet bağlayıcı hapis cezası da verilmesini gerekmektedir. Vergi ziyayı cezasının tarh, tebliğ, tahakkuk, takip ve tahsil gibi süreçleri tamamen bir idare organı olan ilgili vergi daireleri ya da mal müdürlüklerince gerçekleştirilirken, adli olarak hürriyet bağlayıcı olan hapis cezası ile cezalandırılması gereken ve VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarının soruşturma ve kovuşturmalı ise, adliye teşkilatı içinde yer alan savcılık ve Asliye Ceza Mahkemeleri gibi adli birimlerce yerine getirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen ve hürriyet bağlayıcı hapis cezası gerektiren vergi kaçakçılık suçlarında ilgili kanun maddesinde düzenlenen suç tiplerine göre yine aynı maddede belirtilen hapis cezalarının alt ve üst sınırları dahilinde, bu kaçakçılık suçları için adli yargı birimlerince yapılan yargılamalar neticesinde hapis cezası verilir ve cezalar infaz edilir.

VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen çeşitli kaçakçılık suçları için, yasanın ilk halinde sadece, VUK'un 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah şartları dahilinde, durumun idarece öğrenilmesinden ve harekete geçilip idari işlemler başlatılmasından önce, bu suçları işleyenlerin, bu suçlar nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyayı cezasını ödemesi koşuluyla, ilgililer hakkında VUK'un 359'uncu maddesi gereği haklarında hapis cezasına hükmedilmiyordu. Ancak olayın idare tarafından öğrenilip, vergi inceleme süreci başlatıldıktan ve ilgililer hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunulduktan sonraki adli süreçte, bu hükümden faydalanmak mümkün değildir.

## KAYNAKÇA

- Ak, A. (2006), Belge Düzeninin Sağlanmasında Kaçakçılığa Teşebbüs ve Tekerrür Gibi Yaptırımlarla Desteklenmeyen Özel Usulsüzlük Cezalarının Caydırıcılığı, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl:14, Sayı: 85, 21-22.
- Ak, A., Ekeryılmaz, Ş. (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar Ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi, *Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi*, 8, (2), 1-16.
- Akdoğan, A. (2023). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2023). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akman, İ.S. (2012). *Vergi Mahremiyetini İhlâl*. Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aktaş M., Özgür M. (2006). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hürriyeti Bağlayıcı Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı Süreleri (Eski ve Yeni Ceza Kanunu Bağlamında İrdelenmesi)-2, *Yaklaşım Dergisi*, 236.
- Akyürek, Ö. (2015). Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 25-37.
- Arslaner, H. (2017). *Vergi Kabahatleri ve Suçlarının Unsurları*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Aslanpınar, B. (2009). Vergi Suçu ve Cezalarında Tekerrür-I, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:193, Ocak 2009, Ankara, s. 273
- Ay E. (2006), *Vergi Suç ve Cezaları*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Aykar, Ö. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarına 7194 Sayılı Kanunla Getirilen Bir Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, İstanbul., Sayı:193, s. 40-50
- Batur, Ö. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi, *TAAD, Dergisi*, Sayı: 43, s. 203-217.

- Bayraklı, H. H. (2015). *Vergi Ceza Hukuku*, Külçüođlu Kùltùr Merkezi, Meta Basım. Afyonkarahisar.
- Bilici, N. (2024), *Tùrk Vergi Sistemi*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bozkurt, E. (2018). *Genel Hukuk Bilgisi*. 2017 Anayasa Deđiřikliklerine Gùre Gùzden Geçirilmiş, Legem Yayıncılık, Ankara.
- Budak, A. (2007). Vergi Suçlarında Fail Meselesi, *Vergi Dùnyası Dergisi*. (315): 97-101.
- Candan T. (2024), *Vergi Suçları ve Cezaları*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Cengiz, A., Kılıç, Ö. (2017). *Tùrk Vergi Hukukunda Naylon Fatura Suçları*. Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Centel, N., Zafer, H., Çakmut, Ö. (2023). *Tùrk Ceza Hukukuna Giriş*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Çağan, N., Öncel, M., Kumrulu, A. (2024). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, Ankara.
- Çitil, B. (2013). Vergi Hukukunda Mali Mùřavirlerin Sorumluluğu, *TBB Dergisi* (106), 345-356.
- Çomaklı, ř.E., Ak, A., (2013). *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler*, Erzurum Barosu Yayını, Erzurum.
- Dønmez, R. (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007), *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Edizdoğan, N., Gùmùř, E. (2013). Vergi Afları ve Tùrkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, s. 99-119
- Ertùđrul, H. (2023). *Temel Hukuk*, İstanbul: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Esener T., (1998), *Hukuk Başlangıcı Dersleri*, İstanbul: Alkım Yayınları
- Eşitli Aygùn, E. (2013): Suçların ve Cezaları Kanuniliği İlkesi, *TBB Dergisi*, 25(104), 225- 246.
- Gerek, ř. ve Aydın, A. R. (2010). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Gümüş, V. (2016), *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gündüz, E. (2011), *Vergi Suç ve Cezaları*, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır.
- Hakeri, H (2024). *Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler*, Astana Yayınları, Ankara.
- Kan, C. (2019), Türk Ceza Hukukunda Tekerrür. *Türk Dünyası Araştırmaları*, 123(243), 431-446.
- Kara, S. (2017). Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 8(32): 269-281.
- Karakoç, Y. (2004). *Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)*. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı. (ss.99- 26), Düzenleyen T.C. Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Ceza Hukuku*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (2024). *Genel Vergi Hukuku*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç Y., Şenyüz D., Bayraklı H.H. (2020). *Vergi Ceza Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Kaşıkcı, M. (1999). *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaşıkcı, M. ve Rençber, A. (2023). *Vergi Ceza Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Kırbaş, S. (2018). *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)*, 21. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara
- Kızılot Ş., Kızılot Z. (2011). *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R. (2013). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

- Koca, M., Üzülmöz, İ. (2024). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 17. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Küçük, Ş. (2011). Türk Vergi Ceza Sisteminin Caydırıcılık Sorunu-II, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 225.
- Narter, R., Sarıcaoğlu, E. (2013). Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17(1-2): 73-99.
- Mutluer, K., N. Dayanç Kuzeyli, N. (2019). *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Ok, N., Gündel, A. (2022). *Açıklamalı- İctihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ortaç F. R., Yılmaz Furtuna, E. (2017). Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8, (2) , 423-452.
- Ömercioğlu, A. (2022) 7318 Sayılı Kanun İle Eklenen vergi Kaçakçılığı Suçları, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, S. 1, 167 - 192
- Ömercioğlu A., Dayıoğlu M R., Arslan C.B. (2018), Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1, S. 51-70.
- Öner, E. (2023), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özbalcı, Y. (2023). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özcan, O. (2015). *Vergi Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özbek, V. Ö. (2006). *Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı*. Seçkin Yayınevi, Ankara,
- Özgenç, İ., (2024). *Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Yayıncılık, 20. Baskı, Ankara.
- Parlar, A., Hatipoğlu, M. (2007). *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Yorumu*, Cilt:1, Yayın Matbaacılık, Ankara.
- Pehlivan, O. (2024). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

- Rençber, A. (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*. XII Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Şenyüz, D. (2022). *Vergi Ceza Hukuku*. 12. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz D. (2013). Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu, *DEÜHFD*, 15(1), 29-40.
- Şenyüz D. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş, *İzmir Barosu Dergisi*, 81(2), 13-50.
- Taş, F. (2007). *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi*. Doktora Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşdelen, A. (2010). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, *Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 59(4).
- Taşkan, Y. Z. (2024). *Vergi Hukuku*. Adalet Yayınevi, Ankara,
- Taştan, M. (2022). *Açıklamalı İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2022). *Vergi Denetimi*. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Tekirdağ, A. (2015), *Vergi Suç ve Cezaları*, Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Tezcan, D., Erdem, M. R., Önok R. M. (2024). *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tezel, A. (1989). *Vergi Ceza Hukuku*, Ceza Hukuku El Kitabı, Beta yayınları İstanbul.
- Toroslu, N. ve Toroslu, H. (2023). *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Savaş Yayınları, Ankara.
- Torunoğlu, T. (2012). Vergi Ziyayı Kabahati, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, İzmir, Türkiye.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2019). *Vergi Usul Hukuku*. Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

- Türkal H. M., Ekici S., İnan M. (2010). Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncésinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), 45- 83.
- Usta, Y. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Ünal, E. (2021). Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu, *MÜHFHAD*, 27(2), 1260- 1297.
- Ünsal, H. (2003). Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8(3), 27-48.
- Ünsal, İ. (2014). Vergi Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı: Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı Olarak, Deftere Kayıt Tarihi mi Yoksa Beyannameye Kayıt Tarihi Mi Esas Alınmalıdır, *Terazi Hukuk Dergisi*, 31.
- Ürel, G. (2023). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Yapar Kuzucu, B. (2021). Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali. *Maliye Çalışmaları Dergisi*. (65), 71-89.
- Yavaşlar, F. B. (2008). *İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları*, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138 Yıl, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Ankara.
- Yıldız F. (2021). Belgede Sahtecilik ile VUK'da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması, *TAAD*, 12(48), 547- 582.
- Yıldız, F. (2022). *Yargıtay Kararları Işığında Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Yıldız, H. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, Maliye Uzaktan Eğitim Lisans Programı Ders Kitabı.
- Yılmaz Furtuna, E., (2024). Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları Değerlendirme Raporu - II, Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları (Editör: İzzet ÖZGENÇ), Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Yelman E., Gümüş E. (2017). Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Yalova, 76-77

Yıldırım, Z. (2013). *Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, Adalet Yayınları, İstanbul.

Yiğit, O. (2013). Yargıtay Kararları Işığında Bilinçli Taksir Kavramı ve Unsurları. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (2), 113-136.

Yurdakul, Ali (2013). *Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

