

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ ZİYAI VE
SONUÇLARI

Yüksek Lisans Tezi

HAZIRLAYAN
YAVUZ TÜRKAN

Gaziantep, 2018

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ ZİYAI VE
SONUÇLARI

Yüksek Lisans Tezi

HAZIRLAYAN
YAVUZ TÜRKAN

TEZ DANIŞMANI
YRD. DOÇ. DR. AHMET KESER

Gaziantep, 2018

KABUL VE ONAY

Yavuz TÜRKAN tarafından hazırlanan “Vergi Ceza Hukukunda Vergi Ziyat ve Sonuçları” başlıklı bu çalışma 13.04.2016 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Mustafa UÇAR
(Başkan)

Yrd. Doç. Dr. Ahmet KESER
(Üye)

Yrd. Doç. Dr. İ. Metin AYCİL
(Üye)

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum. 13/04/2016

Yrd. Doç. Dr. İ. Metin AYCİL
(Üye)

Doç. Dr. Mazlum ÇELİK
Enstitü Müdürü

TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ ZİYAI” başlıklı çalışmanın tarafımda, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım. 13/04/2016

Yavuz TÜRKAN



ÖNSÖZ

Mesleki birikimime katkı sağlayan bu çalışmanın zorlu oluşum sürecinde, hem uygulamadaki farklılıkları görebilme hem de kendi eksiklerimi fark edebilme imkanı yakaladım. Böylelikle hem bir akademik çalışma yapmış olmanın hem de kendimi yenileme imkanı yakalamış olmanın mutluluğunu da fark etmiş oldum. Bu süreçte en büyük katkının, bilgi birikim ve sabrı ile yanımda olan beni yönlendirip şekillendiren değerli tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Ahmet KESER' in olduğunu ifade etmek isterim. Her ne kadar çalışmanın başlangıç aşamasından sonra bu çalışmada var olmuş olsa da, olduğu gün itibariyle daha sağlıklı ve daha verimli bir çalışma olmuştur. Bu sebeplerden kendisine teşekkürü borç bilir arz ederim.

Gaziantep, 2018

Yavuz TÜRKAN



ÖZET

Vergi, devlet otoritesinin sosyal yapıya karşı üstlendiği fonksiyonları yerine getirmek adına ihtiyacı olan en büyük gelir kaynağıdır. Bununla birlikte, Anayasa'nın 73'ncü maddesi gereğince de bir vatandaşlık görevi olarak tanımlanmıştır. Toplumsal işleyişin devlet tarafından devamlılığı sağlanan kısımlarında aksama olmaması, vergi gelirlerinin sürekliliğine bağlıdır. Bu süreklilik ise vergi mükelleflerinin vergilerini zamanında ve tam olarak ödemesiyle mümkündür. Aksi yönde davranış, kamu geliri olan vergide eksikliğe sebep olacak ve kamusal işleyişi sekteye uğratabilecektir. Kanunun vergi ziyayı olarak ifade ettiği bu durum, beyan esasına göre tarhiyat mekanizmasının işlediği vergi sistemimizde mükellefin eksik beyanı olması durumunda cezai işlemi gündeme getirmektedir.

Vergi ziyayı cezası, mükellefin kasıtlı olarak eksik beyanda bulunması veya vergi ziyayına sebebiyet vermesi halinde uygulama bulmaktadır. Birçok vergi türü açısından söz konusu olmakla birlikte cezanın ödenmesi, zamanaşımına girmesi, mükellefin ölmesi gibi sebepler neticesinde ceza hükmü ortadan kalkmaktadır. Bunun yanı sıra vergi ziyayı cezası ilk usulsüzlükte kayba uğratılan verginin bir katı ve gecikme süresinin varlığı halinde de yasal faizi ile birlikte tahsil edilir. Ancak tekerrür halinde, tekerrürün mahiyetine bağlı olarak katlı uygulamalar da söz konusu olmaktadır. Cezanın kesin hüküm bulması, ziyayı uğratan fiilin işleniş biçimi ile ilişkili olup kasıt veya ihmal durumlarına göre düzenlemede farklılıklar bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Ziyayı, Vergi Suçları, Vergi Kabahatleri.

ABSTRACT

Taxes, government authorities of the need to fulfill the functions undertaken against the social structure that is the biggest source of income. However, in accordance with the Constitution of Article 73'th it has been identified as a civic duty. The continuity of the state's social functions to be provided in section disruption depends on the continuity of the tax revenue. This continuity is possible with the time and the taxpayers pay their taxes in full. Otherwise the behavior will cause a deficiency in tax revenues, which is public and the public will be able to defeat sectarian functioning. This tax loss as stated by law case, if the taxpayers underreporting of our tax system assessment mechanism according to the declaration of principles committing raises the criminal proceedings.

Tax penalty, the taxpayer deliberately make the statement is applicable in case of incomplete or give rise to a tax loss. Many types of tax in terms of being concerned with the payment of the penalty, to enter the statute of limitations, the cause of death as a result of the provision of the taxpayer are eliminated punishment. As well as tax penalty in case of existence of a solid and delay the tax loss suffered in the first irregularities also be charged with statutory interest. However, in case of repetition, repetition, depending on the nature of the story applications are concerned. Finding certain provisions of punishment is related to the actual perpetration of the format that interferes rather than according to intent or negligence are differences in regulations.

Keywords: Tax, Tax Loss, Tax Crimes, Misdemeanors of Tax

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ	vi
KISALTMALAR	vii
BİRİNCİ BÖLÜM	
GİRİŞ	1
VERGİ CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN GENEL ESASLAR	2
1.1. Kabahat Suç Ayrımı ve Unsurları	3
1.1.1. Vergi Hukukunda Kabahat	4
1.1.2. Vergi Hukuku Açısından Suç ve Unsurları	5
1.1.2.1. Maddi Unsur	6
1.1.2.2. Manevi Unsur	7
1.1.3. Teşebbüs	8
1.1.4. İştirak	8
1.1.4. Tekerrür	9
1.1.5. Birleşme.....	10
İKİNCİ BÖLÜM	
VERGİ KABAHAAT, SUÇ VE CEZALARI	15
2.1. Vergi Kabahatleri	15
2.1.1. Vergi Ziyatı.....	15
2.1.1.1. Kanuni Unsur	17
2.1.1.2. Maddi Unsur	17
2.1.1.3. Manevi Unsur	40
2.1.1.4. Hukuka Aykırılık	41
2.1.2. Vergi Ziyamının Genel Uygulama Alanları	41
2.1.2.1. Geçici Vergide Vergi Ziyatı Cezası	41
2.1.2.2. Veraset ve İntikal Vergisinde Vergi Ziyatı Cezası	44
2.1.2.3. Emlak Vergisinde Vergi Ziyatı Cezası	46

2.1.2.4. Katma Değer Vergisinde Vergi Ziyat Cezası	47
2.1.2.5. Damga Vergisinde Vergi Ziyat Cezası	51
2.1.2.6. Özel Tüketim Vergisinde Vergi Ziyat Cezası.....	52
2.1.2.7. Harçlarda Vergi Ziyat Cezası	54
2.1.2.8. Gider Vergilerinde Vergi Ziyat Cezası	54
2.1.3. Usulsüzlükler	54
2.1.3.1. Birinci ve İkinci Derece Usulsüzlükler.....	55
2.1.3.2. Özel Usulsüzlük Kabahati	61
2.2. Vergi Suçları.....	64
2.2.1. Kaçakçılık Suçları.....	64
2.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali	67
2.2.3. Memurların Mükellefin Özel İşlerini Yapması	71
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
CEZAYI SONA ERDİREN SEBEPLER	74
3.1. Ödeme	74
3.2. Ölüm	75
3.3. Düzeltme	75
3.3.1. Hesap Hataları	76
3.3.2. Vergilendirme Hataları	76
3.3.3. Düzeltmede Usul	76
3.4. İndirim	78
3.5. Verginin Terkini ve Tahakkuktan Vazgeçme	79
3.6. Vergi Affı	79
3.7. Pişmanlık ve İslah	81
3.8. Ceza Kesmede Zamaşımı	83
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	
SONUÇ VE ÖNERİLER	84
4.1. Sonuç	84
4.2. Öneriler.....	86
KAYNAKÇA	87

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1: 2016 Yılı Usulsüzlük Cezaları Miktarlarına İlişkin Cetvel	60



KISALTMALAR

C.	:	Cilt
CD	:	Ceza Dairesi
D.	:	Daire
DVK	:	Damga Vergisi Kanunu
E.	:	Esas
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
K.	:	Karar
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KK	:	Kabahatler Kanunu
m.	:	Madde
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
VDDGK	:	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu.
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Anayasanın, mükellef için ödev ve devlet için hak niteliğinde tanımladığı vergi, kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmakla birlikte devlet otoritesinin üstlendiği görev niteliğindeki fonksiyonlarını yerine getirmesi noktasında da en önemli gelir kaynağını teşkil etmektedir. Bu doğrultuda değerlendirildiğinde vergi, bir anlamda devletin halktan nakdi olarak alıp hizmet olarak geri verdiği bir döngünün yasal sınırları olmanın yanı sıra devletin mali piyasalara müdahale etme noktasında temel dayanağı olmaktadır.

Bu noktada vergi ile sorumlu olmanın sınırının mükellefiyet olduğu ve mükellefiyetin de beraberinde hak ve ödevler getirdiği görülmektedir. Verginin mükellefçe ödenmesinin usul ve esasları VUK' unca düzenlenmiş ve kanunun verginin belirlenmesinde insiyatifi mükellefe bırakmıştır. Yani kanun, vergi tarhiyatında mükellefin beyanını esas almış ve böylelikle vergiye mahsus miktarın belirlenmesinde mükellefin beyanını esas almıştır. Bu durum kanunun mükellefe güven addetmesi olarak değerlendirilebileceği gibi bu güvenin suiistimali noktasında da cezai müeyyideyi ön görmüştür. Mükellef, vergiye tabi olan miktarı kanunun kendisine sağladığı serbesti doğrultusunda beyan ile sorumludur. Beyan olunan matrah, mükellefin sorumluluğundadır ve matrahın kusurlu beyanı durumunda cezanın muhatabı da yine mükellef olacaktır.

Mükellefin beyan konusunda eksik ya da hatalı bildirimini sonuçları devlet açısından vergi kaybı olarak sonuçlarını göstermektedir. Vergi kaybının sonuçları bağlamında değerlendirilmesi durumunda ise öncelikle kamu gelirlerinde eksilme kendini göstermektedir. Diğer taraftan devlet otoritesine karşı gelme dolayısıyla kanuna karşı gelme eyleminin varlığı da bu noktada dile getirilebilecek durumlardandır. Bir diğer sonuç ise otoritenin adil yönetim ilkesine uymayan, kanunlara uygun davranan mükellef ile uygun davranmayanlar arasında adaletsiz gelir edimi ortaya çıkmaktadır. Bunun bir diğer ifadesi ise eksik beyanda bulunan adına sebepsiz zenginleşme olarak da yorumlanabilecektir.

Tüm bu durumların kanun ifadesi ile meydana getirdiği vergi ziyayı, ziyaa uğratanca kasıt içeren durumların oluşması durumunda kanunca belirlenen oranlarda cezai yaptırım uygulanması söz konusudur. Kanunda vergi ziyayı olarak ifade edilen vergi ziyayı, uğranan kayıp miktarınca mükellefe uygulanmakta ve çeşitli durumlarda bu oran üç kat gibi uygulama bulmaktadır.

Vergi ceza kanununda vergi ziyayı ve sonuçlarının araştırıldığı bu tez çalışmasının birinci bölümünde vergi ceza kanununa ilişkin genel esaslara yer verilmiş ve suçun unsurlarının yanı sıra kabahat ve suç ayırımını belirleyen esaslara değinilmeye gayret edilmiştir.

İkinci bölümde ele alınan vergi kabahatleri ve bu kabahatler altında izaha çalışılan vergi ziyasına ilişkin ayrıntıların yanı sıra vergi ziyayı cezası uygulanacak haller ve uygulama biçimlerine değinilmiştir. Beraberinde, vergi ziyayı cezasının çeşitli vergiler bağlamında hangi şartlar altında uygulama bulduğu ve bu vergilere ilişkin olarak hangi durumlarda vergi ziyayı cezasının meydana geldiği izaha çalışılmış, beraberinde diğer vergi suçlarına da yine bu bölümde yüzeysel olarak değinilerek bu suçlarda vergi ziyayı cezasının hangi biçimlerde uygulama bulduğu ele alınmaya gayret edilmiştir.

Araştırmanın son ve üçüncü bölümünde ise vergi ziyayı cezasını sona erdiren haller ve bu hallerin kanunen geçerlilik arz eden unsurlarına yer verilmiştir, ayrıca bu araştırmanın da ana amacını teşkil eden, cezalardan kurtulma yollarından olan vergi aflarının vergisel ödevlerini süresinde ve eksiksiz olarak yerine getiren mükellefler ile sorumluluk noktasında eksik davranan mükellefler arasında bir fark olup olmadığı araştırılarak, vergi aflarının etkileri değerlendirilmiştir.

VERGİ CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN GENEL ESASLAR

Vergi, bir toplumu oluşturan tüm bireylerin mali gücüne göre, bütün vatandaşların katılmakla yükümlü olduğu anayasal bir ödev olarak tanımlanabilir (Alantar, 2005:47). Vergi ilişkisi kural olarak, vergi yükümlüsü ve vergi alacaklısı olmak üzere iki farklı taraf arasında cereyan etmektedir. Bu ilişkiye bazı hallerde vergi sorumlusu adı verilen üçüncü bir tarafında dahil olması söz konusu olabilmektedir (Bilici, 2007:51). Vergi ilişkisine dahil olan taraflar arasında, vergi kanunlarının emretmiş olduğu hususlar hakkında bazı anlaşmazlıklar olabilmektedir.

Vergi suç ve cezaları vergi kanunlarının emretmiş olduğu hususların zamanında ve usulüne uygun olarak yerine getirilmesi için özel bir önlem niteliğinde düşünülmüştür. Bu suç ve ceza düzenlemeleri ile vergi yükümlüsünün vergi borçlarını zamanında ödemesini sağlayarak hazineye gerekli kaynak aktarımı zamanında yapılarak kamu hizmetlerinin yürütülmesi, finansman sıkıntısı çekilmemesi de amaçlardan birisidir. Vergi suç ve cezaları genel olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir (Pehlivan, 2004:128).

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabı ceza hükümlerini açıklamıştır. Anılan Kanunun 331'inci maddesine göre vergi kanunlarına aykırı hareket edenler vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılmaktadır.

Vergi kanunlarında belirtilen kurallara aykırı hareket edenlerin neden vergi cezalarına muhatap tutulduklarını ya da karşılaştıklarını anlamak çokta zor değildir. Çünkü vergi suçları ekonomik yapı içerisindeki devlet otoritesinin bir yaşam göstergesi olan vergi toplama hakkının engelleniyor olmasıdır (Ela ve Kelecioğlu, 2000). Devletin ekonomik ve mali politikalarının işlevselliği, vergi politikalarının ne derece başarı ile uygulanabildiğine bağlıdır. İşte bu noktada vergi idaresi, kanundan almış olduğu yetkiye istinaden kendisinde bir yaptırım uygulama gücü bulabilmektedir.

Türk Vergi Hukukunda önemli bir yere sahip konulardan biri de vergi suçları ve bunlar için öngörölmüş bulunan vergi cezalarıdır. Yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının da konusunu teşkil edebilen vergi suçları ve cezaları, gerek vergi idaresi ve gerekse de yükümlü nezdinde güncelliğini muhafaza etmektedir (E. Doğrusöz, 2005:253).

1.1. Kabahat Suç Ayrımı ve Unsurları

Vergi ceza sisteminde vergi kanunlarını ihlal eden ve sonuçlarına ceza öngörölen iki tür hukuka aykırılık bulunmaktadır. Bunlar; vergi suçları ve vergisel kabahatlerdir. Bu ayrım, özünde bir nitelik farkına dayanmamakta sadece nicelik farkından kaynaklanmaktadır. Vergi suçları, vergilendirme alanında, mükellef, sorumlu ya da bunlarla ilişkili üçüncü kişilerin vergi ilişkisinin sınırlarını aşan şekilde toplumsal hayata yönelmiş tehdit, tehlike veya zarar içeren eylemlerinin dar anlamda suç olarak nitelendirilmesi sonucunda ortaya çıkar. Esasen bu ayrım, vergilendirme alanında ortaya çıkan hukuk ihlallerinin kanun koyucunun takdirine bağlı olarak vergi suçu ve vergisel kabahat olarak ayrıştırılmasına dayanır. Nicelik itibariyle daha düşük bir tehlike, tehdit ya da zarar içeren ve özellikle de vergi ilişkisine eşlik eden eylemler vergisel kabahat olarak nitelendirilmektedirler. Vergi ilişkisinin bir parçası olan maddi ve şekli ödevlerin gereği gibi yerine getirilmemesine bağlı eylemlerin cezalandırma sürecinin de vergi idaresi ve vergi yükümlüsü arasında halledilmesi tercih edilerek vergi idaresinin daha etkin çalışması ve usul açısından cezanın pratik şekilde tatbiki öngörölmüştür. Bu durum aynı zamanda yargının iş yükünün hafifletilmesine olanak sağlarken, yükümlünün de daha basit nitelikteki ihlalleri nedeniyle yargı karşısına çıkıp suçluluk etiketi takmasını önlemektedir. Vergi ödevine bağlı bu hukuk ihlalleri idari yaptırımlar olarak idari vergi cezalarıyla

karşılancak olmakla birlikte, bu durum vergisel kabahat ve idari vergi cezaları için Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin geçerli olması sonucunu doğuracaktır.

Buna karşın, vergilendirme alanında ortaya çıkan daha ağır nitelikli ihlaller dar anlamda suç olarak tanımlanırken, bu eylemlerin ceza muhakemesi usulüne tabi olarak ceza yargılaması sonucunda müeyyidelendirilmesi kabul edilmiştir. Vergi suçları da doğrudan mükellef, sorumlu ya da üçüncü kişilerin vergilendirme alanındaki belirli tür ihlallerine yönelik olarak VUK' un 359'uncu maddesinde “kaçakçılık suçları ve cezaları” olarak düzenlenirken, vergi ilişkisinin yürütümüne bağlı olarak bu süreçte görevli olan personelin ihlallerine yönelik suç ve cezalar VUK' un 362 ve 363'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi ilişkisinin yürütümüne paralel olarak ortaya çıkan suçlar vergi mahremiyetinin ihlali (VUK md. 362) ile mükelleflerin özel işlerinin yapılmasıdır. (VUK md. 363) Vergisel kabahatlerde uygulamaya Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri ve VUK'taki düzenlemeler yön verirken, vergi suçları açısından geçerli olan genel ilke ve esaslar ise TCK'nın genel hükümleri olacaktır.

1.1.1. Vergi Hukukunda Kabahat

Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca kabahat kavramını “*kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” ifadesiyle tanımlanmaktadır. Madde hükmünde bahsedilen idari yaptırımları ise yine Kanun'un 16'ncı maddesiyle düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar; idari tedbirler ve idari para cezalarından oluşmaktadır. Kanunun ikinci ifadesindeki genel tanımlama şekli 16'ncı madde ile ortadan kaldırılmıştır. Anayasanın belirlilik ilkesine aykırılığı iddiasıyla 2'nci madde için Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuruya cevaben, kanun koyucunun esas itibariyle niceliksel ölçüde atfen kabahatin kapsamını belirlemede Anayasa'ya uygun davrandığını tespitle madde hükmünün Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir¹.

Vergisel kabahatler nitelik itibariyle neticelerine idari yaptırım öngörülen hukuka aykırılıklardır. Kabahatler Kanunu'nun “yaptırım türleri” başlıklı 16'ncı maddesi uyarınca, kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir. İdarî tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer

¹ Anayasa Mahkemesi, 11 Haziran 2009 Tarih, E.2007/115, K.2009/80 sayılı Karar, RG, 26 Kasım 2009, Sayı 27418.

alan diğer tedbirlerdir. Vergi ceza sisteminde, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer tedbirler bulunmamakla birlikte, vergisel kabahatlere öngörülen tek yaptırım türü idari para cezasıdır.

Kabahat olarak tanımlanan bir fiil, tek bir hareket ile meydana gelebileceği gibi birden fazla hareketle de kendini gösterebilmektedir. Suç açısından da benzer şekilde olan bu durum paralelinde, vergisel kabahatin oluşması açısından dış dünyada değişiklik üretecek bir hareketin var olması gerekliliğiyle kendini göstermektedir. Vergi anlamında kabahatin hareket unsuru bakımından tasnifinden hareketin varlık kazanma biçimine göre ihmali veya icrai, sayısına göre de tek hareketli ya da çok hareketli kabahat ayrımı yapılmaktadır. Ancak hangi hareketin veya hareketlerin kabahat dairesinde değerlendirileceği ise devlet tasarrufunda olan bir durum olmakla birlikte devletin kabahat ayrımı yaparken hakkaniyet ilkesine bağlı kalması beklenir (Şenyüz, 2013:43-44).

1.1.2. Vergi Hukuku Açısından Suç ve Unsurları

Vergi suçunun ne olduğu kanunlarda tanımlanmamıştır. Vergi Usul Kanununda suçun niteliğine göre isimleri belirtilmek suretiyle, hangi yaptırımların uygulanacağı açıklanmıştır.

Gerek Türk Ceza Kanununda düzenlenmiş fiiller, gerek Vergi Usul Kanununda yer alan suç fiilleri incelendiğinde, vergi suçları için bir tanım yapıldığında; vergi kanunlarına uymak zorunda bulunan kişilerce işlenen, kamu düzenini bozan veya devleti vergi kaybına uğratan, kanuni teamüllere uygun ve cezayı gerektiren fiiller olarak ifade edilebilmektedir (Şenyüz, 2013:339).

“Başka bir ifadeyle vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenmiş olan ekonomik nitelikte suçlardır.” (Pehlivan, 2004:128). Ya da, vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanununda tanımı yapılmış olan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri şeklinde de tanımlanabilir (Candan, 2004:27).

- Vergi suçu, vergi kanunlarında gösterilen yükümlülük ve zorunluluklara uymak zorunda olan kişilerce işlenebilir.
- Vergi suçu, maddi veya şekli yükümlülüklere aykırı hareket edilmesi şeklinde işlenebilir.
- Vergi suçu sonucu devlet, vergi kaybına uğrayabileceği gibi, vergi kaybı ihtimali ile kamu düzeni de bozulabilir.
- Vergi suçu, vergi kanunlarında suç fiili olarak gösterilir.

- Vergi suçu için kanunlarda mutlaka cezalara yer verilir (Bayraklı, 2006:181).

Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı davranışın sonucuna göre, mali nitelikli vergi suçları ve ceza hukuku anlamında vergi suçları olarak ikiye ayrılmıştır. Vergi suçları; bu suçların cezalandırılma sürecinde vergi idaresinin hem taraf olması, hem de yargıç pozisyonunda bulunması özelliğine bakılarak, idari kabahat hatta disiplin suçu olarak da nitelendirilmektedir. Mali nitelikte vergi suçları, daha çok vergi kaybına neden olmanın sonucu olan vergi kanunlarına aykırı şekilde davranışlardır. Ceza hukuku anlamında vergi suçları ise, kamu düzenini bozucu nitelikte olanlar olarak tanımlanabilir. Bu vergi suçlarının, Ceza Hukuku ilkelerine tabi diğer suçlardan hukuki konuları ve sosyal düzeni bozucu amaçları bakımından farkları olduğu söylenemez (Candan, 2004:17).

Türk Ceza Kanununa göre unsur, suçun tam olarak mevcut olması için gerekli şart şeklinde tanımlanabilir.

Cezayı gerektiren fiil vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket olarak tanımlanırken, hangi hareketin vergi kanunlarına aykırı olduğu ve bu harekete uygulanacak cezanın mahiyeti ya da türü, vergi kanunları hükümleri ile cezalara ilişkin hükümlerin birlikte değerlendirilmesiyle ortaya çıkarılır (Özyer, 2008:817).

Vergi suçunu anlayabilmek, bu konu ile ilgili ortaya çıkması muhtemel olan sorunları çözebilmek için, suçun unsurlarını irdelemek gerekir. Zaten Vergi Hukukunda vergi suçlarının dikkate alınması ve incelenmesi, suçu oluşturan unsurları dikkate alınmak suretiyle gerçekleşir. Bu hususa, Danıştay'ın vermiş olduğu kararların özünde de rastlanabilir.²

1.1.2.1. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru insan eylemidir. Daha doğru bir ifadeyle, kanunda tanımlanmış suç tanımına uygun insan eylemidir. Hukukta eylem ya da hukuki fiil, hukukun kendisine hukuki sonuç bağladığı insan hareketleridir. Hukuk düzeni insan davranışlarının hepsine değil, ancak bir kısmına bir hukuki sonuç bağlanmıştır. Hukuki fiilde kişinin o hukuki sonucu istemiş olup olmamasının bir önemi yoktur (Öztañ, 2015:87).

Vergi suçunun oluşumu için, her şeyden önce, ortada, olumlu ya da olumsuz bir davranışın bulunması; ayrıca bu davranışın, vergi kanunu olarak adlandırılan bir kanunun

² Danıştay 4. D. 29.01.1999, E. 1998/4001, K.1999/144 sayılı kararı <http://www.danistay.gov.tr/dbs/continer.jsp>, Erişim Tarihi: 20.10.2015

hükümlerine aykırılık oluşturması gereklidir. Vergi kanunu hükümlerine aykırı olan bu davranış, vergi suçunun maddi unsurudur.

Diğer taraftan, vergi suçunun maddi unsuru, vergi mükelleflerinin, sorumlularının ve bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin hukuka aykırı davranışları olarak ta tanımlanabilmektedir. Bu davranışlar olumlu olabileceği gibi, olumsuz da olabilirler. Vergi suçunun maddi unsurunun gerçekleşmiş sayılabilmesi için, hükmü ihlal edilen kanunun bir vergi kanunu olması ve ihlalin hukuk düzeninde bir sonuç doğurması da gerektiği unutulmaması gereken önemli bir faktördür (Candan, 2004:18).

1.1.2.2. Manevi Unsur

Bir suçun bulunabilmesi için, yani yapılan fiilin suç olarak kabul edilmesi için, kanuni tarife uygun ve hukuka aykırı bir fiilin, iradi yani faile isnadı kabul olacak şekilde kusurlu olarak işlenmiş olması şarttır (Dönmezer, 1997:311).

Manevi unsur; eylem sahibinin kusurlu iradesidir. Bu kusurlu irade olmadan kanuna aykırı eylemin sayılması olanaklı değildir. Başka bir anlatımla, bir eylemin suç sayılabilmesi için, kanunun aradığı manevi unsurun bulunmaması, eylemi, kanunda tipi gösterilen suç olmaktan çıkarır. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Kasıt; kanunun suç saydığı eylemi, sonuçlarına bilerek ve isteyerek işlemek demektir. Taksir ise istenerek yapılan bir eylemden istenilmeyen kanuna aykırı sonuçlar doğmasıdır.

Vergi Usul Kanununun vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelerinde, unsurları bakımından, iki ayrı suç tipi öngörülmüştür. Bunlardan ilkinde, kanuna aykırı eylem vergi suçunun tekemmülü için yeterlidir. Eylem sahibinin kusurlu iradesinin bulunup bulunmaması, suçun tekemmülünde etki yapmaz. Bu bakımdan; bu suçlar dolayısıyla kesilecek cezalara karşı, kanunda cezayı kaldıracağı kabul edilen durumlar dışında, eylemin iradi olmadığı, bilerek ve istenerek yapılmadığı, yanılı sonuca olduğu gibi mazeretler ileri sürülemez. Ceza Hukukunda objektif sorumluluk esasına göre cezalandırılan suçlara benzeyen bu suçlar, usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarıdır. İkinci tip vergi suçlarında; asıl olan maddi unsurun yanında manevi unsurun da gerçekleşmiş olmasıdır. Bu suçlar ise, kaçakçılık suçu olarak nitelenen ve ileriki bölümde inceleme imkanı bulacağımız bazı suçlardır (Candan, 2004:26).

1.1.3. Teşebbüs

Kişinin işlemek istediği bir kabahatin icra hareketlerini tamamlayamaması veya sonucun gerçekleşmemesi nedeniyle yarıda kalmasına kabahate teşebbüs denir. Kabahatte teşebbüsten söz edebilmek için kabahatin hazırlık ve icra hareketlerinin başlanılmasına rağmen sonuç unsurunun gerçekleşmemiş olmasına teşebbüs denir.

Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüse ve gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır.(KK.m.13) Ceza hukukunda gerek eksik gerekse tam teşebbüs halleri cezalandırılırken, vergi suçlarına teşebbüs halleri genel olarak cezalandırılmamaktadır (Şenyüz, 2013:277).

Teşebbüs halinde kalan kabahatlerde icra hareketleri başladığı halde bitirilmez veya icra hareketleri bitmesine rağmen netice meydana gelmez. Yani kamu otoritesi vergisel bir gelirden yoksun kalmamıştır. Ancak teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair KK.m.13’de hüküm bulunan haller saklıdır lafzı ile Vergi Usul Kanununda teşebbüse ilişkin bir hüküm bulunmaması nedeniyle vergi kabahatleri açınsındansa teşebbüsün uygulanması mümkün olmayacaktır. Bu nedenlerle vergi kabahatlerinde teşebbüs cezalandırılmayacaktır.

1.1.4. İştirak

Bir Kabahat tek kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kişinin işbirliğine dayanan şekilde de işlenebilir. İştirak bir kişi tarafından tek başına işlenebilen hareketin kabahate iştirak iradesiyle işbirliği halinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Kabahate iştirak belirli bir işbirliğini ve irade varlığını gerekli kılar. Sorumluluğun çokluğunu ifadeden iştirak hali çok failli kabahatlerden farklı bir durumdur (Şenyüz, 2013:275).

Çok failli suçlarda (örneğin rüşvet) suçun oluşabilmesi için birden çok kişinin fail olması yasa gereğidir. Çok failli suçlarda birden çok failin varlığı gerekli iken, iştirakte aslında tek failli olan suçun çok failli olarak gerçekleştirilmesi söz konusudur. Bu nedenle, iştiraktan bahsedilmek için her şeyden önce birden fazla failin bulunması gerekir. Birden fazla kişi

tarafında işlenebilen çok failli suçlar için iştirak söz konusu olmaz. Vergi usul kanununda iştirak belirlenirken kanun yolları dışındaki diğer genel hükümler için VUK 'da aksine bir hüküm olmadıkça K.K'na bakılması, bu nedenle VUK' un 344/3 ve K.K' nın 14. Maddesiyle iştirak konusunda yapılan düzenlemeleri vergi kabahatleri içinde geçerli olmasıdır.

Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir. Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir. Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir. Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır (KK, m.14).

Vergi kabahatleri açısından iştirak şartları K.K ve VUK birlikte dikkate alındığında; iştirak edilen fiilin hukuka aykırı olması, iştirakçi veya iştirakçilerin fiilin işlenmesine bilerek ve isteyerek (kasıtlı) katılmaları iştirak edilen kabahatin ağır nitelikli fiillerle işlenen vergi zıyayı olması, iştirake konu hareketi ile ortaya çıkan vergi zıyayı arasında illiyet bağı bulunmasıdır. Vergi zıyayı 359.maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır (VUK.m.344/2).

Vergi kabahatleri açısından iştirakin var olabilmesi iştirak edilen kabahatin “vergi zıyayı” olmasına ve vergi zıyayının ağır nitelikli fiillerle ortaya çıkmasına bağlanmıştır. Şartları varsa iştirak edenlerin hepsine ayrı ayrı ceza verilir. Vergi suçlarına iştirak edenlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları şart değildir. Fiilin işlenmesine kanunda öngörülen şekilde katılan herkes iştirakçi olur (Şenyüz, 2013:277).

1.1.4. Tekerrür

Tekerrür, önceden bir suç işleyip ceza alan kimsenin, belirlenmiş olan bir süre içerisinde yeniden suç işlemesi halinde, daha ağır ceza almasını gerektiren bir uygulamadır (Bilici, 2007:100). Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesine göre vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezası kesilen ve cezası kesinleşen bir kimse, cezasının kesinleştiği tarihten başlamak üzere vergi ziyayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar aynı suçu işlerse vergi

ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezasının da yüzde 25 oranında arttırılarak uygulanması gerekmektedir.

Türk Ceza Kanununda tekerrür süreleri cezanın çekildiği veya düştüğü tarihten itibaren başladığı halde, Vergi Usul Kanununda bu sürenin bir önceki cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlayacağı kabul edilmektedir. Vergi cezasının kesinleşmesi, cezanın tahsil edilebilir aşamaya gelmesi, yani ceza kesme işlemine karşı başvurulacak herhangi bir yargı yolunun kalmaması anlamına gelmektedir (Aslan, 2008:49).

Diğer taraftan, birinci suçun kesinleştiği takvim yılı başına kadar geçen devrede işlenen suçlar için tekerrür hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı hususu tereddütlüdür. Ancak, tekerrür uygulamasında sürenin cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlayacağını ifade edilmiş olması sürenin sona ereceği tarihi tespit ile ilgilidir. Diğer bir anlatımla, beş veya iki yıllık süreler tekerrür cezasının uygulama süresinin bittiği tarihi tespit bakımından önem taşımaktadır. Kanundaki bu ifade, cezanın kesinleştiği tarihten müteakip takvim yılı başına kadar geçecek olan sürede mükerreren işlenen aynı nevi'den suç dolayısıyla tekerrür hükmünün uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir (Özbalcı, 2004:906).

1.1.5. Birleşme

Kabahat sayılan fiillerle ortaya çıkan her sonuç ilke olarak bağımsız bir kabahat oluşturur. Genel olarak suçların birleşmesi, çeşitli suçların tek bir suç oluşturacak şekilde birleşip kaynaşmaları ya da aralarında tek fiilden doğmuş olmaktan ileri gelen bir bağlantı bulunmasıdır. Fail ayrı hareketle ne kadar sonuç meydana getirmişse, o kadar korunan hukuki yarar, zarar görmüş, o kadar kabahat işlenmiş ve ortaya çıkmış sayılır. Ceza hukukunda ise birleşme konusu, birden çok suç işlemiş olan kimselerin cezalarının ne şekilde verileceği konusundaki kararsızlıktan doğmuştur (Edizdoğan vd., 2007:18).

Cezalandırmada genel olarak kural, her bir suç veya kabahat için ayrı ceza verilmesidir. Kabahatler Kanununda öngörülen “birleşme” hükümlerin de ise birleşme, kabahatler ve yaptırımlar açısından ayrı ayrı ele alınmıştır. Buna göre, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi ve bunlar için sadece idari para cezası öngörülmesi halinde en ağır olanı uygulanır. Ancak kanunda başka idari yaptırımlar da öngörülmüşse, birleşme söz konusu olmayıp bu yaptırımların her biri ayrı ayrı uygulanacaktır. Hukuki birleşme durumunda Vergi Usul Kanununun benimsediği sistem ise ceza hukukunun kabul ettiği sistemden kısmen farklıdır.

Tek fiile birden fazla hukuki yarar ihlal edilmiş olabileceği gibi aynı hukuki yararın farklı fiillerle ihlal edilmesi de söz konusu olabilir. Ortaya çıkan bu durumun çözümü kabahatlerinin bir araya toplanarak değerlendirilmesi, birleşme adı verilen hukuki durum ile gerçekleşmektedir. Birleşme tek fiil ile meydana gelen ihlaller sonucunda ortaya çıkan çeşitli kabahat ve suç teşkil edip birleşmesi ve kaynaşması şeklinde çözüme kavuşturulmasını konu alır (Şenyüz, 2013:249).

Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır. Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır (KK.m.15). Suçların birleşmesi ceza hukukumuzda, çeşitli şekillerde meydana gelmekte ve tanımlanmaktadır. Zincirleme (müteselsil), birleşik (müşterek), karma (muhtelif) ve artan oranlı (müterakki) suçların hepsi, çeşitli suçların birleşerek sadece tek bir suç teşkil edecek şekilde kaynaştıkları suçlar sayılmaktadır. Ceza Kanunumuza göre, bir fiil ile kanunun çeşitli hükümlerinin bozulması halinde ortaya çıkan hukuki birleşmeye daha geniş yer verilmiştir (Şenyüz, 2013:250).

Bu birleşme şeklinde faile, bozulan hükümlerden en ağır cezayı gerektiren hükmün cezası verilmektedir. (TCK m. 44). VUK' unda "karma" ve "artan oranlı" suçlar hakkında hüküm bulunmadığı için, belirtilen suçların birleşmesi şekilleriyle meydana gelen bütün bu suçlar konusunda bir açıklık da bulunmamaktadır. VUK m. 335 ve 336. maddeleri suçların birleşmesinde, hukuki birleşme sistemine yaklaşmaktadır. Ancak karma ve artan oranlı suç kavramları, vergi cezalarını gerektiren fiiller alanında da uygulama yoluna gidilmiştir (Edizdoğan vd., 2007:19).

Eğer yükümlü, ayrı fiillerle ayrı vergilerin kaybına neden olmuş ise, bu durumda kuşkusuz her vergi için ayrı ayrı ceza kesilecektir. Öte yandan Vergi Usul Kanununun ifadesine göre "Bu Kanunda yazılı vergi zıyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez" (VUK.m. 340/1). Bunun sonucu olarak vergi cezasını gerektiren bir fiil, Ceza Kanununa göre de suç ise, vergi zıyaı ve usulsüzlük cezaları Ceza Kanunundaki cezalarla birleştirilemez. Vergi

cezasının kesilmesi, diğer kanunlara göre verilecek cezalardan, bu cezalar para cezası olsa bile indirilemez ve mahsup olunamaz. Kuşkusuz bunun aksi de olmaz. Birinin cezasının verilmiş olması ötekine hiçbir şekilde etki yapmaz, her iki ceza ayrı ayrı yurutulur. Başka bir deyişle,

“Vergi Usul Kanununda yer alan vergi cezalarından biriyle cezalandırılan fiiller, aynı zamanda Türk Ceza Kanununa göre suç teşkil ettiği takdirde, vergi cezası kesilmesi, Türk Ceza Kanunu hükmüne uyarak kovuşturma yapılmasına engel değildir” (VUK m. 340/2).

Tek fiil ile birkaç vergi kaybına neden olunması, Vergi Usul Kanununa göre, bir fiil ile kayba uğratılan vergiler, tür bakımından birbirinden farklı ise, suçlar arasında birleşme yoktur. Bu bakımdan fail, kaç verginin kayba uğramasına neden olmuşsa o kadar vergi suçu işlemiş sayılır ve faile her vergi için ayrı ayrı ceza kesilir. Kanunda “Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziya uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir” (VUK.m.335)

Tek bir fiil sonucu birden fazla vergi kaybı olmamış ancak, vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bu takdirde hukuki birleşme kuralları uygulanır ve bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır kesilir (VUK m. 336/1). Ancak esas sorun, en ağır cezayı gerektiren fiilin hangisi olduğunu saptamaktır. En ağır cezayı gerektiren fiilden amaç, miktar olarak ağır olan ceza yerine nitelik ve çeşit bakımından ağır olan cezadır. Vergi Usul Kanununun ceza hukukuna ait birleşme ilkesinden ayrıldığı tek durum, suçların ayrı ayrı olması durumudur. Bu da Vergi Usul Kanunundaki cezaların amaı olan verginin güvenle toplanması ilkesinin doğal bir sonucudur.

VUK m. 353 ve devamında dunelenen özel usulsüzlük cezalarının vergi kaybına bağlı ceza turu ile birleşmesi, her iki cezayı gerektiren kanuna aykırı hareketin aynı eylemden olması halinde, vergi kaybına bağlı cezanın kesilmesi, özel usulsüzlük cezasının kesilmesine engel değildir. Burada söz konusu olan usulsüzlükler, genel usulsüzlükler olup, Vergi Usul Kanunu 353. maddesinin sondan bir oncelki fıkrasındaki dunelenmeye göre özel usulsüzlük suçlarında birleşme kabul edilmemiştir. Usulsüzlük cezası kesilebilmesi için vergileme döneminin sona ermesini beklemek zorunluluğu bulunmadığından, daha önce usulsüzlük sayılarak cezalandırılan bir eylemin vergi kaybına da neden olduğu sonradan anlaşıldığı takdirde, önceden usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın kayba uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile kıyaslanmasına ve bu cezaların eylem için daha önce kesilen usulsüzlük cezasından miktar itibariyle fazla olduğu anlaşılırsa, bu durumda noksan kesilen cezanın tamamlanmasına mani değildir (VUK m. 336/2).

Ayrı fiillerle birden çok suç işlenmesi ve türlü vergilerin kaybına neden olunması çeşitli olabilir. Ayrı fiillerle ayrı türden birkaç vergi suçu işlenebildiği gibi, ayrı fiillerle aynı türden birkaç vergi suçu da işlenebilir. Burada “cezaların birleşmesi” söz konusudur. Cezaların birleşmesi konusunda Ceza Kanununun kabul ettiği sistem, failin işlediği suçların toplanması şeklindedir. Başka bir deyişle, fail kaç suç işlemişse, bunlara ait cezalar mümkün oldukça toplanır. Fakat çok şiddetli cezalarla karşılaşmamak için toplama bakımından aşılmasın bir sınır saptanmıştır. Bu sınıra varıldığında, geri kalan cezalar çektirilmez. Buna karşılık VUK’ unun 353. maddesi dışında kalan özel usulsüzlüklerde (VUK, Mükerrer m.335 ve m.336) birleşme mümkündür.

Ayrı Fiillerle Ayrı Türden Birkaç Vergi Suçu işlenmesi, Bu durum hem tek vergiye, hem de ayrı vergilere ilişkindir. Gerek bir vergiye, gerekse farklı vergilere ilişkin de olsa, farklı fiillerle farklı vergi suçları işlenmişse her suça ilişkin ceza ayrı ayrı kesilir, yani fiil ayrılığı durumunda suçların birleşmesi söz konusu değildir.

Vergi Usul Kanununda, vergi cezasını gerektiren eylemlerin her birinin cezası ayrı verilir. Bu cezaların toplanması konusunda herhangi bir üst sınır yoktur. Başka bir deyişle, bu esasa göre, fiil ayrılığı durumunda cezalarda birleşme söz konusu olmaz. Örneğin bir yükümlü, belirli bir takvim yılı içinde ayrı ayrı iki hareketle bir vergi zıyaı bir de usulsüzlük suçu işlemiş olursa, her suç için ayrı ayrı ceza kesilir.

Vergi Usul Kanununa göre, ayrı fiillerle işlenen örneğin vergi zıyaı ve usulsüzlük suçlarının birkaç kez işlenmesi durumunda ayrı ayrı ceza kesilir. Bir başka deyişle, belli bir vergilendirme döneminde üç kez vergi zıyaı ve üç kez usulsüzlük suçu işlenmişse, her biri için ayrı ayrı olmak üzere bunların toplamı kadar ceza kesilir, birleştirme yapılmaz. Kural, ayrı ayrı yapılan vergi kanunlarına aykırı davranışlar dolayısıyla ayrı ayrı ceza kesilmesidir (VUK m. 337). Bununla birlikte Vergi Usul Kanununda iki halde kesilecek vergi cezası özel olarak belirlenmiştir. VUK m. 352’de gösterilen usulsüzlüklerden aynı takvim yılı içinde aynı türden birden fazla yapıldığı takdirde, başka bir deyişle, çeşitli fiillerin hepsi aynı tür usulsüzlük cezasını gerektirmiş bulunup da yine aynı takvim yılı içinde işlenmişse, fazlaların (birden fazlasının) her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir (VUK m. 337).

Aynı neviden olsa bile, farklı takvim yıllarında işlenen usulsüzlük suçlarında bu hükmün uygulanması mümkün değildir. Aynı neviden usulsüzlükten neyin kastedildiği VUK’nun 337. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Bu hükme göre; “Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatıdır.” (VUK. m.337) Usulsüzlük fiili aynı zamanda re’sen takdiri de gerektirirse söz

konusu fiil için öngörülen ceza iki kat olarak kesilir. Böyle bir durumda ilk usulsüzlük cezasını takip eden diğer usulsüzlük cezalarının da iki kat olarak uygulanması gerekir. Zira dörtte bir oranında ceza kesilmesine esas alınacak ceza ilk kesilen ceza olup, o da iki kat olarak kesilmiştir.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHAT, SUÇ VE CEZALARI

5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanun'unun³ öncesinde uygulamada olan 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun⁴ ilk maddesinde, suçlar; cürüm ve kabahatler olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, Türk Ceza Sisteminde de, yakın bir zamana kadar ikili ayırım benimsenerek, suçlar uzun bir süre cürüm ve kabahat olarak tasnife tabi tutulmuştur. Bu yapı içinde, kabahatler, suç tarifi içinde ele alınarak 765 sayılı (eski) Türk Ceza Kanunu'nun Üçüncü Kitabında düzenlenmişti. Ancak, 5237 sayılı Kanun'la şekillenen ceza anlayışındaki değişim, Ceza Hukuku'na da yansımıştır. Böylece, 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nda, suç olmaktan çıkarma eğilimi doğrultusunda Adli suçlar, “suç” kelimesi ile nitelenirken, 765 sayılı (eski) TCK'da yer alan kabahat fiillerine yeni TCK'da yer verilmemiştir. Bu yaklaşımla, kabahat olarak tanımlanan eylemler suç olmaktan çıkarılmış, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile de idari yaptırımı gerektiren fiiller olarak düzenlenmiştir. Beraberinde Kabahatler Kanunu kapsamında idari yaptırım kavramı üzerinden tanımlanan kabahatler için de ayrı bir düzenleme gerekliliği hasıl olmuştur. Buna mukabil, 5326 sayılı Kanun'la TCK'nın dışında ayrı bir rejime tabi tutulan kabahatlerin de genel hükümlerinin açıklıkla ortaya konulması uygulamaya ilişkin usul ve esasların netlik kazanması açısından bir zorunluluk olarak kendini göstermektedir (Karagülmez, 2005:29).

2.1. Vergi Kabahatleri

Alan yazın incelendiğinde vergi kabahatlerinin iki ana başlık ele alındığı görülmektedir. Kabahatlerin bu anlamda vergi ziyayı ve usulsüzlükler olarak ele alınması uygun görülmeyle birlikte, bu iki ana ayırım kendi içerisinde de alt ayrımlara tabi tutulmuştur.

2.1.1. Vergi Ziyayı

Mükellef ya da sorumluların vergi kanunlarınca belirlenmiş ödevleri gereği gibi yerine getirmeleri ve gerçek gelirleri üzerinden vergi ödemeleri; devletin asli gelir unsuru olan vergi gelirlerini toplamasında önem taşır. Mükellefler ve sorumlular kanunda belirlenmiş ölçü ve

³ 12.10.2004 Tarih ve 25611 Sayı ile Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 13.03.1926 Tarih ve 320 Sayı ile Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sürelerde vergilerini tahakkuk ettirmez yada eksik tahakkuk ettirirse, devlet alacağının tamamı yada bir kısmı gizlenmiş olur (Kocahanoğlu, 1983:110-111).

Bir ülkede vergilenebilir kapasite dendiğinde, tüm vergi mükelleflerinin, vergi ödeme gücü toplamını ifade eder. Bu kapasite kesin bir miktarla belirtilemez ve ekonominin şartlarına göre şekillenir (Akdoğan, 2002:173-174). Vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki ilişki ise vergi gayretidir. İşte genel anlamda vergi kaybı dendiğinde, vergiler yoluyla sağlanması beklenen hasılat ile fiilen elde edilen hasılat arasındaki fark olarak tanımlanır (Aydın, 2003:19).

Vergi kaybının etkileri; mali etki, iktisadi etki ve sosyal etkidir. Mali etki ile devlet gelirleri azalır. İktisadi etki, vergi ödeyen mükellefler ile ödemeyenler arasındaki rekabet şartlarının bozulmasıdır. Sosyal etki olarak, vergi kaçakçılığı nedeniyle kamu düzeni ve vergi ahlakının bozulmasıdır. Dar anlamda vergi kaybı ise mükelleflerin vergi yükümlülüklerini, olması gerekenin altına indirmek istemeleri, vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri yada eksik yerine getirmeleri sonucu; verginin zamanında tahakkuk etmemesi yada eksik tahakkuk etmesidir (Aydın, 2003:20). Bu aynı zamanda vergi ziyanının tanımıdır.

VUK'da kanun koyucunun, ziya kelimesi ile ifade etmek istediği anlam kayıp, kaybolma, yok olmadır. Burada, “ziya” kelimesinin ışık anlamı taşıması nedeniyle yanlış tabir söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla vergi ziyayı kavramı, geçtiği tüm vergi kanunlarında; “vergi ziyayı” olarak değiştirilmesi kelime anlamı açısından yerinde olmuştur (Özön, 1983:1122).

Vergi ziyayı kabul edilen hallerin tanımına VUK'un 344 üncü maddesinde yer verilmiştir. Madde metninde vergi ziyayı, mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Vergi ziyayı esas itibarıyla ancak mükellef veya vergi sorumluları tarafından meydana getirilebilecek bir durumdur (Candan, 2004:42). Mükellef ve vergi sorumlusunun tanımı ise VUK 8'inci maddesinde

belirtilmiştir. Buna göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak izah bulmaktadır.

VUK'un 341 inci maddesi hükmüne göre “*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermekte vergi ziyayı hükmünde sayılmıştır.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.” şeklinde izah edilmektedir.

2.1.1.1. Kanuni Unsur

Hukuki açıdan yaptırıma müstahaklığın gerçekleşmesi için kanuni unsurun varlığı aranmaktadır. Bu bağlamda kanuni unsur, bir eylemin suç niteliği taşıması için kanunda açıkça tarifinin yapılmış olması ve fiilin suç olarak kabul edilmiş olması, karşılığının da bir müeyyide veya ceza ile tarif edilmiş olması gerekir. Vergi ziyasının kanuni unsuru, VUK'un m.344 hükmü ile izah edilmektedir. İlgili madde ile vergi ziyasının kanuni tarifi yapıлып ve cezası öngörülme suretiyle vergi ziyasının kanuni unsuru belirlenmiştir.

2.1.1.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, suçun varlığı için gerekli olan ikinci şarttır. Bu unsurdaki mükellef ve sorumluların vergi kanunlarına aykırı davranışları aranır ve hareket (fiil) ve neticeden oluşur. Bunun için öncelikle ortada mükellef yada sorumlu tarafından, kanunda tarif yapılmış bir duruma uygun hareket olmalıdır. Hareket kanunda belirtilmiş kurallara aykırı olacak şekilde icrai veya ihmali bir hareket tarzı olabilir. Bu hareket ile bir netice oluşmuş ve hareket ile netice arasında nedensellik bağı kurulmuş ise artık suçun maddi unsuru gerçekleşmiştir. Vergi ziyası suçu, kanunda belirtilen hareketlerle yaratılan ve vergi ziyasını esas alan netice suçu olarak VUK'da düzenlenmiştir (Şenyüz, 2002:29). Suçun hareket unsurunu oluşturabilecek fiil ve yöntemlerin sınırsız sayıda oluşu, kanunda suçun hareket unsurlarının teker teker sayılmasını olanaksızlaştırmıştır (Hızlı, 1984:77). Ancak, VUK'un 359 uncu maddesinde düzenlenen ve kasıtlı olarak işlenen fiiller, aynı zamanda vergi ziyası suçunun hareket unsurunu oluşturur. Fiillerin muhatabına gerektirdiği cezaya bağlanarak fiiller ağır nitelikli, orta nitelikli ve hafif nitelikli olarak ayrılabilir (Şenyüz, 2002:29). Bu fiiller aşağıdaki gibidir.

VUK 359 uncu maddesinde kaçakçılık suçları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

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

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir)...”

“...b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir),

Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,...”

Kanun ifadesiyle düzenlenmiş olan kaçakçılık fiilleri içerik itibariyle değerlendirildiğinde aynı zamanda vergi kaybı doğuran olaylar olup vergi ziyayına mahal veren suç mahiyetindeki fiillerdir. Bu noktada kaçakçılık ve vergi ziyayı ayırımında fiilin kaçakçılık suçu sayılabilmesi için vergi ziyayına mahal vermesi aranmamaktadır. Bu eylemler vergi ziyayına neden olmasalar da kanunen kaçakçılık suçunun fiili unsurları olarak kabul görmektedir. Vergi ziyayı dolayısıyla müeyyede uygulanabilmesinin koşulu ise bu eylemlerin yanı sıra vergi ziyayının da oluşması gerekmektedir. Bu bağlamda VUK’un 359’uncu maddesince, kaçakçılık cezasının mükellef yada sorumluya verilmesinin ayrıca vergi ziyayı cezasının kesilmesine engel olmayacağı ifade edilmektedir. Bu da işlenen suçun hem kaçakçılık hem de vergi ziyayından ötürü cezalandırılabilmesi anlamını taşımaktadır.

2.1.1.2.1. Hareket (Fiil)

Vergilerin her geçen gün önem kazanarak ekonomik ve ticari yaşama girmesi sonucu, vergi kaçırma yönelik hareketlerin daha ağır cezalandırmasını gerektirmiştir (Mutluer, 2006:202). Vergi kaçakçılığı ile mücadelede para cezası yaptırımının yetersiz kalışı nedeniyle kanun koyucu, bazı fiilleri hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırmayı uygun görmüştür (Hızlı, 1984:117). İşte iradi olarak (kasıtlı) vergi ödememek veya eksik ödemek için işlenen vergi suçları kaçakçılık olarak adlandırılmıştır (Özyer, 2001:631).

Türk Vergi Ceza sisteminin, uygulamada en çok sıkıntı yaşanan düzenlemesi, hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanan fiillerin düzenlendiği 359 uncu madde hükmüdür. Özellikle tüzel kişilerde ceza muhatabının kim olacağı tartışması, vergi ziyanının suçun işlenmesinde unsur olmaktan çıkartılması, kastın pek çok halde aranmaması gibi düzenleme bazındaki sorunlar, idarenin uygulamadaki etkinsizliği ile birleşince, binlerce kişi haksız yere sanık durumuna düşmektedir (Ak, 2003:243).

VUK 359 uncu maddesinde sayılan fiiller kaçakçılık olarak tanımlanmış ve bu fiiler için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Kanunda sayılan fiillerden birinin yapılması suçun işlenmesi için yeterli olacaktır. Eğer fail sayılan fiillerden birden fazlasını yaparsa, faile yine tek ceza verilecektir (Erman, 1988:51).

359 uncu maddede sayılan kaçakçılık fiillerinin müeyyideleri, hapis ve ağır hapis cezası olarak ayrılmıştır. Hapis cezasını gerektiren fiiller asliye ceza mahkemesinde yargılanırken; ağır hapis cezasını gerektiren fiiller ise ağır ceza mahkemesinde yargılanmakta idi. Ancak tezin I/A bölümünde bahsedildiği üzere, yeni TCK'na göre uygulanacak hapis cezası çeşitleri 3'e ayrılmış ve "Ağırlaştırılmış Müebbet Hapis Cezası", "Müebbet Hapis Cezası" ve "Sürelili Hapis Cezası" olarak belirtilmiştir. Sürelili Hapis Cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde 1 aydan az, 20 yıldan fazla olamayacağı gibi 1 yıl ve daha az süreli hükmolunan hapis cezası, kısa süreli hapis cezası olarak belirtilmiştir.

VUK'un 359/a. maddesinde belirtilen fiillerle işlenen kaçakçılık suçları için verilecek hapis cezasının 1 yıl ve daha az süreli olması halinde, adli para cezasına çevrilebilmektedir.

Diğer taraftan, VUK'un 359/b. maddesinde belirtilen fiillerle işlenen kaçakçılık suçları için 01 Haziran 2005 tarihinden itibaren ağır hapis cezası verilemeyecek, bu fiilleri işleyenler "sürelili hapis cezası" ile cezalandırılacaktır.

(1)- Ağır nitelikli fiiller

Hapis cezasını gerektiren kaçakçılık fiilleri VUK'un 359 uncu maddesinin (a) fıkrasında sayılmıştır. Madde metninde vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, (Çift defter tutmak)
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullanan mükellefler, hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçunu işlemiş sayılacaklardır.

Yukarıdaki fiillerden çift defter tutmak dışındaki durumlarda, vergi matrahının azalması veya başka bir türlü neticenin meydana gelmesi şartı aranmaz. Yani kaçakçılık suç fiillerinden çift defter tutmak fiili için mutlaka vergi ziyayı meydana gelmelidir. Yapılan düzenleme ile vergi ziyayının aranmaması, kaçakçılık suçunu netice suçu olmaktan çıkarıp “şekli suç” haline getirmiştir (Şenyüz, 2013:201). Diğer fiiller için ister vergi ziyayı oluşsun isterse oluşmasın her halükarda kaçakçılık suçu işlenmiş sayılacaktır. Aşağıda hapis cezasını gerektiren kaçakçılık fiilleri ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

(a)- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak

Hesap ve muhasebe hileleri, vergi matrahının azaltılması amacıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi olarak tanımlanabilir (Kızılot, 1991:3094).

Kanun her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin yapılmasını, kaçakçılık suçu için bir hareket unsuru kabul etmiştir. Ancak hesap ve muhasebe hilelerinin neler olduğu kanunda belirtilmemiştir. Çünkü çeşitli şekillerde yapılabilen ve vergi matrahını azaltıcı nitelikteki bu tür işlemler çok çeşitlidir. Dolayısıyla kanunda tek tek sayılması da imkansızdır (Kocahanoğlu, 1983:308).

Hesap ve muhasebe hilelerinin suç olarak kabul edilebilmesi; bu tür hilelerin kanunda belirtilen defter ve kayıtlarda yapılması ile mümkündür. Aksi halde yani kanunda sayılmamış defter, kayıt ve belgelerde yapılan hileler için suç oluşmayacaktır (Şenyüz, 2002:30).

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus muhasebe hataları ile ilgilidir. Muhasebe hataları dikkatsizlik, unutkanlık veya bilgisizlik gibi nedenlerle muhasebe işlemlerinde yapılan yanlışlıklardır. Dolayısıyla muhasebe hataları kasit unsuru taşımayan yanlışlıktır ve muhasebe hilelerinden ayrılır. Muhasebe hatalarından kaynaklanacak matrah farkları ikmalen tarh edilir. Belli başlı muhasebe hataları matematiksel hatalar, kayıt hataları, rakam hatası, hesap hatası ve borç alacak tarafının karıştırılmasıdır (Denetim İlke ve Esasları, 1996:124-125).

Muhasebe hileleri ise defter, kayıt ve belgelerde bilinçli olarak yani kasden yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hilelerine başvurulmasının değişik amaçları olabilir. Örneğin, bir işletmede yolsuzlukları gizlemek, zimmetleri gizlemek, ortakları yanıltmak veya vergi kaçırmak için muhasebe hileleri yapılabilir. Kuşkusuz burada öne çıkan amaç vergi kaçırmak ve daha az vergi ödemek isteğidir.

Muhasebe hilelerinin tespit edilip ortaya çıkarılması oldukça güçtür. Zira insan zekası hileler konusunda her geçen gün yeni yöntemler bulmaktadır. Bu tür hileler genelde vergi incelemeleri esnasında tespit edildiğine göre; bu konuda başarı sağlanması tamamen inceleme elemanının bilgi, beceri ve tecrübesine bağlıdır (Denetim İlke ve Esasları, 1996:129).

Hesap ve muhasebe hileleri konusunda verilebilecek örnekler şöyledir.

‘‘Bilerek matematiksel hatalar yapma, rakamların yerini değiştirme, fazla veya eksik sıfır koyma, mükerrer kayıt yapma, bilanço maskeleyesine başvurma, defterler arası aktarmaların yanlış yapılması, değerlendirme, amortisman vs. konularda hatalı uygulamalar yapma gibidir (Özyer, 2008:632).’’

Bu duruma örnek teşkil etmesi açısından; imalatçı işletmelerin imalatı düşük gösterebilmek için imalata verilen hammaddeleri aynen satılmış gibi göstermesi, gelir hesaplarında kayıtlı tutarların toplamının kasten düşük ve gider hesaplarının da toplamının kasten yüksek hesaplanması, alış ve gider faturasının yasal deftere mükerrer olarak kaydedilmesi, itfası tamamlanmış iktisadi kıymetler üzerinde mükerrer amortisman ayrılması, indirilecek katma değer vergisinin malın alış bedeline eklenmesi gibi (Kızılot: 2009:3095).

Muhasebe hilelerinin sonucu ise mükellefin kasten vergi ziyana neden olmasıdır. Kasit, yapılan işlemin hileli olmasının esaslı bir unsuru olarak değerlendirilmektedir.

(b)- Mevhum adlara hesap açmak

Mevhum adlara hesap açılması, aslında gerçekte olmayan yani mevhum kimseleri alacaklı yada borçlu göstermek ve onlara mal satmış yada onlardan mal alınmış gibi defter, kayıt ve belgelere kaydetmektir. İşte gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açılarak, sanki ticari muamele yapılmış gibi defterlere kaydedilmesi kaçakçılık suçu sayılmıştır. Bu duruma örnek olarak, mükellefin daha önceden yüksek tutarlarda yaptığı faturasız satışları için, gerçek olmayan kişiler adına düşük tutarlarda fatura kesmesi ve defterlerine kaydetmesi, işletmede çalışmayan personeli gerçekte çalışıyor gibi göstermesi, mevhum adlarla gider pusulası, müstahsil makbuzu düzenlenmesi ve defterlere gider ve alış olarak kaydetmesi durumu gösterilebilir (Kızılot, 2009:3094).

Diğer taraftan, faturalarda yazılı adreslerde veya nüfus idarelerinde aranmasına rağmen bulunamayan kişi adına düzenlenen faturaya dayanarak hesaplanan matrah farkında isabetsizlik olmadığı yönünde Danıştay kararı mevcuttur.⁵

Aslında yukarıda sayılan örnekler muhasebe hilelerinin çeşitleridir. Ancak mevhum adlarla hesap açılması kanunda ayrıca kaçakçılık fiili olarak sayılmıştır.

Mevhum adlarla hesap açılması fiili, vergi ziyana neden olup olmadığına bakılmaksızın suç olarak kabul edilmiştir. Sonuç olarak bu tür fillere mükellefler, genelde vergi matrahını azaltmak için ve kayıt dışı işlemlerini gizlemek için başvurmaktadır.

(c)- Çift defter tutmak

VUK 215-219. maddelerinde kayıt nizamıyla ilgili olarak, vergi mükelleflerinin ticari işlemlerini defterlerine belirli kurallar içinde kaydetmelerini istemiştir. Kanunun 171 inci maddesinde ise, defter tutmada maksadın mükellefin servet, sermaye ve hesap durumlarının tespitini ve vergi karşısındaki durumlarını tespit etmek olduğunu belirtmiştir.

Mükellefler, kanunen tutmak zorunda oldukları defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerini, vergi matrahını azaltacak şekilde başka defter ve belgelere kaydetmeleri halinde vergi ziyayı oluşacaktır. Yani kanuni defter yanında başka defterin varlığı şarttır. Kanuni defteri tutmayan bir mükellefin tuttuğu el defteri çift defter olarak değerlendirilemez. El defteri de denilen çift defter tutma fiili, işletmelerin kayıt dışı hasılatlarını gizleyebilmek için gerçek alış ve satışlarını takip ettikleri kayıt ve defterlerdir. Kayıt dışı hasılatını bilgisayar ortamı gibi sanal ortamlarda izleyen mükellefler hakkında da suç duyurusunda bulunula bilinir (Özyer, 2001:633).

Çift defter tutmak fiilinden söz edilebilmesi için belirli koşulların gerçekleşmesi gerekir. Öncelikle vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defter yada defterler

⁵ Danıştay 3. D., 27.04.1988, E:1988/1, K:1988/1312 sayılı Karar (Candan, 2004:69.)

bulunmalıdır. İkinci olarak bu defterlere kaydı gereken işlemlerin kısmen yada tamamen başka defter ve belgelere kaydedilmesi gerekir. Son olarak yapılan bu kayıt işleminin vergi matrahını azaltıcı nitelikte olması gerekir.

(i)- Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlerin bulunması

Çift defter tutulması yoluyla vergi ziyana dolayısıyla kaçakçılığa sebebiyet verilebilmesi için ilk şart vergi kanunlarının tutulmasını zorunlu kıldığı defterlerin olmasıdır. Yani failin defter tutmak ile yükümlü olması ve tuttuğu defterlerin bulunması gerekir.

Eğer mükellef defter tutma bakımından yükümlü değilse örneğin basit usule tabi bir mükellef ise bu mükellef bakımından çift defter tutma fiilinden söz edilemez.

(ii)- Tutulması zorunlu defterlere kaydı gereken hususların tamamen yada kısmen başka defter ve belgelere kaydedilmesi

İkinci şart mükellefin ticari işlemlerini kaydetmek zorunda olduğu defterlere kaydetmeyerek, özel defter ve diğer kayıt ortamlarına kaydetmesidir. Fail kanuni defterine kaydetmediği işlemi başka bir deftere de kaydetmemiş ise bu suç işlenmiş sayılmaz. Yine fail işlemi hem kanuni deftere hem de özel deftere geçirecek olursa bu suç gerçekleşmez. Ancak özel defterlere geçirilen kayıtların sadece failin anlayabileceği şekilde bir yazı yada şifreli olarak yazılması suçun oluşumuna engel olmaz. Nitekim Danıştay özel deftere Arap harfleri ve rakamları ile kayıt yapılmasını kaçakçılık fiili olarak kabul etmiştir (Erman, 1988:52).

(iii)- Başka defterlere yapılan kayıtların vergi matrahını azaltıcı nitelikte olması

Kanuni defterlere yapılan kayıtlar mükellefin gerçek kazancını tespit etmeye yönelik normal ve yasal kayıtlardır. Çift defter kullanımının asıl amacı ise vergi matrahını gizlemek ve azaltmaktır. Yani vergi matrahının tam ve doğru olarak tespitine yarayacak bilgiler özel defterlere geçirilmesidir. Örneğin bir mükellef faturasız mal alışlarını ve satışlarını takip etmek için çift defter tutabilir (Kocahanoğlu, 1983:297-298).

Mükelleflerin çift defter tutma fiilleri genellikle aramalı incelemelerde tespit edilmektedir. Mükellefin işyerinde arama yapılırken el defterlerine el konulur ve vergi matrahını azaltıcı hususların bulunup bulunmadığı inceleme elemanı tarafından kontrol edilir.

Eğer mükellefin özel defter kayıtları ile kanuni kayıtları aynıysa yani vergi matrahını azaltıcı bir husus yoksa bu suç işlenmiş sayılmaz. Özel defterde bulunan matrahın kanuni defterdeki matrahtan az olması halinde de suç işlenmiş sayılmayacaktır (Kızılot, 2009:3061).

Mükellefin işyerinde yapılan denetimle ele geçirilen el defterlerindeki hasılat kayıtlarıyla yasal defterindeki kayıtların farklı olmasının, düşük bedelli fatura düzenlenmesinden ve faturasız satış yapılmasından kaynaklandığı; re'sen salınan KDV ile

kesilen kaçakçılık cezasında hukuka aykırılık bulunmadığına ilişkin Danıştay VDDGK kararı bulunmaktadır.⁶

(d)- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek

Tahrif etmek fiili, gerçeğe uygun olan bir kayıt üzerinde kazıntı, silinti, oynama, değiştirme gibi hareketlerle kayıt üzerindeki bilgilerin gerçeğe aykırı hale getirilmesidir. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek kanunda kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir (Özyer, 2001:635).

Bu suçun işlenebilmesi için ön koşul tahrif edilen defter, kayıt veya belgelerin VUK'da sayılan defter, belge ve kayıtlardan olmasıdır. Yoksa kanunun belirtmediği bir belge, defter ve kayıt üzerinde yapılacak tahrifatlar vergi uygulamasını ilgilendirmez. Örneğin mükellefin kendi el defterinde yapacağı tahrifatlar vergi matrahını etkilemez. Ancak fatura, sevk irsaliyesi gibi belgelerde ya da yevmiye defteri gibi tutulması zorunlu defterlerde yapılan tahrifatlar vergi matrahını etkileyebilir.

Tahrifat defter, kayıt ve belgenin üzerindeki rakamlarda veya yazılarda ilaveler yapmak ya da eksiltmeler yapmak şeklinde olabilir. Amaç önceden içeriği ile doğru olan belgeyi ya da kaydı gerçeğe aykırı hale getirmektir. Örneğin bir işletmenin almış olduğu gider faturasının tutarı tahrifat yapılarak artırılır ise işletmenin dönem giderleri olduğundan daha fazla hale getirilmiş olur. Dolayısıyla vergi matrahını azaltıcı nitelikte olan bu tahrifat eylemi vergi ziyayı meydana getirir. Satış faturalarının tarihlerinde tahrifat yapılarak ilgili yıl hasılatının sonraki yıllarda kazanılmış gibi gösterilmesi, tahrifat eylemi ile kaçakçılık suçu teşkil eder.⁷

Eğer önceden hatalı bir şekilde düzenlenmiş bir kayıt varsa ve bu kayıt sonradan kazınarak, silinerek, ilaveler yapılarak gerçeğe uygun hale getirildiyse; bu halde tahrifattan bahsedilemez. Düzeltmeler VUK'un öngördüğü şekillerde yapılmamış olsa dahi tahrifattan yine bahsedilmez. Sadece genel usulsüzlük suçu ve cezası oluşur (Erman, 1988:57).

(e)- Defter ve belgeleri gizlemek

Vergi incelemesinin amacı defter, belge ve kayıtlara bakılarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. O halde vergi mükellefleri defter, belge ve kayıtları kanunun istediği biçimde tutmakla yükümlüdür ve vergi incelemesine yetkili olanlarca istendiğinde bu kişilere ibraz etmek zorundadırlar.

⁶ VDDGK., 27.10.2000, E:2000/169, K:2000/351 sayılı Karar (Candan, 2004:70)

⁷ Yargıtay. 11. CD., 17.10.2001, E:2001/5302, K:2001/9618 sayılı Karar. (Candan, 2004:72)

Gizleme VUK' un 359/a-2. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre gizleme varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi demektir.

Ancak mükellefin defter ve belgeleri gizlediğinin ispatı için, inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığının kanıtlanması gereklidir. Eğer mükellef defter tutmakla yükümlü olduğu halde hiç defter tutmamış ise bu halde gizlemeden bahsedilemez (Erman, 1988:61).

Gizleme fiilinin gerçekleşebilmesi için şu şartlar gerçekleşmiş olmalıdır:

Birinci şart defter, kayıt ve belgeler incelemeye yetkili olanlar tarafından istenmeli ve bu kişilere ibraz edilmelidir. Örneğin defter ve belgeleri bir yoklama memuru isterse bu durumda gizlemeden bahsedilemeyecektir. Vergi incelemesine kimlerin yetkili olduğu hususu VUK' un 135 inci maddesinde belirtilmiştir. Yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerin ibrazı, tasdik edilen hesap ve işlemlerle sınırlı olup bunun dışında defter ve belge ibrazı söz konusu değildir. Ayrıca defter ve belgelerin ibrazı, mutlaka vergi incelemesine başlandıktan sonra istenmelidir. Aksi halde gizleme eyleminin varlığından bahsedilemeyecektir.

İbrazı istenen defter ve belgelerin vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması zorunlu olan defter ve belgelerden oluşması gerekir. Ancak ibraz edilmemesi gizleme sayılacak olanlar, "*defter ve belgeler*" ile sınırlanmıştır. Bunun dışındaki materyalin ibraz edilmemesi gizleme sayılamaz (Candan, 2004:75). İşletme hesabı esasına tabi bir mükelleften yevmiye defterini yada envanter defterini ibraz etmesi istenemez. Yine aynı şekilde tutulma ve saklanma süresi beş yılı aşmış defter, belge ve kayıtların ibrazı mükelleften istenemeyecektir. İbrazı istense ve mükellef tarafından ibraz edilmese dahi fiil gizleme sayılmayacaktır. Ayrıca ibrazı istenen defter ve belgelerin vergi incelemesi için istenmesi şarttır.

Eğer inceleme dairede yapılacaksa, ibrazı istenen defter ve belgelerle ilgili olarak, mükellefe bunları getirmesi için inceleme elemanı tarafından tebligatla makul bir süre verilmelidir. Bu süre de 15 günden az olmamalıdır.

Son olarak gizleme fiilinin oluştuğunun ispatı somut olmalıdır. Somut belge olarak, noterlerin defterleri onadığına ilişkin vergi dairesine gönderdiği bilgiler gösterilebilir. Aynı şekilde defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefin beyannameleri ve tarh dosyasındaki bilgileri somut örnek olarak sayılır. Yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş rapor eklerindeki tutanaklar da somut örnektir (Özyer, 2001:635-636).

Uygulamada inceleme elemanları defter ve belgelerini gizleyen mükelleflerle ilgili olarak Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunurlar. Mükellefin ilgili yıldaki katma değer vergisi indirimleri gizleme fiili nedeniyle reddedilirken; ayrıca dönem matrahları idarece re' sen takdir edilir.

Ayrıca VUK' un mükerrer 355'inci maddesine göre, defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi özel usulsüzlük cezasını gerektirir.

Defter ve belgelerin gizlenmesi suçunda soyut (mefruz) vergi ziyanının yeterli olduğu, somut (gerçek) vergi ziyanının aranmayacağı Yargıtay tarafından vurgulanmıştır (Parlar ve Demirel, 2002:242).

(f)- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak

VUK' un 359/a-2' nci maddesi parantez içi hükmünde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı yapılmış ve bu türden belgelerin düzenlenmesini ya da kullanılması kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir.

“Muhteviyatı (içeriği) itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.”

Yanıltıcı belge; yapılan işlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren vesikadır. Yani yapılan işlem gerçek bir ilişkiyi yansıtmaktadır; fakat belge üzerindeki bilgiler yanıltır (Kızılot, 2009:3068-3069). Bu belgenin düzenlenmesinin amacı, gerçekte vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelenin hukuksal biçimi ile gerçek mahiyeti arasında uyumsuzluk yaratılmasıdır. Uyumsuzluk muvazaa yada peçeleme işlemleriyle yaratılır (Candan, 2004:89).

Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasında fark vardır. Sahte belge olayında, gerçek bir mal ve hizmet hareketi olmadığı halde böyle bir şey varmış gibi belge tanzim edilmesi halidir. Bu şekilde düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilir ve eylem sahte belge düzenleme fiili olarak addolunur. Bir mükellefinde bu belgeyi bilerek ve isteyerek kullanması halinde sahte belge kullanma fiili vardır. Buna karşılık muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilinde ise, taraflar arasında kısmen gerçek bir işlem olmakla birlikte belge muhteviyatının gerçeği yansıtmaması söz konusudur.

Örneğin, bir mal gerçekte 100 birim olarak satın alındığı halde, 1000 birim şeklinde fatura edilirse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmiş sayılır. Yada satılan malın birim fiyatı gerçekte 100 TL olmasına rağmen 10 TL üzerinden fatura edilmesi halinde bu fatura muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilir ve belgeyi düzenleyen

açısından suç meydana gelmiştir. Bu faturanın vergi mükellefi tarafından bilerek ve isteyerek kullanılması halinde de kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır.

Buna göre yanıltıcı belge düzenleme fiilinin gerçekleşebilmesi için öncelikle bu belgenin vergi kanunlarına göre tutulması, kullanılması, saklanması zorunlu olan bir belge niteliğinde olması gerekmektedir. Eğer belge bu türden değilse suç işlenmiş sayılmaz. Yine daha önceden düzenlenmiş bir belge üzerinde oynanır ve gerçeğinden farklı hale getirilirse; bu halde tahrifattan bahsedilir. Yani muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi hali söz konusu değildir (Şenyüz, 2002:35).

Diğer taraftan yanıltıcı belgenin kullanılması fiilinde ise, söz konusu belgenin yasal defterlere kaydedilerek vergi dairesine verilen beyannamelere intikal ettirilmesi neticesinde vergi ziyana sebebiyet verilmesi gerekir(Candan, 2004:95).

VUK' un 359 uncu maddesinin gerekçesinde; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilinin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına ve çöktürülmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç olduğu belirtilmiştir (Parlar ve Demirel, 2002:313).

İlgili belgeler üzerinde yer alan kimlik, adres, vergi kimlik numarası, miktar ve fiyat gibi bilgilerin gerçek dışı yazılması, o belgeyi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge yapacaktır (Özyer, 2001:636).

Yargıtay kararlarında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiiline örnek olaylar şunlardır. “Yolcu taşıma biletlerinin dip koçanları ile yolculara verilenler arasında farklılık meydana getirilmesi; müşteriye verilen nüshalar ile kendisinde kalan nüshaları arasında tutar yönünden farklı faturalar düzenlenmesi; satılan kereste miktarının eksik gösterilmesi” gibi (Parlar ve Demirel, 2002:314).

Mükelleflerin bütün bu davranışlarının amacı vergi matrahını azaltmak ve daha az vergi ödenmesini sağlamaktır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiili için VUK' da altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Kanun koyucu VUK' un 359'uncu maddesinin (b) fıkrasındaki fiilleri daha ağır yaptırıma tabi tutmuştur. Zira bu fiiller için öngörülen ceza ağır hapis cezası niteliğindedir. Bu fiiller; defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak ya da hiç yaprak koymamak, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, anlaşması olmadığı halde matbaalarca belge basımı ve matbaalarca sahte belge basımı veya kullanımından ibarettir.

VUK'un 359'uncu maddesinin (a) fıkrasında sayılan fiiller daha ziyade, mükelleflerin daha az vergi ödemek için başvurdukları hileli davranışlardır. Örneğin muhasebe hileleri yapmak, kayıtları ilgili defter ve kayıtlara kaydetmemek, defter ve kayıtları tahrif etmek gibi. Bu tür fiiller vergi incelemeleri ile ortaya çıkarılabilir niteliktedir. Dolayısıyla mükelleflerin sebep olabilecekleri vergi ziyayı, ilgili kayıtlardan ortaya çıkarılabilir. Ancak (b) fıkrasındaki fiiller doğrudan belge düzenini ve mali disiplini etkileyici niteliktedir. Dolayısıyla kamu düzenini bu tür fiiller daha fazla bozabilir. Kanun koyucu da mantıklı olarak bu tür fiilleri daha ağır yaptırıma bağlamıştır.

(g)- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek

VUK mükelleflere defter, kayıt ve belgelerle ilgili olarak vergilendirmeyi ilgilendiren ödevler yüklemiştir. Bu ödevlerden biri muhafaza ve ibraz ödevidir. Kanun koyucu defter tutmakla yükümlü mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerini, ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmesini istemektedir. Defter tutmayan yükümlüler ise aldıkları belgeleri yine aynı şekilde beş yıl süre saklamak zorundadırlar.(VUK md.253)

Muhafaza edilen defter, kayıt ve belgeler ilgililer tarafından istenildiğinde mükellef tarafından ibraz ve inceleme için arz edilmelidir. (VUK md.256)

Mükellefler defter, kayıt ve belgeleri yok etmek suretiyle ibrazdan kaçındıkları zaman bu suç işlenmiş olacaktır. Yok etmek fiili, defter veya kaydın maddi varlığına son verilmesi anlamını taşır. Yani kullanıldığı, alındığı, verildiği sabit olan defter ve belgelerin, ilgisine ibraz etmeme amacıyla yakılması, yırtılması, atılması gibi hareketlerdir (Kızılot, 2009:3099).

Yok etme fiili ile bu suçun işlenebilmesi için öncelikle muhafaza ve ibrazı zorunlu bir defter veya belgenin bulunması şarttır. Yoksa saklanması ve ibrazı zorunlu olmayan bir defterin mükellef tarafından yok edilmesi fiilinde bu suç meydana gelmez. Ayrıca defterin tutulması, defterin muhafaza süresinin geçmemiş olması ve ibrazın inceleme elemanınca istenmesi gerekmektedir (Erman, 1988:51). Tutulmayan bir defterin yok edilmesi zaten mümkün değildir. Yine zamanaşımı süresi dolmuş bir defter ve belgenin mükellef tarafından yok edilmesi mümkündür ancak suç, zamanaşımı nedeniyle gerçekleşmeyecektir.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi fiili genelde mükelleflerin yaptıkları kanuna aykırı hareketlerinin ortaya çıkmasını engellemek amacıyla güder. Mükellefin kanuna aykırı hareketleri vergi ziyayı sonuçlu olabilir. Dolayısıyla vergi ziyayı sonuçlu fiillerin ortaya çıkmasını engellenmek amaçlanmaktadır. Yine gerçek matrahının vergi incelemesi ile ortaya çıkmasını

istemeyen mükellefler defter ve belgelerini yok edebilirler. Bu tür hareketler daha ziyade vergi incelemesine başlanılmadan yapılır ve olaya kaza süsü verilir (Özyer, 2001:640).

Eğer defter ve belgeler, mücbir sebeplerle yani deprem, sel, yangın, hırsızlık gibi mükellefin elinde olmayan nedenlerle yok olmuş ise bu halde, on beş gün içinde işletmenin bulunduğu yerdeki yetkili mahkemeden alınacak zayi belgesi ile durum ispat edilebilir. Aksi halde kaçakçılık suçu işlenmiş yani defter ve belgeler yok edilmiş sayılacaktır.

Suçun oluşması için tutulan, düzenlenen tüm defter ve belgelerin yok edilmesi şart değildir. Sadece yevmiye defterini yok etmek yada belli bir yıla, aya ait faturaların yok edilmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Önemli olan gerçek vergi matrahının tespitine engel olucu hareketin mevcudiyetidir.

(h)- Defter sayfalarını yok ederek başka yapraklar koymak yada hiç yaprak koymamak

Vergi Usul Kanunu, tutulması zorunlu olan defterlerden sayfa koparılıp yok edilmesini yada koparılan yaprakların yerine başka yapraklar konulmasını kaçakçılık suçu olarak kabul etmiştir.

Bu fiilin fail tarafından işlenebilmesi için öncelikle tutulması zorunlu olan defterleri kanunun istediği şekilde tutmak ve saklamakla yükümlü bir mükellef olması gerekir. Örneğin birinci sınıf tüccarlar, yevmiye defteri, envanter defteri ve kebir defterini tutmak ve saklamakla yükümlüdürler. Dolayısıyla fiil ancak bunun gibi defterler üzerinde işlenebilir.

İkinci olarak fail, ilgili defterlerin sayfalarını yok etmek maksadıyla hareket etmelidir. Yok etmek hareketi ilgili sayfaların koparılması yada kopartılan sayfaların yerine inceleme elemanını aldatacak şekilde başka yapraklar koyulması şeklinde olacaktır. Failin amacı gerçek vergi matrahının tespit edilmesini engellemektir. Dolayısıyla mükellef vergi ziyayı yaratacak bir biçimde hareket etmiştir.

Burada fail tarafından inceleme elemanına ibraz edilmiş bir defter bulunmaktadır. Yani mükellef defteri yok etmemiştir veya var olan defteri gizlememiştir. Ancak defterin doğruluğunu etkileyecek bir biçimde sayfalarını yok edici işlemde bulunmuş yada sayfaları değiştirmiştir. Kanun koyucu bu hareketi defterleri yok etmek fiili ile aynı şekilde cezalandırmak istemektedir. Çünkü iki harekette de failin nihai amacı vergi matrahını gizlemektir.

Defter sayfalarının defterden koparılması hareketi tek başına suç teşkil etmez. Sayfaların ayrıca yok edilmesi ve vergi incelemesi sırasında ibraz edilmemesi şarttır. Yoksa mükellef, kopartılan sayfaları inceleme esnasında inceleme elemanına ayrıca ibraz ederse bu suç oluşmaz. Ancak mükellef böyle bir fiili ile matrahın tespitini engelleyici olmasa da, kayıt

nizamına aykırı hareket etmiş olacaktır. Nitekim VUK' un 218 inci maddesinde defter sayfalarının ciltten koparılamayacağı ve yaprakların sırasının bozulamayacağı belirtilmiştir.

(i)- Sahte belge düzenlemek ya da sahte belge kullanmak

Vergi uygulamaları ile ilgili olarak mükellefler ya da sorumlular tarafından düzenlenmesi, saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler VUK' da sayılmıştır. Düzenlenen bu türden belgeler, gerçek vergi matrahının tespitini sağlar. Bu belgeler aynı zamanda yapılan ticari muameleleri ispat edici vesikalardır. Söz konusu belgeler fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, ücret bordrosu, muhabere evrakı, reçete ve adisyondur. VUK' da sayılan belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılması fiili suç olarak kabul edilmiştir. Sahte belgenin tanımı 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası VUK' da yer almıştır. Değişikliğe göre sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar bu suçu işleyecektir. Başka bir ifadeyle sahte belge, olmayan bir vergi muamelesini var gibi gösteren bilgileri ihtiva eden vesikadır (Kocahanoğlu, 1983:299). Diğer bir tanım, 26/4/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin İV/E-5 bölümünde yer almaktadır. Buna göre sahte belge; hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu Genel Tebliğde; mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler ve başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler sahte belge olarak kabul edilmiştir.

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiili, doğrudan belge düzenini ve mali otoriteyi etkileyen, mali otoriteyi zayıflatıcı ve çökertici nitelikte, bireysel veya örgütsel suçtur (Parlar ve Demirel, 2002:335). Bu suçta iki tür hareket vardır. Birincisi sahte fatura düzenlenmesi fiili, ikincisi ise sahte faturanın kullanılması fiilidir. İki fiilde mali otoriteyi, belge düzenini etkileyici niteliktedir. Sahte belge mükelleflerce kullanıldığı zaman ayrıca vergi ziyana neden olur ve doğrudan hazineyi etkiler.

- Sahte belge düzenleme

Düzenlemek fiili, böyle bir vesikanın ilk olarak meydana getirilmesidir (Erman, 1988:53). Öncelikle düzenlenen sahte belgenin, VUK' da sayılan yani tutulması, düzenlenmesi ve saklanması zorunlu belgelerden olması gerekir. Aksi halde bu suçun önkoşulu gerçekleşmiş olmaz. Dolayısıyla suç işlenmiş sayılmaz.

Sahte belge düzenleme fiili genelde bu işi meslek haline getirenler tarafından yapılır. Ülkemizde sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinde büyük artış olmuştur. Çünkü düzenlenen sahte belgeler, piyasada mükelleflere belirli komisyon karşılığında satılmaktadır. Komisyon bedeli de faturanın tutarına bağlı olarak değişmektedir. Sahte belgeyi kullanan mükellefte daha az vergi ödemek kastı ile hareket etmektedir. Sonuç olarak her iki tarafta menfaat ilişkisi içine girer.

Sahte belge düzenleyiciler, genelde vergi dairesinde kaydı olan mükellefler olup, görünürdeki işine uygun beyanda bulunurlar. Dikkat çekmemesi açısından düzenli olarak KDV beyanlarını ilgili vergi dairesine verirler ve bir miktarda KDV öderler. Ayrıca alt firmalar kurularak, birbirleriyle gerçekte ticari ilişkide bulunuyor gibi göstermek için fatura alınıp verilir. Bu mükelleflerin defter kayıtları düzenli tutulmaz. Ayrıca piyasaya verilen sahte belgeler ilgili defterlere kaydedilmez. Vergi incelemesine çağrıldıkları zaman da ilgili belgeleri ibrazdan kaçınırlar (Denetim İlke ve Esasları, 1996:132). Bazen işsiz bir kişi adına vergi dairesinde hesap açılır. Bu kişi üzerinden sanki ticaret yapılmış gibi piyasaya sahte fatura verilir. Öyle ki çoğu zaman kandırılmış insanlar adına mükellefiyet tesis ettirilip ve onlar adına bastırılan belgelerin fatura ticaretinde kullanıldığı bilinmektedir (Şenyüz, 2002:37). Danıştay vergileme ile ilgili ödevleri yerine getirmeyen, bilinen adreslerinde bulunamayan, yeni adresleri tespit edilemeyen, mali ve fiziki durumları emtia ticaretine elverişli olmayan mükelleflerin düzenleyip verdikleri faturaların içerikleri itibariyle sahte olduğu yönünde karar vermiştir.⁸

Ceza Kanunu açısından sahte belge düzenleme fiili, özel evrakta sahtekârlık suçu olarak kabul edilmektedir. Ayrıca Ceza Kanunu sahte belge düzenleme fiilini tek başına suç olarak saymaz. Düzenlenen sahte belgenin sahtekar tarafından ya da başka kimselerce bilerek kullanılması istenmektedir. Halbuki VUK, kaçakçılık suçu oluşması bakımından sadece sahte belgenin düzenlemesini bile suç fiili olarak saymaktadır ve cezalandırmaktadır (Erman, 1988:53).

Bu suçun faili, vergi mükellefi, vergi sorumlusu olabileceği gibi bu suça iştirak eden bir üçüncü şahıs da olabilir. Örneğin gerçekte bir mükellef başka bir mükellefe mal satmadığı halde, satmış gibi fatura kesip verirse, sahte belge düzenleme fiili gerçekleşmiş olacaktır. Halk arasında yaygın tabir ile sahte belgeye naylon fatura denilmektedir. Düzenlenen naylon faturayı alan mükellef maliyetlerini arttırıcı işlemde bulunur ve kazancını azaltmak suretiyle ödeyeceği vergiyi azaltır. Dolayısıyla vergi ziyana sebebiyet verir.

⁸ Danıştay 3. D. 30.01.1996, E:1995/1044, K:1996/241 sayılı Karar.(Candan, 2004:104.)

Yoklamada adreslerinde bulunamayan; alım satım faaliyeti olmayan, KDV beyannamesini matrahsız veren, naylon fatura düzenlediği hakkında kaçakçılık raporları düzenlenen mükellefin, gerçek emtia satışı olmadan komisyon karşılığı fatura düzenlediğinin kabulü gerekeceği hakkında Danıştay VDDGK bulunmaktadır.⁹

- Sahte belge kullanmak

VUK sahte belge düzenlemek fiili yanında sahte belge kullanmak fiilini de suç saymıştır. Bu suç türünde daha önceden, başkası tarafından düzenlenmiş sahte bir belge vardır. Başkası tarafından düzenlenen bu belge fail tarafından bizzat kullanılmaktadır. Fail bu tür bir belgenin gerçeği yansıtmadığını, gerçek bir ticari muameleye dayanarak düzenlenmediğini aslında bilmektedir.

Kullanmaktan kasıt, ilgili belgenin yasal defterlere kaydedilmesini ve ilgili belgeler arasında örneğin; gider belgeleri klasörüne konulmasını ifade eder. Böylece belgenin kullanılması söz konusu olacaktır.

Bu fiil ile ilgili olarak kanun koyucu daha önce yer alan bilerek kullanmak ibaresini 01.01.1999'dan itibaren kanundan kaldırmıştır. Nitekim kanun koyucu, vergi kaçırma kastı olmaksızın, sahte belge kullanılmayacağı düşüncesindedir. Zaten yapmadığı gider, almadığı emtia için düzenlenen faturayı kayıtlarına geçirerek indirim konusu eden mükellefin fiilinde belgenin sahte olduğunu bilmiyor olması imkansızdır. Bu bakımdan ceza kesmekle yetkili vergi dairesi ilgili belgenin sahte olduğunu kanıtlaması yeterlidir. Bu durum aynı zamanda mükellefin veya sorumlunun sahte belgeyi bilerek kullandığının da kanıtı olacaktır (Candan, 2004:103).

Ancak "bilerek" sözcüğünün kaldırılması tartışmaları arttırdı. Nitekim vergi denetim elemanları değişikliği, bilerek veya bilmeyerek naylon fatura kullanan herkesin kaçakçılık suçu işlediği ve ceza mahkemelerine sevk edilmesi gerektiği şeklinde yorumladılar. Sonuç olarak binlerce mükellef hakkında savcılıklara suç duyurusunda bulunarak kaçakçılık suçu nedeniyle ceza mahkemelerine sevk edildiler (Kızılot, 2003:18).

Bu duruma çözüm getirmek için Maliye Bakanlığı 306 sıra No'lu VUK Genel Tebliği yayınlamıştır. Tebliğde sahte belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca sahte belge düzenlenmenin, kastın karinesi olduğu ve bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmadığı açıklanmıştır.

⁹ VDDGK., 15.03.2002, E:2002/16, K:2002/179 sayılı Karar. (Candan, 2004:101.)

Ancak, bazı durumlarda gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

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

Ancak, sahte belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ancak “sahte belge kullanma fiilinin idari tasarrufla suç olmaktan çıkarılması ve suç sayılabilmesi için idari takdir yetkisinin kullandırılması, mevcut yasal düzenleme ile örtüşmediği gibi yeni bir suçun konusunu oluşturur niteliktedir. Söz konusu Tebliğ ceza mahkemeleri açısından, herhangi bir önem taşımamaktadır. Ceza yargıcına, Tebliğ yön veremez.” (Kızılot:2003:19)

Gerçek bir teslim veya hizmet ifasını temsil etmeyen faturaları gider hesaplarına kaydederek kazancını azalttığı saptanan mükellefin, vergi ziyana sebebiyet verdiği; dolayısıyla kazancının bir kısmının vergilendirilmesini önlemek iradesiyle (kastıyla) davrandığı yönünde Danıştay kararı mevcuttur.¹⁰

¹⁰ Danıştay. 3. D. 13.03.2002, E:2000/2730, K:2002/737 sayılı Karar.(Candan, 2004:100.)

Mükellef açısından sahte belgenin bilerek kullanılmadığının kanıtı ise, ilgili belgenin kendisi tarafından kullanılmadığı, belgenin kullanılmasında kendisinin emir ve talimatının olmadığı, kendinin de belgenin sahteliğini denetimle anlayacak konumda olmadığı şeklinde olabilecektir (Candan, 2004:104).

(i)- *Belge basımına yönelik suçlar*

VUK mükerrer 257'nci maddesi, mükelleflerce düzenlenmesi zorunlu olan belgelerle ilgili olarak "...bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtturmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya..." Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır şeklinde.

Yine mükerrer 257 nci maddenin ikinci fıkrasında ise "*Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmi Gazetede yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.*" hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı kanun metnindeki yetkiye istinaden 02.02.1985 tarih ve 18654 Sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Belge Basım Yönetmeliği' ni düzenlemiştir. Bu yönetmelik ile ilgili belgelerin, Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapan matbaalar tarafından basılması zorunluluğu getirilmiştir.

Belge basım yönetmeliğinde 1999 yılında değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişikliğe göre artık matbaa işletmeleri, belge basmak için vergi dairesinden izin belgesi almayacaklar. 1999 yılı öncesinde matbaalar tarafından sahte belge basımı fiili, kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak kabul ediliyordu. Değişiklik ile bu fiil VUK' un 359 uncu maddesinde suç olarak yer almıştır.

VUK' un 359 uncu maddesinin c fıkrasında "*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar*" hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı belirtilmiştir.

Kanun hükmüne göre bir matbaanın fiili aşağıdaki durumlara uyarsa kaçakçılık suçu işlenmiş sayılacak ve ağır hapis cezası bu fiili işleyenlere verilecektir.

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basan matbaalar,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olup belgeleri sahte olarak basan matbaalar,
- Ayrıca matbaalarca sahte olarak basılmış belgelerin mükellefler tarafından kullanılması, kaçakçılık suçu olarak kabul edilmektedir.

Bir matbaa işletmesinin yukarıdaki fiiller ile hareket etmesi, tek başına vergi ziyayı yaratmaz. Kanun metnine göre matbaaların izinsiz belge basmaları ya da sahte belge basmaları halinde basanlar cezalandırılmıştır. Vergi ziyayı, matbaalarca sahte olarak basılan belgelerin, mükellef tarafından kullanılması anında meydana gelecektir. Kanun koyucu matbaalarca basılan sahte belgelerin kullanılmasını da böylece cezalandırmıştır. Ancak sahte belge basma eyleminin kaçakçılık suçu oluşturabilmesi için kullanılması şart değildir. Sadece belgenin basılması fiili ile suç işlenmiş sayılacaktır.

Örneğin anlaşması olan bir matbaa işletmesi, on cilt sahte faturanın basılması için bir firma ile anlaşır ve faturalar matbaa tarafından basılırsa; sadece basmak fiili matbaa işletmesinin suçu işlemesi açısından yeterli olacaktır. Matbaa tarafından basılan sahte faturaları satın alan firma da bu faturaları bizzat kullandığı zaman kaçakçılık suçunu işlemiş sayılacaktır.

(2)-Hafif nitelikli fiiller

VUK da beyannamelerin kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi hafif nitelikli bir vergi ziyayı fiili olarak kabul edilmiştir. Ancak fiilin hafif nitelikli fiil olarak sayılması, mükellef yada sorumlunun nezdinde vergi incelemesine başlanmaması veya takdir komisyonuna sevk edilmemesini gerektirir (Şenyüz, 2002:59). Yani inceleme başlamadan yada takdir komisyonuna sevk edilmeden önce ilgili dönemin beyannamesini kendiliğinden veren mükellef yada vergi sorumlusu, vergi ziyayı suçunu hafif nitelikli fiil ile işlemiş sayılır.

(3)-Orta nitelikli fiiller

Orta nitelikli fiillerin neler olduğu kanunda belirtilmemiştir. Buna göre bir fiilin orta nitelikli bir fiil olabilmesi için ağır nitelikli ve hafif nitelikli fiiller dışında kalması ve vergi ziyasına neden olması gerekmektedir. Örneğin bir işletmede randıman hesaplamasına dayanılarak vergi tarh edilmesi orta nitelikli fiil olarak kabul edilecektir (Şenyüz, 2002:62).

2.1.1.2.2. Netice (Sonuç)

Vergi ziyayı suçunda netice unsuru vergi kaybıdır. Mükellef ya da sorumlunun hareketi, vergi kaybı neticesini ortaya çıkardığı vakit artık vergi ziyayı suçu işlenmiş sayılır. Vergi kaybı (ziyayı); VUK' un 341. maddesinde tanımlanmıştır. Vergi ziyayı, mükellef ya da sorumluların vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi

yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller ile aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ve sair suretlerle verginin noksan tahakkuk etmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyetle vergi ziyayı sayılacaktır. Bu neticeler vergi ziyasının unsurlarını oluşturacaktır.

Vergi kaybının oluşabilmesi için vergi idaresi gerçek veya fiili zararının doğmuş olması şartını gözetmez. Verginin eksik veya geç tahakkuku vergi ziyayı için yeterli olacaktır. Verginin tahakkuku, VUK' un 22 inci maddesinde tanımlanmıştır. Madde metninde verginin tahakkuku; tarih ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak belirtilmiştir. Verginin tarihi ise VUK' un 20 nci maddesinde, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele olarak açıklanmıştır. Verginin tebliği, VUK 21 inci maddesinde tanımlanmıştır. Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir (Hızlı, 1984:78).

Vergi kanunları mükelleflere birçok ödevler yüklemiştir. Bu yükümlülükler, VUK' un II. kitabında mükellefin ödevleri başlığı ile 153 üncü maddeden itibaren başlamıştır. Bunlar özet olarak işe başlama, işi bırakma, süreler, iş ve işletmedeki değişiklikleri bildirim, defter tutma, belge düzenleme, vesikalar, muhafaza ve ibraz ödevleri vb. konuları kapsar. Kanun mükelleflerin yukarıda verilen ödevleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmesini istemektedir. Böylece sağlıklı bir belge düzeni oluşturularak, mükelleflerin beyanları üzerinden idare vergi tarih edecektir.

İşte mükellef ve sorumlular kanun tarafından istenen ödevleri ve yükümlülükleri zamanında yerine getirmeyerek, eksik yerine getirerek yada şahsi, medeni hallerde yanlış beyanlarda bulunarak vergi ziyasına sebebiyet verirler. Örneğin mükellefin vergi beyannamesini kanuni süresinde vermemesi yada eksik gelir beyanında bulunması, verginin zamanında tahakkuk etmemesine yada eksik tahakkuk etmesine dolayısıyla vergi ziyasına neden olur.

(1)- Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi yada eksik yerine getirilmesi

Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevleri VUK' un 153-257 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu ödevler çeşitlidir. İşe başlama, işi bırakma, süreler, defter tutma, vesikalar, muhafaza ve ibraz ödevleri vb.dir. Ancak ödevler bunlarla sınırlı değildir. Nitekim

VUK' un değişik bölümlerinde ve diğer vergi kanunlarında da ödevler sayılmıştır. İşte vergi yükümlüleri, vergilendirme ile ilgili ödevlerini kanunun öngördüğü biçim ve koşullar içinde yerine getirmelidirler. Aksi halde vergi ziyanının unsurlarından biri oluşabilir (Mutluer, 2006:117-118). Mükellef ve sorumlular tarafından kanunda sayılan yükümlülüklere zamanında ve istenilen biçimde davranılmaması yüzünden, verginin tahakkuku gerçekleşmez ise, netice unsuru olarak vergi ziyayı meydana gelecektir.

Örneğin işe başlamayı vergi idaresine hiç bildirmeyen, geç bildiren yada ikinci bir ticari faaliyeti olduğu halde bu faaliyeti gizleyen bir mükellefin fiilinin neticesi kayıt dışı çalışmasıdır. Bu suretle elde ettiği kazancı vergi dairesinin itıralı dışında bırakarak gelir vergisi stopajı, katma değer vergisi, gelir/kurumlar vergisi ziyana sebebiyet vermiş olacaktır.

Yeni bir vergiye (GV stopajı vs.) tabi olduğunu (işyerinde çalışan işçiyi, kiraladığı aracı vergi dairesine bildirmemek) veya mükellefiyet şeklinin değiştiğini bildirmeyen mükellefin hareketi tahakkuku engelleyerek vergi ziyana neden olabilir.

Defter tutma mecburiyetinde olanlar ve olmayanlar, kanunda sayılmış defter ve kayıtları beş yıl süre saklamak zorundadırlar. Gerekli olan hallerde defter, belge ve kayıtlar, yetkili makamlara ibraz edilememesi fiili, VUK' un 30 uncu maddesine göre dönem kazancının re' sen takdirini gerektirdiğinden, aynı kanunun mükerrer 355 inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası ve 344, 359 uncu maddeleri hükümlerine 3 kat vergi ziyayı cezasından ayrıca kaçakçılık suçundan dolayı suç duyurusu yapılmasını da gerektirir.

(2)- Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi

Vergilerin ne zaman ve ne şekilde tahakkuk edeceği, VUK' un birinci kitabının dördüncü bölümünde Vergiyi doğuran olay alt başlığı 19 uncu maddeden itibaren açıklanmıştır. Bir verginin tahakkukunun yükümlü tarafından geciktirilmesi aslında vergi idaresi açısından doğrudan vergi ziyana neden olmaz. “*Ancak vergi alacağı uzun zaman askıda kalması, verginin tahsilinin gecikmesine ve vergi alacağının tehlikeye girmesine yol açabilecektir.*” (Hızlı, 1984:78-79). Yani vergi alacağı belirsizliğe girmemelidir. İşte vergi ziyanının oluşmasının nedeni de, mükellef ya da sorumlunun verginin tahakkukunu geciktirmesi yada verginin eksik tahakkukuna sebebiyet vermesidir.

“*Vergi ziyanının verginin eksik veya geç tahsili ile ilgisi yoktur.*” (Şenyüz, 2002:40; Şenyüz, 2013:103). Tahakkukun sonradan yapılması, vergi kaybını ortadan kaldırmaz. Dikkat edilirse vergi ziyayı tahakkuk safhasıyla ilgilidir.

Beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannamenin idarece alınması üzerine tahakkuk fişi, mükellefe yada beyannameyi getirene verilir. Burada önemli olan tahakkukun zamanında gerçekleşmesidir. Vergilerin özel kanunlarında belirtilen beyanname verme süreleri içerisinde, beyanname verilerek verginin tahakkuku gerçekleşir.

Ancak, bir verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi durumunda vergi ziyayı oluşmuş olacak fakat verginin vadesinde ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası oluşmayacaktır.

Verginin eksik tahakkuk ettirilmesi de vergi ziyayı olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla verginin geç tahakkuku ile eksik tahakkuku aynı hukuki sonucu doğurur (Mutluer, 2006:121). Eksik tahakkuk, doğrudan doğruya düşük beyanname verme ile ilgilidir. Yani mükellefler gerçek kazancının altında beyan ederek vergi ziyayı yaratırlar. Eksik beyan tespit edilirse, bulunan matrah farkı cezalı olarak mükellef adına tarh edilecektir. Örneğin mükellefin gerçek geliri 10 milyar lira, beyanı 7 milyar lira ise aradaki 3 milyar liralık fark eksik beyan edilmiş olup, 3 milyar lira eksik tahakkuk etmiş sayılır.

(3)- Medeni ve şahsi haller hakkında yanlış beyan ile oluşan eksik tahakkuk

Vergilemede adalet ve eşitlik ilkesi gereği, toplumu oluşturan kişilerin mali güçleri ile orantılı olarak, kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi ödemeleri gerekir. Kişilerin mali güçlerinin göstergelerinden biri elde ettikleri gelirdir (Aksoy, 1988:222). Kişilerin geliri elde etme şekilleri farklıdır. Geliri etkin ve adaletli bir şekilde vergilemenin bir koşulunda, verginin şahsileştirilmesidir. Yani verginin, mükellefin şahsi, medeni, ailevi vb. durumuna uygun hale getirilmesidir. Örneğin gelir vergisi bu uygulamaya müsaittir.

Mükellefler, şahsi durumları hakkında idareyi yanıltıcı bilgi vererek verginin eksik tahakkukuna sebep olabilirler. VUK 341 inci maddesinde şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanların vergi ziyayı oluşturacağı açıklanmıştır.

Örneğin Gelir Vergisi Kanununun 31 inci maddesinde düzenlenen sakatlık indirimi, çalışma gücünü belirli oranlarda kaybeden hizmet erbaplarının daha az vergilendirilmesini amaçlar. Dolayısıyla, gerçekte sakat olmadığı halde sakatlık indiriminden faydalanan mükellef, verginin eksik tahakkukuna ve vergi ziyayına yol açmış olacaktır.

GVK'nın 9 uncu maddesinde esnaf muaflığından yararlanma şartları sayılmıştır. Örneğin motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticareti ile iştigal edenler esnaf muaflığından faydalanabilirler. Bu şartları taşımadığı halde esnaf muaflıktan yararlanan bir mükellef, muaflıkla birlikte verginin tahakkukunu önler ve vergi ziyayına neden olur.

VUK 341 inci maddesinin ikinci fıkrasının devamında “...sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesi” yazılarak, vergi ziyayı sadece şahsi, medeni, vb. durumlara bağlanmamıştır. Mükellefin benzer durumlarla yanıltıcı beyanlarda bulunması verginin eksik tahakkukuna neden olabilir.

(4)- Verginin haksız yere geri verilmesi

Bazı durumlarda vergi idaresi, mükellefin beyanına dayalı olarak tahakkuk eden vergiyi çeşitli nedenlerle yanlış hesaplayıp fazladan vergi alabilir. Bu tür hatalar örneğin vergi hatasından olabilir. Vergi hatası; VUK’un 116 ncı maddesinde açıklanmıştır. Buna göre vergi hatası; vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Burada vergi ziyasının oluşumu, mükellef tarafından daha önce usulüne uygun ve tam olarak ödenmiş bir verginin idareyi aldatacak biçimde ve haksız şekilde mükellefe geri verilmesine bağlıdır. Yani vergi idaresinin kasasına kanuni olarak girmiş bir vergi alacağı, mükellefin talebiyle vezneden haksız bir şekilde çıkıp, mükellefe ödendiği anda vergi ziyayı oluşacaktır.

Vergi idaresinin işlemlerindeki hatalar vergi hatası, hesap hatası veya vergilendirme hataları şeklinde olabilir. Örneğin vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmaması, tahakkuk fişinde verginin yanlış hesaplanması haksız yere mahsup ya da indirim yapılması şeklinde olabileceği gibi.

Örneğin, bir mükellef, tahakkuk fişinde vergi oranının yanlış uygulanması nedeniyle verginin fazladan tahakkuk ettiğini ve kendisinin fazladan vergi ödediğini iddia ederek, idareyi aldatmak suretiyle verginin kendisine haksız yere geri verilmesini sağlarsa vergi ziyayı suçu işlemiş olacaktır. Vergi ziyayı, paranın yani ödenmiş verginin kendisine geri verilmesi anından itibaren gerçekleşecektir.

Verginin geri verilmesi ile ihracat istisnası uygulaması sonucu yapılan katma değer vergisi iadeleri birbirine karıştırılmamalıdır. Çünkü haksız yere katma değer vergisi iadesi alan mükellefe verilen ceza, vergi ziyasının dışında tutulmuş olup, müeyyidesi özel kanunda düzenlenmiştir. Zaten ihracat kaydıyla yapılan teslimlere ait katma değer vergisi zamanında tahakkuk etmektedir. Zamanında tahakkuk eden bir vergiye vergi ziyayı cezası uygulanması da olanaksızdır (Şenyüz, 2002: 44-45). Danıştay, yapılan vergi iadesi ödemelerinin vergi niteliğinde olmadığını, bu ödemelerin ihracatı teşvik amacıyla ödenen prim niteliğinde olduğunu ve VUK ceza hükümlerine göre ceza verilemeyeceğini belirtmiştir (Candan, 2004:54). Ancak, KDVK’nun 29 ve 32’nci maddesine istinaden yapılan KDV iadesinin haksız yere alınması halinde vergi ziyayı cezası uygulanır.

2.1.1.3. Manevi Unsur

Kusurluluk da denilen manevi unsur, bir fiilin suç kabul edilebilmesi için aranan şartlarından biridir. Dolayısıyla manevi unsur eylem sahibinin kusurlu iradesi olup, kusurlu irade olmadan suç işlenmiş sayılmaz. Bu unsur iki biçimde ortaya çıkar. Bunlar kast ve taksirdir. Kast, bir neticenin gerçekleşmesi amacıyla, fail tarafından bilerek ve istenerek bir hareketin yapılmasıdır. Kusurluluğun ikinci türü olan taksir ise öngörülebilir bir sonucun öngörülmemesinden ibarettir. Yani fail uyulması zorunlu kurallara uymak suretiyle önleyebileceği bir fiili, kuralları ihlal etmek suretiyle istemeyerek neticenin gerçekleşmesini sağlar (Toroslu, 2001:100).

Yeni Türk Ceza Kanununun 21 inci maddesinde, suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanarak, doğrudan kast ve olası kast olarak kademelendirilmiştir.

Yeni TCK' na göre doğrudan kastın ifade ettiği anlam, failin tipikliğe ait belirli unsurların mevcut olduğunu ya da hareket sırasında gerçekleşeceğini, tipik neticenin ortaya çıkışını kesin olarak bilmesidir. Örneğin Ahmet'in Mehmet'i öldürmek kastı ile ateş etmesinde doğrudan kast vardır.

Olası kast' da ise, kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır. Yeni Türk Ceza Kanununun 22'nci maddesinde ise, taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.

Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir.

Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine rağmen neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır.

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

Bu itibarla, "kaçakçılık suçlarında" kast aranırken; "vergi ziyayı suçunda" kasıt aranmamaktadır. Vergi ziyayı suçunda mükellef ya da sorumlunun kusurluluğunun, kast ile olması yada olmamasının önemi yoktur. Çünkü kanun koyucu, vergi ziyasına mükellef ya da sorumlunun bilerek ya da bilmeyerek yani hata, ihmal vs. dolayısıyla neden olması halinde;

mutlaka vergi ziyayı cezası kesileceğini belirtmiştir. O halde mükellef ya da sorumlunun taksirli veya kasıtlı hareketi, vergi ziyasına neden olmuşsa, artık kusurluluk oluşmuştur. Ayrıca kast aranmayacaktır. Vergi idaresi ceza kesmek açısından ayrıca kusurlu iradenin varlığını ispatlamak zorunda değildir (Candan, 2004:19).

2.1.1.4. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık, failin bir fiilinin hukuk düzenince uygun görülmemesidir. Vergi ziyayı suçunda, mükellef yada sorumlunun, hukuka ve kanuna aykırı olacak davranışları, VUK'un 341 ve 359'uncu maddelerinde belirtilmiştir. Bu türden fiiller icra edildiğinde, vergi ziyayı oluşacak ve hukuka aykırılık unsuru gerçekleşecektir.

2.1.2. Vergi Ziyasının Genel Uygulama Alanları

Vergi ziyasının vuku bulduğu diğer vergi kalemlerine ilişkin olarak ilgili kanunlarda ceza bağlamında özel hükümlere yer verilmiştir. Ancak, kanunda hüküm bulunmaması halinde ise VUK hükümleri uygulanmakta, bu hükümler doğrultusunda ceza uygulamasına gidilmektedir.

2.1.2.1. Geçici Vergide Vergi Ziyayı Cezası

Bir anlamda devlet vergi alacaklarının önceden tahsili gibi değerlendirilebilecek olan Geçici Vergi uygulaması, ilk olarak 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanunla vergi mevzuatına dahil edilmiştir. Bu uygulamanın amacı, ülkemizde uzun yıllar devam eden enflasyon düzensizliğine karşı vergi kazancının korunması şeklindeki bir ön tahsilat tedbiri şeklinde kendini göstermektedir. Çünkü, devletin vergiyi uzun vadede ve zaman zaman taksitle tahsil etmesinden kaynaklı olarak enflasyon karşısında paranın değerinin kaybı söz konusu idi. Bu kaybın önüne geçmek için yapılan yasal düzenleme ile de karşımıza Geçici Vergi çıkmaktadır (Akyol ve Küçük, 2003:36).

2.1.2.1.1. Geçici Vergi Mükellefleri

Geçici vergiye ilişkin olarak yasal düzenleme, GVK' nın Mükerrer 120 nci maddesinde yer almaktadır. Yine KVK' nın 25 inci maddesinde geçici vergi ile ilgili açıklama yapılmıştır. GVK Mükerrer 120 nci madde hükmü aşağıdaki gibidir.

“Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK'un değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103 üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler...”

Madde hükmü incelendiğinde geçici vergi mükelleflerinin ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde edenlerin olduğu görülmektedir. Ayrıca, Kurumlar Vergisi mükellefi olanlar da yine Geçici Vergi kapsamında yer almaktadırlar. Bunların yanı sıra basit usulde vergilendirilen mükelleflerin geçici vergiden muaf oldukları görülmektedir. Kanun maddesinde tam veya dar mükellefiyet ayrımı söz konusu olmadığından bu noktada hem tam hem de dar mükellefiyet kapsamında olup ticari veya serbest meslek kazancı edinenlerin geçici mükellefiyetlerinin varlığından bahsedilebilmektedir. Ayrıca GVK m.42 hükmü ile ifade edilen birden fazla takvim yılına yayılan işlerden olan inşaat ve onarma işleri ile uğraşan mükellefler ve noterler geçici vergi mükellefiyeti dışında kalmaktadırlar. Beraberinde, ücret, zirai kazanç, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat geliri elde edenler de yine geçici vergi mükellefiyetine haiz değildirler.

2.1.2.1.2. Geçici Vergi Dönemleri ve Verginin Beyanı

Geçici vergi, 01 Ocak 2001 tarihinden itibaren yılda dört kez üçer aylık dönemlerde tahsil edilir. Birinci dönemi, Ocak-Şubat-Mart aylarını kapsar ve bu dönem için yapılacak olan geçici vergi beyanı Mayıs ayının 14'üncü günü akşamına beyan süresi vardır. Verginin ödenmesi için Mayıs ayının 17'nci günü akşamına mühlet belirlenmiştir.

İkinci dönem, Nisan-Mayıs-Haziran aylarını kapsar ve beyanı Ağustos'un 14'ncü günü akşamına kadar olup tahsili de Ağustos'un 17'si akşamına kadar olarak belirlenmiştir. Üçüncü dönem, Temmuz-Ağustos-Eylül aylarını ve dördüncü dönem, Ekim-Kasım-Aralık aylarını kapsamaktadır. Geçici verginin beyanı, dönem sonu itibariyle ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar mühlete sahip olmakla birlikte ödemesi de beyandan sonraki 3'üncü günün akşamına kadar olarak genel bir ifadeyle verilebilecektir.

2.1.2.1.3. Geçici Verginin Hesaplanması

Geçici vergi, mükelleflerin üçer aylık kazançları üzerine uygulanacak geçici vergi oranı ile hesaplanır. Geçici vergi oranları, gelir vergisi mükellefleri için % 15 (GVK 103. madde de yer alan tarifinin ilk dilimine uygulanan oran), kurumlar vergisi mükellefleri için ise % 20 dir. Geçici vergi matrahı mali kar esas alınarak hesaplanacaktır. Mali kar, kanunen kabul edilen giderler, indirim ve istisnalar uygulandıktan sonra hesaplanır ve geçici verginin matrahını oluşturur (Akyol ve Küçük,2003:461-462).

2.1.2.1.4. Geçici Vergi Matrahının Eksik Beyanı ve Vergi Ziyat

Mükellef nezdinde yapılan inceleme neticesinde geçici vergi matrahının eksik beyan edildiği tespiti durumunda ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmaktadır. GVK Mükerrer 120 nci maddesinde, yapılan incelemeler neticesinde geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan miktarda eksik beyan edildiğinin tespiti durumunda, eksik beyan edilen bu kısım için re' sen veya ikmalen geçici vergi tarh edileceği belirtilmiş ve beraberinde mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici verginin terkin edileceği, ancak ceza ve gecikme faizinin de tahsil edileceği vurgulanmıştır.

217 Seri Numaralı GVK Genel Tebliğine göre geçici verginin %10'unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, %10'unu aşan kısım re' sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyat cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. Buradaki %10 fark yanılma payıdır. İkmalen veya re' sen tarhiyata konu matrah farkının VUK' un 359 uncu maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır. Buna göre %10'a kadar eksik beyan edilen geçici vergi matrahı için ikmalen yada re' sen tarhiyat yapılmayacaktır. İlave tarhiyat eksik beyanın %10'u aşması halinde hesaplanacaktır. %10 yanılma payı, beyan

edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanmalıdır. Beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı ise bulunan geçici vergi matrah farkı ile mükellefin geçici vergi beyanı toplamından oluşur.(Akyol ve Küçük, 2003:.469).

2.1.2.2. Veraset ve İntikal Vergisinde Vergi Ziyatı Cezası

2.1.2.2.1. Verginin Konusu ve Mükellefi

Ülkemizde, servet üzerinden alınan vergi olan Veraset ve İntikal Vergisi, veraset yoluyla veya ivazsız biçimde bir kişiden diğerine intikal eden varlıklar için alınmakta; şahısların gerçek veya hükmi olmaları gözetilmemektedir. Varlıklardan kasıt ise gayrimenkul, menkul ve yanı sıra hak ve alacakları ifade etmektedir. Bu noktada vergiyle mükellef olan kişi veraset yoluyla veya ivazsız olarak edim sağlayan hükmi veya gerçek kişilerdir. Tabiiyeti Türkiye Cumhuriyeti olan kişilerin, yurtiçi veya yurtdışı kaynaklı olarak kazanımları bu vergi kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak, TC tabiiyetindeki bir şahsın yabancı ülkedeki malları bir yabancıya intikal etmesi halinde bu mallar kapsam dışında kalmakta ve ayrıca Türkiye’de ikameti bulunan bir yabancının malları da yine Türkiye’deki bir başka yabancıya intikal etmesi halinde de bu mallarda vergi kapsamı dışında kalmaktadırlar. Bu noktadaki kıstastın TC vatandaşlarının yurtdışında bulunan mallarının yine bir başka TC vatandaşına intikal etmesi vergi konusu olmaktadır (Şenyüz, 2005:.587).

2.1.2.2.2. Vergi Matrahının Tespiti, İlk ve Son Tarhiyat

Vergi matrahının tespitine ilişkin olarak, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10’uncu maddesince verginin matrahı, intikal eden malların VUK’ a göre tespit edilen değerler üzerinden hesaplanmaktadır. Matrahın tespitinde safi tutar dikkate alınmakla birlikte, mallara ilişkin varsa borç ve masraflar düşülmek kaydıyla safi tutar meydana getirilir. Mallara ilişkin iktisadi kıymet tespit edildikten sonra bu değerler üzerinden beyanname verilir ve vergi dairesi beyanname üzerinden en geç 15 gün içerisinde ilk tarhiyatı gerçekleştirir. Mükellefin kendisine intikal eden malları değerlemesi ve beyan etmesi ile oluşan ilk tarhiyat işlemi sonrası, vergi idaresi VUK’ da yer alan değerlendirme hükümlerine göre son tarhiyatı yapacaktır. Eğer, ilk ve son tarhiyat arasında fark olmaz ise başkaca yapılacak bir işlem kalmayacak ancak fark bulunması halinde aradaki miktar için ikmalen tarh uygulanacaktır.

2.1.2.2.3. Hesaplanan Matrah Farkına Vergi Ziyai Cezası Uygulanması

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine göre ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere mükellef tarafından beyan edilen miktar ile idarece değerlendirme sonrası bulunan miktar arasındaki matrah farkına ait vergi, vergi ziyai cezasının yarısı ile birlikte alınacağı hükmüne bağlanmıştır. Ancak gayrimenkuller için bu madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bunun yanı sıra menkul kıymetler ve gemiler için yapılacak değerlemede %50'ye kadar olacak farklılıklarda ceza uygulanmayacağı belirtilmiştir. Menkul kıymetler için %50'nin altında kalan farklar için vergi ziyai cezası uygulanmadığı gibi %50'yi aşan durumlarda vergi ziyai cezası hesaplanır ve tahsilat esnasında asıl vergi borcu ile birlikte hesaplanan vergi ziyai ceza miktarının yarısı tahsil edilir.

2.1.2.2.4. Veraset ve İntikal Vergisinde Ziyainın Ortaya Çıktığı An ve Ek Süre

VUK'un 342 nci maddesine göre Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk işlemi yapılabilmesi için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilir ise vergi ziyai olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük süre verileceği belirtilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisinde beyan için iki ek süre mükellef için öngörülmüştür.¹⁴⁶ Mükellef normal beyan verme süresi içinde beyan vermese bile ek süreler içinde vermiş olmak kaydıyla vergi ziyai cezasına muhatap olmayacaktır. Örneğin ölüm halinde ölüm Türkiye de gerçekleşmiş ise, beyanname ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmelidir. Bu 4 aylık normal beyan verme süresi dolduktan sonra birinci ek süre olan 15 günlük süre içinde verilirse yine vergi ziyai oluşmayacaktır. Mükellefe tebliğ edilmek şartı ile beyan vermesi için ikinci bir 15 günlük süre verilir. İkinci ek süre içinde beyan verilirse yine vergi ziyai oluşmaz. İkinci ek süre dolduktan sonra verilecek beyanlar için artık vergi ziyai oluşacaktır. Mükellefin birinci ve ikinci ek süreler içinde beyan vermesi halinde vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır. Ancak ek süreler içinde beyan verdiği için cezai yaptırım olarak II. derece usulsüzlük cezasına maruz kalacaktır (Şenyüz, 2005:.610).

2.1.2.3. Emlak Vergisinde Vergi Ziyat Cezası

2.1.2.3.1. Emlak Vergisinin Mevzuu, Mükellefleri ve Bildirimler

Emlak vergisi de Veraset İntikal Vergisi gibi servet üzerinden alınan bir vergi türü olmakla birlikte gayrimenkuller üzerinden uygulanmaktadır. Vergi uygulamasında bina ve araziler olmak üzere iki ayırım gözetmektedir ve uygulamada da bina ve arazi vergisi olarak tanımlanmıştır. Bina ve arazi vergisinin mükellefleri, mülkün sahibi, varsa intifa hakkı sahibi, bunların ikisi yoksa malik gibi mülkün tasarrufunu elinde bulunduran kişidir.

Emlak Vergisi m.23 hükmüne göre gayrimenkule ilişkin vergi değerini tadil edecek durumların vuku bulması halinde mükellefin bildirimde bulunması zorunludur. Bu bildirim, yeni yapılan inşaatlar için bitim tarihinde ya da kısmen kullanılmaya başlanan bütçe yılı içerisinde yapılmalıdır ve bu bildirim ilgili gayrimenkulün sınırları içerisinde bulunduğu belediyeye yapılmalıdır (Şenyüz, 2005:.635).

Ayrıca, bildirim konu değişiklikler yine Emlak Vergisi Kanununun 33' üncü maddesinde; binalar için fiziki yapıyı değiştiren yangın, yıkım, ek birim, binanın kullanım şeklinin tamamen değiştirilmesi gibi durumlar olarak belirtilmekte ve araziler için ise ağaçlandırma, parselasyon uygulamaları gibi uygulamalar ifade edilmektedir. Bunların yanı sıra bina veya arazi değerinde %25 üzerinde artış sağlayan her türlü uygulama da yine bildirim tabi hususlar içerisinde zikredilmektedir.

2.1.2.3.2. Bildirime Muhalefet Durumunda Vergi Ziyat

Emlak vergisi mükellefi, yukarıda zikredilen değer değiştirici durumlar akabinde bildirimde bulunmadığı takdirde vergi ziyatına sebebiyet verebilmektedir. Emlak vergisi ile ilgili bildirimlerin süresinde verilmemesi VUK 352/II-7' nci maddesi hükmünce ikinci derece usulsüzlük fiilini oluşturmaktadır. Ancak, VUK m.336'nın birinci fıkrasında, "*cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyatı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesilmesi*" öngörülmektedir. Kanun maddeleri doğrultusunda Emlak Vergisi bildirimünün süresinde yapılmaması durumunda mükellefiyetin başlangıç yılı için idarece yapılacak vergi tarhi esnasında kesilecek ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyatı cezasının karşılaştırılması ve sadece miktar itibarıyla fazla olan cezanın

kesilmesi, bunun yanı sıra verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği varsa diğer yıllar için ise sadece vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir.¹¹

2.1.2.4. Katma Değer Vergisinde Vergi Ziyai Cezası

2.1.2.4.1. Verginin Konusu

Yapılan harcamalar üzerinden uygulanan ve bir muamele vergisi türünde olan Katma Değer Vergisine ilişkin kanunun 1'nci maddesinde verginin konusunu oluşturan işlemler zikredilmektedir. Madde ifadesine göre sınai, ticari, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra her nevi mal ve hizmet ithalatı ve kanunla belirlenmiş olan bazı faaliyetlerden zuhur eden teslim ve hizmetler de yine KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Bu izahlara uygun mahiyetteki bir teslim işleminin KDV'nin konusu olabilmesi için işlemin Türkiye'de yapılmış olması yani kanunun yetki sınırları dahilinde meydana gelmesi gerekmektedir (KDVK, m.1).

2.1.2.4.2. Verginin Mükellefi

KDV, nihai tüketici üzerinde kalan ve tüketiciyi vergilendirme amaçlı bir vergi uygulamasıdır. Bu sebepten verginin asli mükellefi son kullanıcı yani vergiye konu mal ve hizmetleri satın alan kişi olacaktır. Ancak, mükellef ile nihai ödeyici aynı kişi olmayabilmektedir. Bu noktada verginin ödemekle yükümlü olan mükellefi, vergiyi kendinden sonrakinden tahsil edip vergi dairesine yatırmakla yükümlü olan kişi olmaktadır (Şenyüz, 2005:381). KDV kanununun 8'nci maddesi ile sayılan bu mükellefler, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, transit taşımada gümrük ve geçiş işlemlerine muhatap olanlar şeklinde örneklendirilmişlerdir.

Kanunun 9'uncu maddesi ile vergi alacağının emniyete alınması ve ödeme sorumlularının belirlenmesi noktasında;

“Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı,

¹¹ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 07.08.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.0.66/6676-149/ 61587 sayılı Özelge.

vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

Fiili yada kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır...” şeklindeki ifadeyle açıklık getirmektedir.

Yine aynı maddede belgesiz mal bulundurma ya da hizmet satın alınması durumlarında;

“...Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz dilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re’ sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyat cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.”

Kanun ifadesiyle belgesiz mal veya hizmet alımı durumunda sorumluluğun kimlerde aranacağı hususu da açıklığa kavuşturulmuştur.

Vergi dairesi incelemesi sürecinde fiili yada kaydi envanter sonuçlarına göre mükellefin belgesiz mal yada hizmet aldığı tespit edilmesi halinde, belgesiz alışlar nedeniyle ziyaa uğrayan ve hazineye intikal etmeyen vergiden dolayı belgesiz mal yada hizmet satın alan kişi müteselsilen sorumludur.

26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan KDV Genel Tebliğinde müteselsil sorumluluğa ilişkin olarak; tebliğe göre mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, hizmetten yararlananlar, alım satıma taraf olanlar, ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle yada sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.¹²

Yine mal ve hizmet alım satımında bir satıcının katma değer vergisini hazineye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, satıcıdan mal alan mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere hazineye intikal etmeyen vergide *"işlemlerin*

¹² 26/04/2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete

Gerçekliğini İspat" bölümünde belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır. Bu durum KDV'nin hazineye intikal ettirilmediğinin vergi inceleme raporu ile tespit edildiği durumlarda geçerlidir. Beraberinde, tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır.¹³

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı KDV Kanunu' nun 9 uncu maddesiyle tanımlanan yetkiye binaen vergi alacağını emniyet altında tutmak için vergiye taraf olanları verginin ödenmesinde sorumlu tutabilmektedir. Bu doğrultuda KDV Genel Tebliği ile sorumluluk noktasında açıklamalar yapılmış ve tevkifat yapabilecek kurumlar ile birlikte tevkifat konuları da dile getirilmiştir.¹⁴Tebliğle izah edilen bu kuruluşlar;

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel
- idareler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ve köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kalkınma ve yatırım ajansları
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- KİT'ler (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamında yer alan kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan
- (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul(BİST) A.Ş.' de işlem gören şirketler, birbirlerine ifa ettikleri hariç tutulmak üzere, aşağıdaki hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Bu kurum ve kuruluşların tevkifat uygulamak zorunda oldukları işlemler;

¹³ 26/04/2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete

¹⁴ 26/04/2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri(Alıcılar tarafından 2/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri(Alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Yemek servis ve organizasyon Hizmetleri(Alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Etüt, plan proje, danışmanlık ve benzeri hizmetleri(Alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır).
- İşgücü temin hizmetleri(Alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Yapı denetim hizmetleri(Alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri(Alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/götürme hizmetleri(Alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri(Alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri(Alıcılar tarafından 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Servis taşımacılığı hizmetleri (Alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Her türlü baskı ve basım hizmetleri(Alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)
- Yukarıda belirlenenler dışındaki hizmetler(Alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır)

Dolayısıyla 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan KDV Genel Tebliği ile verginin ödenmesinde sorumluluk yükletilen kuruluşların, belirtilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden belirtilen oranlarda tevkifat yaparak vergi dairesine yatırmamaları halinde vergi ziyayı doğduğu durumların tespiti halinde vergi ziyayı cezasının kesilmesi gerekir.

2.1.2.5. Damga Vergisinde Vergi Ziyat Cezası

2.1.2.5.1. Damga Vergisinin Konusu, Mükellefleri ve Vergiyi Doğuran Olay

Türkiye sınırları içerisinde düzenlenmiş olması şartı ile hukuki işlemlerle ilgili düzenlenen belgeler üzerinden alınan bir vergidir. Damga vergisinin konusu, kanun ekinde yer alan (1) No' lu tabloda yazılı belgelerin düzenlenmesidir. Tabloda, özellikle karar ve mazbatalar, akitlerle ilgili kağıtlar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar ve makbuzlar bulunmaktadır (Özbalcı, 2012:473) .

Ancak Türkiye dışında veya Türkiye deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen vergiye konu belgeler, Türkiye'deki resmi dairelerde kullanıldığı, devir veya ciro edildiği veya herhangi bir surette hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi olacaklardır. Yine vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, değiştirilmesine, sürelerinin uzatılmasına, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tabidir (Şenyüz, 2013:407). Verginin mükellefi de haliyle bahsedilen belge veya kağıtları imzalayan, kullanan yada düzenlenmesini isteyen kişiler olup bu vergiyi ödemekle yükümlü olanlar da yine bu kişilerdir.

2.1.2.5.2. Damga Vergisinde Vergi Ziyat

DVK' nın 30' uncu maddesi hükmünde, "*Vergi Usul Kanununun Damga Resmine ilişkin hükümleri Damga Vergisi hakkında da uygulanır.*" ifadesiyle Vergi Usul Kanununa atıfta bulunulmuştur. Damga vergisi çok çeşitli evraklar üzerinde alınmakta ve makbuz karşılığında evrakı düzenlemekle yükümlü kurum yada notere ödenmektedir.

VUK 334'üncü maddesi ile "*Damga Vergisi ve Damga Resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar.*" ayrıntısı düzenlenmiştir. .

GVK' nın 94'üncü maddesi ile tanımlanan vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar, yaptıkları bir ay içinde yaptıkları tevkifatı ertesi ayın 23 üncü günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.(GVK md. 98) Bu itibarla ücretlerden veya hak edişler üzerinden işveren tarafından kesilen damga

vergisinin ertesi ayın 23 üncü günü akşamına kadar vergi dairesine beyan edilerek aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Damga vergisinin, sorumlu tarafından süresinde tahakkuk ettirilmediğinin yada eksik tahakkuk ettirildiğinin tespit edilmesi halinde sorumlu adına bir (1) kat vergi ziyai cezası kesilir.

2.1.2.5.3. Vergi ve Cezadan Dolayı Sorumluluk

Damga vergisinde meydana gelecek olan vergi ziyayı ve buna bağlı cezalardan kağıtları ibraz edenler sorumlu olacaktır. Ancak kağıdı ibraz eden şahıs ödemesini ispat ettiği takdirde vergi ziyayı için kesilecek ceza asıl mükellefe rücu edebilir. Verginin ödenmemesinden yada eksik ödenmesinden kaynaklanan vergi ve cezalardan, kağıtları imza edenler de sorumlu olacaktır. Hiç ödenmeyen yada eksik ödenen vergilerden resmi daire ve noterler müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Ancak bunların asıl mükellefe rücu hakları vardır.(DVK md.24) Cezalardan ise sadece resmi daire ve noterler sorumludur. Şöyle ki, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. (VUK md. 355)

Damga Vergisi Kanunu Ek Madde 2’de, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların vergiden müstesna olduğu belirtildikten sonra; döviz kazandırıcı faaliyetin kısmen veya tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ilişkin damga vergisinin VUK hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile alınacağı belirtilmiştir.

2.1.2.6. Özel Tüketim Vergisinde Vergi Ziyai Cezası

2.1.2.6.1. Verginin Konusu, Mükellefleri ve Vergiyi Doğran Olay

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanuna göre ÖTV' nin konusu, kanuna bağlı I, II, III ve IV numaralı listede belirtilen malların teslimi, ithali veya ilk iktisabıdır. Listelerde petrol ürünleri, motorlu kara, deniz ve hava taşıtları, tütün ve alkollü içecekler ile lüks tüketim malları ve elektronik eşyalar mevcuttur. Yine I, III, IV sayılı listedeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların müzayede yoluyla satışı vergiye tabidir. ÖTV de

vergiyi doğuran olay malın teslimi, ilk iktisabı yada ithalidir. Verginin mükellefleri ise listedeki malları imal, inşa ve ithal edenler ile bu malları müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

2.1.2.6.2. Müteselsil Sorumluluk Çerçevesinde ÖTV'de Vergi Ziyayı

İthal edilen ham petrolün ithalini gerçekleştirenlerle birlikte ilgili rafineri şirketi, teslimden doğacak ÖTV den müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Ayrıca kanunun 13/2.maddesi hükmüne göre, I sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve tarhiyata VUK' un 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası uygulanacağı belirtilmiştir.

Örneğin boya imalatında kullanılan kimyasal solvent maddesinin boya imalatı yerine benzine karıştırılarak satılması, yada dökme mutfak gazın otogaz olarak satılması halinde, bu malların amacı dışında kullanılması durumunda ÖTV oranının yüksek olması nedeniyle ÖTV ziyasına sebebiyet verilmiş olduğundan VUK' un 344'üncü maddesine göre bir kat vergi ziyayı cezası kesilir.

II sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu mecburiyete uymamak suretiyle verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları, ziyaya uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Ancak yukarıdaki kişiler, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptir.

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 18 inci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilenler adına, malların tespit tarihinde ki miktarı üzerinden ÖTV kanununun 11 inci maddesinde ki esaslara göre ÖTV resen tarh edilir. Bu tarhiyata ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanır.

ÖTV mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunmaktadır. Vergi beyan verme süresi içinde ödenmelidir. Vergilendirme dönemi I sayılı listedeki mallar için her ayın ilk 15 inci günü, II, III ve IV sayılı listedeki mallar için birer aylık dönemlerdir. Beyanname, I sayılı

listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilmelidir. Beyannamenin sorumlularca süresinde verilmemesi, verilen beyanlarda ÖTV matrahının eksik yada yanlış gösterilmiş olması halinde vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olunur. Dolayısıyla meydana gelen vergi ziyayı ile ilgili olarak VUK 344 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

2.1.2.7. Harçlarda Vergi Ziyayı Cezası

Harçlar Kanununun 63 üncü maddesinde, tapu kadastro harcının vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş bulunan değerden yüksek olanı üzerinden hesaplanacağı açıklanmıştır. Ayrıca "kayıtlı değer" ve "emlak vergisi değeri" deyiminin vergi değerini ifade ettiği belirtilmiştir. Örneğin vergi değeri 100.000 YTL olan bir gayrimenkul, 25.000 YTL'ye intikal etmiş gösterilmiş ise vergi değeri dikkate alınır. Bu halde tapu kadastro harcı vergi değeri üzerinden hesaplanacaktır.

Mükelleflerin vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde, harcın hesaplanmasında vergi değerinin dikkate alınacağı kanunda belirtilmiştir. Aradaki farka isabet eden harç, VUK hükümlerine göre hesaplanacak vergi ziyayı cezası ile birlikte ve %25 oranında uygulanarak ikmalen tarh edilecektir.

2.1.2.8. Gider Vergilerinde Vergi Ziyayı Cezası

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunun unda sayılan vergiler (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi) beyana tabi olup, vergilerin tahakkuk ettirilmemesi ya da geç tahakkuk ettirilmesi halinde genel hükümlere göre vergi ziyayı cezası uygulanır.

2.1.3. Usulsüzlükler

Söz konusu kabahat, VUK' un 351. ve 352'inci maddelerinde düzenlenmiştir. genel usulsüzlük olarak bilinmesine rağmen, kanuni olarak "usulsüzlük" olarak geçer. Ancak, yine

VUK' un 355'inci maddesindeki “usulsüzlükte “özel usulsüzlük” olarak ayrıma gidildiğinden, 351. ve 352'inci maddede yer alan usulsüzlük “genel usulsüzlük” olarak bilinmektedir.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, “şekle ve usule ilişkin” kural ihlallerinin cezalandırması amaçlanmaktadır. Bu nedenle kabahatin meydana gelmesinde hareket unsuru önemli bir yer tutmaktadır. O kadar ki, hareketin yapılması kabahatin oluşması için yeterli görülmektedir. Kabahatin bu vasfı onu “hareket kabahati” veya vergi kaybı yaratmamakla birlikte, vergi kaybı ortaya çıkma tehlikesi yarattığı için “tehlike kabahati” kategorisine sokmaktadır. Tehlike kabahatinde zarar tehlikesinin meydana gelmesi, kabahatin neticesi olarak kabul edilir. Genel usulsüzlük kabahatinde vergi kaybı doğmasa bile o fiile ilişkin kanunlarda belirlenen cezanın, mutlaka kesilmesi gerekmektedir.

Vergi kaybı ortaya çıkma tehlikesi içeren usulsüzlük kabahatleri bu ihtimalin ağırlıklarına göre kendi içinde I. derece usulsüzlük ve II. derece usulsüzlük olmak üzere ikiye ayrılmıştır. II. derece usulsüzlükler, I. dereceye nispeten daha az şekil ve usul hükümlerine aykırı ve dolayısıyla daha az vergi kaybı olma ihtimali içeren usulsüzlüklerdir. Doğal olarak da II. derece usulsüzlük ceza tutarları I. derece usulsüzlük cezalarına oranla daha düşük tutarlardan oluşmaktadır.

2.1.3.1. Birinci ve İkinci Derece Usulsüzlükler

VUK 352' inci maddesince I. derece usulsüzlüklerin kapsamı belirlenmiştir. Madde hükmünce fiilin re' sen takdir gerektirmesi hallerinde uygulanacak olan usulsüzlük cezası iki kat miktarınca belirlenmektedir. Bu usulsüzlüklerin mahiyeti irdelendiğinde VUK ikinci kitapta yer alan mükellefiyet ödevleri hususlarına ihtilaf oluşturma durumlarının I. Derece usulsüzlüklerden sayıldığı görülecektir. Madde hükmünde belirtilen I. derece usulsüzlükler aşağıdaki şekliyle ifade edilmektedir.

Beyannamelerin Süresinde Verilmemiş Olması

Vergi ve harçlar için beyannamelerin ne zaman verileceği kanunlarında belirtilmiştir. Örneğin gelir vergisinde, bilânço veya işletme hesabına göre vergilendirilenler için beyanname verme süresi takvim yılını takip eden yılın Mart ayı, KDV' de vergilendirme dönemini (ayını) takip eden ayın yirmi üçüncü günü olarak belirlenmiştir. Kanuni süre içinde, vergi ve harç beyannamelerinin verilmemiş olması cezalandırılmıştır. Beyannamelerin verilmekle birlikte, kanuni süresinden sonra verilmemesi de, kabahat fiili olarak düzenlenmiştir (Şenyüz, 2002: 87).

Tutulması Zorunlu Olan Defterlerde Eksik Olması

VUK' a göre tutulması zorunlu olan defterlerden¹⁵ birinin tutulmamış olması, kabahat fiili olarak düzenlenmiştir. Mükelleflerce tutulması zorunluluğu getirilen defterlerden, herhangi birinin temin edilmemiş olması, notere tasdik edilmiş olmasına rağmen hiç kayıt yapılmaması (işlenmemesi) veya yanlış defter tutulmuş olması hali de, fiilin meydana gelmesi için yeterli görülmüştür (Candan, 1995:182).

Defter Kayıtlarının ve İlgili Belgelerin Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına Olanak Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz Ya Da Karışık Olması

Defter ve belge düzenine ilişkin hususlar, VUK ikinci kısımda belirlenmiştir. VUK ikinci kısımda kimlerin hangi defter ve belgeleri tutacağı, defter ve belgelerin hangi hükümlere göre düzenleneceği ve kayıtların hangi belge ve esaslara göre yapılacağı belirlenmiştir. Bu hükümlere aykırı davranmak şartıyla defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyecek derecede noksan, usulsüz ya da karışık olması halinde bu bent hükmüne göre usulsüzlük cezası kesilir. Bu durumda vergi inceleme elemanı, bu durumu VUK md.30' uncu maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca re' sen takdir sebebi sayacak ve usulsüzlük cezası iki katı olarak uygulanacaktır.

VUK. 245'inci Madde Hükmüne Göre Çiftçilerin Muhtar ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Ekim- Sayım Beyanı Davetine Süresinde Uymamaları

Zirai işletmeleri, zirai işletme büyüklüğü ölçüsünün (GVK md.54) üzerinde bulunan “çiftçiler”, zirai işletmelerinin bulunduğu köy veya mahalle muhtarlıklarına her yılın Kasım ayı içinde ekim sayım beyanında bulunurlar (VUK md.243). Beyanda bulunan çiftçilere ekim sayım ilmühaberi verilir (VUK md.244). Beyanları inceleyen muhtar ve ihtiyar heyeti, beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmaya, yanlış ve gerçeğe aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeye davet ederler. Davet veya çağrıya rağmen, bunları yapmayanları verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde çiftçiler hakkındaki düşünceleri ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirirler. Kabahatin fiili, beyana ve davete rağmen, süresi içinde çiftçilerin beyanda bulunmamasıdır.

Defter Kayıtlarında VUK İle Belirlenen Tutma Nizamına Aykırılık

VUK' un m.215. ve m.219 aralığında, defterlerin kayıt düzenine ait hükümlere yer verilmiştir. Bu fiillere uyulmaması, kabahat fiili olarak düzenlenmiştir. Kayıt düzenine ait hükümler şöyledir:

¹⁵ Defter tutmakla sorumlu mükellefler, tutacakları defterler ve defter tutma usullerine ilişkin esaslar VUK, m.171- m.219 aralığında belirtilmektedir.

1. Defterler Türkçe tutulacaktır.
2. Defterlere yazı, mürekkeple veya makineyle yazılır.
3. Yanlış kayıtlar muhasebe ilkelerine göre düzeltilir.
4. Rakam ve yazılarda yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde üzeri çizilmek, üst veya yan tarafına ve yahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle düzeltilebilir.
5. Kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satır çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde defter sayfaları ciltten koparılamaz.
6. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yazıların sırası bozulamaz, bunlar yırtılamaz ve yok edilemez.
7. Kayıtlar zamanında yapılmalıdır.
8. Türk harfleri kullanılmalıdır.
9. Uluslararası rakamlar kullanılmalıdır.
10. Türk para birimi kullanılmalıdır.

Kayıt düzeni ile ilgili bu hükümlere uyulmaması halinde, bu bent hükmüne göre usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak, her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler, tek fiil sayılacaktır.

İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi

İşe başlama ile ilgili hükümler, VUK' un ikinci kitabının birinci kısmının birinci bölümünde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek kişiler işe başlama bildirimlerini, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde yaparlar. Bu bildirim işletmenin avukat ya da mali müşavirleri aracılığıyla da yapılabilir. Şirketlerde işe başlama bildirimini ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicil memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Bildirimlerin yazılı olması genel esastır. İşe başlama bildiriminin hiç yapılmaması veya işe başladıktan sonra yapılması kabahat fiilidir.

Tasdiki Zorunlu Olan Defterlerden Herhangi Birinin Onaylatılmaması

Mükellefler, faaliyet türlerine uygun olan defterleri tutarlar ve tuttukları bu defterlerin bazılarını tasdik ettirmek zorundadırlar. Mükelleflerin bu defterlere, istedikleri zaman istedikleri gibi ilaveler yapma, kimi sayfalarını yırtma, silme, yerine yenilerini koyma, kimi kayıtları vergi zıyana neden olacak biçimde, sonradan değiştirme olanağına sahip olmamaları gerekir. Tasdik zorunluluğu, bu sonucu sağlamaya yönelik önlemlerden biridir.²⁷

Kanunun kabahat saydığı fiil, defterlerin hiç tasdik ettirilmemesi yanında, kanuni sürelerin sonundan başlayarak “1 ay geçtikten sonra” tasdik ettirilmesi halidir. Kanun koyucu, kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra yapılan tasdikleri hiç yapılmamış

gibi muameleye tabi tutmuştur. Burada defter tasdikine yetkili olanlar dışındaki kişi ve makamlarca yapılan tasdik işlemlerinin, geçersiz olduğunu belirtilmiştir.

Diğer Ücretler Üzerinden Salınan Gelir Vergisinde, Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması

“Diğer ücretlerin” vergilendirilmesiyle ilgili hükümler, GVK'nın 64'üncü maddesinde açıklanmıştır. Bu gruba giren ücretlilerin gelirleri, asgari ücrete bağlı olarak hesaplanır. Verginin tarh zamanı, hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayıdır (Şubat). Takvim yılı içinde işe başlayanlarda tarh, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde yapılır. Bu gruba giren kişilerin tarh işlemlerini hiç yaptırmamaları ya da bu süreleri aştıktan sonra yaptırmaları, kabahat fiili olarak değerlendirilir.

Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin, VUK' un 342/2 Maddesinde Belirtilen Süre İçerisinde Verilmiş Olması

Verasete bağlı intikallerde veraset ve intikal vergisinin beyan süresi, ölüm tarihine ve muris ile mirasçının Türkiye'de bulunup bulunmamasına göre farklılık arz eder. Veraset ve intikal vergisinin beyanname verme süresi ölüm tarihini (muris Türkiye'de varisler Türkiye'de ise ölüm tarihini takip eden dördüncü ay) takip eden 15 günlük süredir. Bu süreye birinci ek süre denir. Bu süre içinde mükellef, beyannamesini vermezse kendisine tebliğ edilmesi şartıyla, 15 günlük süre daha ilave edilir. Bu süreye de ikinci ek süre denir. Birinci ve ikinci ek süreler içinde beyannamenin verilmesi sonucunda, vergi zıyaı olmamış sayılır. İkinci ek süreden sonra beyannamenin verilmemesi fiili, I. derece usulsüzlük cezasını gerektirir.

II. derece usulsüzlüklerde I. Derece usulsüzlükler gibi VUK 352'nci maddede sayılmakla birlikte fiilin re' sen takdiri gerektirmesi halinde kanuna bağlı cetvel ile belirtilen cezanın iki katı uygulanmaktadır. Madde hükmüyle sayılan 2'nci derece usulsüzlükler aşağıdaki gibi ifade edilmektedir.

Veraset İntikal Vergisi Beyannamelerinin Süresinin Sonundan Başlayarak VUK' un 342'nci Maddenin Birinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin beyanname verme süresini takip eden 15 gün içinde verilmesi, II. derece usulsüzlük cezasını gerektirir.

Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde Ya Da Kanunda İstenilen Bilgileri İçerecek Doğru Bir Şekilde Yapılmaması

Çiftçiler, her yılın Kasım ayında ekim sayım beyanında bulunurlar. Bu süre içinde ekim sayım beyanında bulunulmaması, bulunmakla birlikte VUK' un 243'üncü maddesindeki

bilgilere yer verilmemesi veya yanlış bilgi verilmesi, ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirir.

Vergi Kanunlarında Yazılı İşe Başlama Dışında Kalan Bildirimlerin Zamanında Yapılmaması

Mükelleflere işe başlamayı bildirme dışında çeşitli konularda bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bunlara VUK 157 ile 169 maddeleri arasında yer verilir. Bildirilme zorunluluğu olan bildirimler şunlardır:

- İşyeri adres değişikliği
- İkametgâh adres değişikliği
- Mükellefiyet değişiklikleri
- İşyeri sayısındaki değişiklikler
- İş bırakma bildirim
- Bina ve arazinin kullanım tarzının değişmesi, inşaatın bitmesi, taksim ve ifraz edilmesi.

Bildirimler için öngörülen süre, bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten itibaren bir ay, bina ve arazi değişikliğinin bildirilmesi inşaatın bitip her kısmının kullanılmaya başlandığı, tadili gerektiren durumun meydana geldiği tarihten itibaren iki aydır. Bu süre içinde bildirimlerin yapılmaması, ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirir.

Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan İtibaren, 15 Gün Geçmesine Rağmen Alınmamış Olması

GVK' ya göre “diğer ücret” kapsamında vergilendirilenler, vergi bakımından durumlarını kayıt, tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı buldukları vergi dairesine ibraz ettirmek zorundadırlar (VUK md. 247/1). Mükellefin vergi karnelerini, vergi dairesine ibraz süresi, işe başladıkları tarihten başlayarak bir aydır (VUK md. 248/3). Sürenin sonundan başlayarak, 15 gün içinde vergi karnelerini vergi dairesine ibraz etmeyenler için, ikinci derece usulsüzlük cezası öngörülmüştür.

Onaylanması Zorunlu Olan Defterlerden Herhangi Birinin, Onay İşleminin Süresinin Sonundan Başlayarak, Bir Ay İçinde Yaptırılmış Olması

Defterlerden herhangi birinin kanuni süre sonundan başlayarak, bir aylık süreyi geçmesinden sonra tasdik edilmesi veya hiç tasdik edilmemesi, 'birinci derece usulsüzlük fiilidir. VUK' a göre onaylatılması zorunlu defterlerden herhangi birinin kanuni süresinin sonundan başlayarak, bir ay içinde onay işleminin (geç onay) yapılması, 'ikinci derece fiil' olarak sayılır.

Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak ve Belgelerin Kanunen Belli Şekil, İçerik ve Ekleri İle Bu Kanunda Yapılan Diğer Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması

VUK' un mükerrer 257 nci maddesinde Maliye Bakanlığı' na belgelerin şekil, içerik ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirleme yetkisinin verilmesi yanında, mevcut belgelere ek olarak, düzenlenmesi zorunlu olan yeni belgeler getirme yetkisi verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini değişik tarihlerde değişik düzenlemelere yönelik olarak kullanmıştır. Vergi Usul Kanunuyla gerekse Maliye Bakanlığı'nın yaptığı düzenlemelerde kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, bu kanunda ve idari düzenlemelerle öngörülen zorunlu bilgileri taşımamaları halinde, ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı belirtilmiştir.

Usulsüzlük kabahatlerinin cezası, VUK' da kanun hükümlerinden ve ek maddelerden sonra yer alan “Vergi Usul Kanununa Bağlı Cetvel”de düzenlenmiştir. Her bir fiil için değil, cezanın dahil olduğu derece itibarıyla mükellefiyet türlerine göre ceza tutarları belirlenmiştir. Bu tutarlar 25 Aralık 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 460 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile şu şekilde belirlenmiştir;

Tablo 1: 2016 Yılı Usulsüzlük Cezaları Miktarlarına İlişkin Cetvel

Mükellef Grupları	Birinci derece	İkinci derece
	usulsüzlükler için	usulsüzlükler için
	Miktar	Miktar
1- Sermaye şirketleri	126 TL	69 TL
2- Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	80 TL	40 TL
3 - İkinci sınıf tüccarlar	40 TL	19 TL
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	19 TL	11 TL
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	11 TL	5 TL
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	5 TL	2,70 TL

Kaynak: GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/vukkanunaek_usulsuzluk.html,

Erişim Tarihi: 03.01.2016

2.1.3.2. Özel Usulsüzlük Kabahati

Özel usulsüzlük kabahati de genel usulsüzlük kabahatinde olduğu gibi, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerin yerine getirilmemesinden kaynaklanmaktadır. Özel usulsüzlük kabahati, genel usulsüzlüğe göre vergisel açıdan daha ağır yükümlülükler içeren hususların yerine getirilmemesi durumudur. Bu nedenle özel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi durumunda vergi kaybının ortaya çıkma ihtimali daha fazla olmaktadır. Bu sebepten dolayı usulsüzlük cezaları “tehlike kabahati” olarak tanımlanırken, özel usulsüzlük cezaları “yakın tehlike kabahati” olarak tanımlanabilir. Bu kabahatin cezaları da bu nedenle usulsüzlük cezalarından daha yüksek tutarlar olarak belirlenmiştir. Özel usulsüzlükler ve cezaları, VUK'un 353., 354. ve mükerrer 355'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre özel usulsüzlükler ve cezaları şu şekildedir:

Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi Alınmaması İle Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması

Usul hukuku açısından belgeler, vergiyi doğuran olayların tevsikine yönelik olarak düzenlenmektedir. Böylelikle vergiyi doğuran olayın gerçeğe uygun olarak kayıtlara geçirilmesi ve kanıtlanma imkanı ortaya çıkmış olur (Özbalcı, 2012:839). Düzenlenecek belgelerin kanun ve kanuni düzenlemelerde belirtilen şekil ve usule uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Aksi halde VUK 353'üncü madde hükmü gereğince;

- Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için **210 TL**'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10' u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı **110.000 TL**'yi geçemez.
- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti

halinde, her bir belge için 210 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı, her bir tespit için **11.000 TL**'yi bir takvim yılı içinde ise **110.000 TL** 'yi aşamaz.

- 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde, bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelenmesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.
- Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit **210 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.
- Vergi Usul Kanununa göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara **5.000 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.
- Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen “vergi kimlik numarası kullanımına ilişkin” mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için **260 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.
- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine **800 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde **158.000 TL**'yi aşamaz.
- 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri

Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında **1.100 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.

- Vergi Usul Kanununun 127 .maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretili görevlisinin ikazına rağmen durdurmayan aracın sahibi adına **800 TL** özel usulsüzlük cezası kesilir.

Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük

Özel usulsüzlüğe ilişkin bir diğer düzenleme de 355'inci maddede damga vergisine ilişkin olarak yapılmıştır. Buna göre;

Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için **1,79 TL**'den az olamaz.

Bilgi Vermekten Çekinenler İle VUK 256. 257. ve Mükerrer 257'nci Madde Hükmüne Uymayanlar İçin Özel Usulsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanununun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan;

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.370 TL,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 690 TL,
- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 340 TL,

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

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz. Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 1.100.000 TL'yi geçemez.

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

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

2.2. Vergi Suçları

2.2.1. Kaçakçılık Suçları

Kaçakçılık kavramı, toplum içerisinde “kaçakçılık” kavramına verilen önem nedeniyle vergi hukukunun önemli kavramlarından biridir (Bayraklı, 2006: 241). Bünyesinde hile, aldatma, sahtecilik, gizleme vb unsurlar barındırması nedeniyle, toplumun “kaçırma” terimini algılayışını irdelediğimizde çok ciddi hasarlar meydana getiren, diğer birtakım suçlara göre daha çok utanma hissi uyandıran bir suç olarak kabul edildiğini görmekteyiz (Heper vd, 2010:210). Vergi kaçakçılığı; vergiye karşı tepkinin en güzel ifadesini bulduğu, en yaygın, maddi ve sosyal zararları en fazla olan, vergi kanunlarına aykırı hareketle gerçekleştirilen bir suçtur (Sofuoğlu, 1997: 191).

VUK’ da yapılan yeni düzenlemede “vergi ziyayı”¹⁶ ve “kasden”¹⁷ kelimeleri yer almadığından; kaçakçılık suçu, önceleri “zarar suçu” niteliğinde iken; bugün itibariyle “tehlike suçu” haline dönüşmüştür (Köşşekoğlu, 2011:2). Sonuç itibariyle; vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle, ya da az vergi ödemek şeklinde olabilmektedir (Gümüş, 2006:210). Kaçakçılık suçunu; vergi ziyayı şartı aranmaksızın, kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller olarak tanımlanabilir (Bayraklı, 2006:241).

¹⁶ “01 Ocak 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı kanun ile “kasden” kelimesi madde metinden çıkarılmıştır”, Köşşekoğlu, 2011:5.

¹⁷ “01 Ocak 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı kanun ile “vergi ziyayı” kelimesi madde metinden çıkarılmıştır”, Köşşekoğlu, 2011:7.

Vergi kaçakçılığını önlemek için alınacak tedbirlerin her şeyden önce parasal olması gerekir, ancak alınan parasal tedbirlerle bu gibi girişimleri önlemenin mümkün olamayacağı görüldüğünden, birçok devlet bu konuda cezai önlemler alma yoluna da gitmiştir (Mutluer, 2006:301).

Çoğu ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de vergi suçları, ciddi bir suç olarak kabul edilmekte ve ağır bir şekilde cezalandırılmaktadır (Yücel, 1992:130). Vergi kaçakçılığı ile mücadelede, ülkemizde para cezası ile birlikte hürriyeti bağlayıcı cezaya da başvurulmaktadır (Hızlı, 1984:117). Nitekim 213 sayılı VUK, bir kısım vergi suçlarının ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasını hükme bağlamıştır (Karakoç, 2002: 212; Kızılot ve Kızılot, 2009: 582; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008: 212.). Bu maddelerden birisi, vergi kaçakçılığı ile ilgili 359'uncu maddedir. VUK' un 359'uncu maddenin son fıkrasında, "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi zıyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" denildiğinden, faile aynı zamanda hem 359'uncu maddeye göre hürriyeti bağlayıcı ceza hem de 344'üncü maddeye göre "vergi zıyaı cezası" uygulanmaktadır (Budak, 2007:315). Hürriyeti bağlayıcı hapis cezaları ceza mahkemeleri tarafından hükmedilirken, para cezaları vergi daireleri tarafından kesilmektedir.

Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller VUK' un 359'uncu maddesinde tek tek sayılmıştır. 23 Ocak 2008 tarih ve 5728 sayılı kanunla bu madde değiştirilmiştir. Buna göre:

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

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar¹⁸, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur¹⁹. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi

¹⁸ VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı hesap ve muhasebe hilesi, hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlanabilir (Şimşek, 2004)

¹⁹ Daha önce cezanın alt sınırı bir yıl iken, 23 Ocak 2008 tarih ve 5728 sayılı kanunla madde değiştirilmiştir

incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu, mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge hükmündedir.

b) Vergi kanunları uyarınca düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri; yok edenler, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar, hiç yaprak koymayanlar, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler ile bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

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

VUK 371 ‘inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında 359 ‘uncu madde hükmü uygulanmaz.

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

VUK’ un 360’ıncı maddesine göre ise; 359’uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, TCK’ nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

Kaçakçılık suçunun tespiti ile ilgili olarak VUK’ un 367’nci maddesi ile kaçakçılık suçunun cezalandırılmasında özel usul belirlenmiştir (Aslan, 2008: 43). VUK’ un 367’nci maddesine göre, kaçakçılık fiilleri iki şekilde ortaya çıkarılmaktadır. Birinci hal vergi inceleme elemanlarının yaptıkları vergi incelemesi sırasında bu suçlardan haberdar olmaları ve ilgili Cumhuriyet Başsavcılığını bu durumdan haberdar etmeleri, ikinci hal ise Cumhuriyet Savcılarının bu suçlardan sair surette haberdar olması halinde ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını istemesi ve bu inceleme sonucunda suçun ortaya çıkarılmasıdır (Temizyürek, 2009).

Yaptıkları inceleme sırasında VUK’ un 359’uncu maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden denetim elemanları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya

defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.²⁰ Buradaki bildirme bir zorunluluk olduğundan, bildirmeme sorumluluğu gerektirir (Baykara, 2004).

VUK' un 367'nci maddesine göre; vergi inceleme elemanlarınca bir tespit veya bildirim yapılmamış olsa bile 359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğini herhangi bir şekilde öğrenen Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep edebilecek, kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenecektir (Aslan, 2008: 43-44).

2.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlâli

Devlet, vergiyi alan otorite olarak vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken mükelleflerin mali, iktisadi, şahsi ve ailevi hatta sosyal durumları hakkında bilgiler edinir. Öğrenilen bilgilerin vergilendirmeye yönelik olduğu düşünüldüğünde bu bilgilerin sadece vergilendirmeye esas olarak kullanılması gerekir. Bu durumda devletin veya kamu kurumların görevleri dolayısıyla edindiği bilgilerin gizliliği hususunda “mahremiyet” kavramı ortaya çıkacaktır. Eğer söz konusu bilgiler vergilendirmeye ilişkin olarak edinildiyse “vergi mahremiyeti” kavramı ortaya çıkacaktır.

Vergi mahremiyeti kavramı en genel anlamı ile mükellefin sırlarının gizli tutulması gereğini ve bu sırların kamu görevlilerince açıklanması yasağını ifade etmektedir (Sonsuzoğlu, 2000: 119). Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesi hükmüne göre vergi ile ilgili işlemlere çeşitli şekilde katılmış olanların mükelleflere ait bilgileri saklama yükümlülükleri vardır. İlgili madde hükmüne göre aşağıda sayılan kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar (Ünsal, 2003:28).

Gerek devletin, mükelleflerden topladığı vergileri kamu giderlerinde etkin bir şekilde kullanmasında ve gerekse mükellef ile devlet arasındaki vergi işlemlerinde karşılıklı güvenin tesis edilmesi, önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu vergilendirme işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yürüyebilmesi için, mükellefin özel addettiği bazı bilgilerinin

²⁰ 23 Temmuz 2010 tarih ve 6009 sayılı kanunun 13'üncü maddesi ile değiştirilen, VUK 367'inci maddenin ilk fıkrası.

açığa çıkarılmaması gerekmektedir. Ayrıca bu suçun varlığından, vergi ilişkisinde sadece mükellefin değil otorite olan devletin de bazı yükümlülükleri olduğu anlaşılmaktadır. Bu yükümlülük sadece ilgili memurların görev süresi içerisinde değil görevden ayrıldıktan sonraki dönem için de devam etmektedir (Taş ve Karakış, 2000:227).

Suçun maddi unsuru, sırrın veya gizli kalması gereken bilgilerin ifşa edilmesi veya kendisi yahut üçüncü kişiler yararına kullanılmasıdır. Suçun meydana gelmiş sayılması açısından sırrın ifşası yeterlidir. Ayrıca kullanılması şart değildir. Sırrın ifşa edilmeden kullanılması da suçtur (Şenyüz, 2013:267).

Vergi Mahremiyeti Müessesesi”, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu madde hükmü;”Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ ine kullanamazlar;

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.”

Vergi mahremiyeti düzenlemesine kanun koyucu büyük önem vermiş ve vergi mahremiyeti düzenlemesine aykırı davranılmasını, ceza mahkemesinde yargılanacak bir suç olarak düzenlemiştir. Vergi mahremiyeti dışında kalan vergi suçlarının ortak özelliği genel olarak kamu yararının ve özel olarak da hazine yararının ihlali olduğu halde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu kişisel yararı ihlal etmekte ve bu suçun cezasının düzenlenmesiyle kişisel yararın korunması amaçlanmaktadır (Sonsuzoğlu, 2000:116-117).

Vergi mahremiyetinin ihlali durumunda faille uygulanacak ceza VUK' un 362'nci maddesinde düzenlenmiştir. VUK' un 362'nci madde hükmü; “Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239' uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.” şeklindedir.

Kanun hükmü uyarınca vergi mahremiyeti kapsamına giren kişiler, görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları, bilerek ve isteyerek yani kusurlu olarak açıklamaları ya da kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanmaları durumunda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 239' uncu maddesine göre cezalandırılacaklardır.

“Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” başlıklı 239.madde düzenlemesi şu şekildedir;

- Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.
- Birinci fıkra hükümleri, fennî keşif ve buluşları veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.
- Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında arttırılır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmaz.
- Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

Vergi mahremiyetini ihlali suçunda suçun kanuni unsurunu, VUK' un 5' inci ve 362' inci maddesinde yer alan düzenlemeler oluşturmaktadır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda suçun maddi unsurunu vergi mahremiyetini ihlal etmektir. VUK' un 5'inci maddesinde vergi mahremiyetine uyulmaması iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar vergi sırrının ifşa olunması veya failin veya üçüncü şahısların yararına kullanılmasıdır. Buna göre; suçun maddi unsurunun hareket kısmı iki tarzda, yani sırrı ifşa etmek veya kullanmak şeklinde karşımıza çıkabilir (Karademir, 2011: 178).

Sırrın İfşası, mükellef veya mükellefle ilgili şahıslara ait sırların veya gizli kalması gereken hususların ifşası, üçüncü kişilere açıklanması demektir. Açıklamanın ifşa sayılabilmesi için, birden fazla kişiye yapılmış olması şart olmayıp, bir kişiye yapılan açıklama da ifşa sayılacaktır (Candan, 2004: 345). Burada önemli olan nokta, kendisine açıklama yapılan kişinin bu sırı vakıf olmak hususunda bir hak ve yetkiye sahip olmasıdır (Erman, 1988: 101).

Yapılan açıklama, muhatabın sır hakkında kısmen veya tamamen bilgi sahibi olmasını sağlayıcı nitelikte olmalıdır. Failin söylediği sözler bu bilgiyi tek başına vermemekle beraber, muhatabını meraklandırmış, araştırma yapmasına veya ihtimaller ileri sürmesine yol açmış ve

muhatap bunlar neticesinde sırrı öğrenmişse, failin hareketi ile sırrı öğrenme neticesi arasında illiyet bağı bulunmaz ve fiil suç teşkil etmez.

Sırrın kullanılması ise mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin sırlarının, mahremiyete uymak zorunda olan görevliler tarafından kullanılması veya başkalarına kullandırılmasıdır. Sırrın kullanılması veya başkalarına kullandırılması da vergi mahremiyetini ihlal suçu sayılmıştır. Kullanmadan maksat, sırrı açıklamaksızın ondan menfaat temin etmektir; çünkü sırrı açıklamak suretiyle kullanılmış olursa esasen ifşa fiili işlenmiş olacaktır (Erman, 1988:102).

Suçun manevi unsuru; kasıtlı bir suç söz konusu olduğundan, failin açıkladığı hususun bir vergi sırrı olduğunu bilmesi ve bunu açıklamayı istemesi gerekir. Ayrıca sır sahibine zarar vermek gibi özel bir kast aranmaz. Hatta sır sahibinin menfaat sağlayacağı kanaatiyle sırrın açıklanması halinde de manevi unsur gerçekleşmiş olur (Erman, 1988:104).

Vergi mahremiyetini ihlal suçunda, suçun manevi unsuru sırrın açıklanması veya kullanılmasıdır. Burada kasttan anlaşılır; failin açıkladığı bilginin sır olduğunu bilmesi ve bunu açıklamayı bizzat istemesidir. Ayrıca sırrın sahibine özel zarar vermek gibi bir kasıt aranmaz (Suat Taş, 2000: 93).

Vergi Usul Kanunu 5'inci maddede “vergi mahremiyeti” düzenlemesine ilişkin istisnalara yer verilmiştir. Bu istisnalar şu şekilde sıralanabilir,

- Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.
- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir.
- Kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir.
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki

kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz.

Vergi mahremiyeti ilkesinin istisnaları kapsamında açıklanan bilgiler kullanılarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez (Şenyüz, 2013:423).

2.2.3. Memurların Mükellefin Özel İşlerini Yapması

Tarafsızlık, genellik ve kanun önünde eşitlik gibi ilkeler, toplum açısından son derece önemlidir. Zira anayasamızda yer alan bu ilkelerin uygulanabilirlik oranıyla, kamu hizmetlerinin sağlıklı sürdürülebilmesi arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergi işlemleri de idare ile mükellef arasında cereyan ettiğinden ilkelerin uygulanmaması, yani kanun hükmünün ihlal edilmesi suç olarak karşımıza çıkacaktır. İşte idarede görev alan memurların söz konusu temel ilkeleri sarsacak davranışlarda bulunmalarının vergi ceza hukukundaki yansıması “yükümlünün özel işlerini yapma suçu” olarak ifade edilmektedir.

Kamu hizmetinde çalışan memurların görevlerini yerine getirirken, görev tanımı dışına çıkmamaları ve vatandaşlara eşit ve tarafsız davranmaları gerekir. Memurların vergi mükelleflerinin özel işlerini görmeleri, eşit davranma ve tarafsızlık ilkelerini zedeleyen bir husustur. Böyle bir davranış, görevden beklenenin elde edilememesinin ötesinde, görevin kötüye kullanımına da yol açar. İdarenin ve mükellefin taraf olduğu bir ilişkide, idare adına uygulama yapacak bir memurun çeşitli nedenlerle (ekonomik, ailevi, sosyal, siyasal vb.), mükelleflerin özel işlerini yapması, memurun mükellefin yanında yer alması sonucunu doğuracaktır. Bu nedenle kanun koyucu bazı görevlilerin özelde yapamayacağı işleri ayrıca belirlemiş ve aykırı hareketleri cezai müeyyideye bağlamıştır (Şenyüz, 2013:419).

“Mükellefin Özel İşlerini Yapma” yasağı VUK' un “yasaklar” başlıklı 6.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede kimlerin hangi işleri yapmaktan yasaklı oldukları sayılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 6' ncı maddesinde yasaklar iki grupta toplanmaktadır. Birinci grup, VUK 5'inci maddede yazılı olan;

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
 - Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
 - Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
 - Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,
- aşağıda şekliyle statüleri tanımlanmış olan;
- Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine

- Kan veya sıhrî usul ve fûruna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;
- Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere;

ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. İkinci grup yasaklılar ise yine VUK 6' ncı maddede; “*Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.*” şeklindeki kanun ifadesiyle düzenlenmiştir.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunun unsurlarını; kanuni unsur, maddi ve manevi unsur olarak ele almak gerekmektedir.

Söz konusu suçta, 213 sayılı VUK' un 363'üncü maddesinde yer verilmiş aynı kanun maddesinde bu suçu işleyenlere uygulanacak ceza için Türk Ceza Kanununun 257' nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili mükelleflerin yapmak durumunda oldukları hesap, yazı ve sair birçok özel işleri bulunur. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi yargısında görevli olanlar “mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerini” yapamazlar. Failin mükellef nezdinde yaptığı veya gerçekleştirdiği özel işlerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olması gerekir.

Özel iş yapmanın yasaklanması failin bu kişilere kanuni boşluklar gösterme ihtimalinin varlığıdır. Amaç bunları bertaraf etmektir (Şenyüz, 2013:419). Yapılan hareketin (özel işin) ücret karşılığında yapılıp yapılmaması önemli olmadığı gibi arızı veya devamlı yapılması da önemli değildir. Fıkranın kapsamına giren tek bir işin ücretsiz de olsa yapılması halinde fail cezalandırılacaktır (Şenyüz, 2013:420).

Suçun manevi unsuru, kasttır. Çünkü ilgili fiil için öngörülen “hapis cezası” olup, cürüm niteliğindedir. TCK' nın 21' inci maddesinde cürümlerin cezalandırılması açısından kastın varlığı yeterli görülmüştür.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun kanuni tarifinin ve cezasının ne olduğunu bilmek için VUK' un 363'üncü maddesine gitmek gerekir. Burada, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı hareket edenler hakkında TCK' nın 257/1'inci maddesi gereğince yaptırım uygulanacağından bahsedilmiştir. Yaptırım ise, eski TCK 240'ıncı

maddede yeni şekliyle TCK 257'nci maddede 1 yıldan 3 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza olarak belirtilmiştir. Yukarıda sayılan hareketlerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde de kişiye ayrıca VUK 344'üncü madde uyarınca vergi ziyaı cezası kesileceği belirtilmiştir.

Her ne kadar VUK' un 5'inci maddesi geniş kişi ve meslek gruplarını kapsasa da VUK 363'üncü madde uyarınca, VUK 5'inci maddede sayılan fiillerin memurlar tarafından işlenmesi halinde suç gerçekleşmiş olduğundan bu fiillerin memur olmayanlarca gerçekleştirilmesi halinde suç oluşmayacaktır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

CEZAYI SONA ERDİREN SEBEPLER

Kamu ile kişi arasında cezai müeyyide doğuran bir olayın neticelenmesi; olaya ilişkin hükmün ortadan kalkması veya ceza halinin sonlandırılması belirli kurallar dairesinde mümkün olmaktadır. Vergi cezalarına ilişkin olarak cezayı ortadan kaldıran veya sonlandıran haller için aşağıdaki şekliyle ifade edilen durumlar kanunlar dairesinde hukuk yazınında yer almaktadır.

3.1. Ödeme

Vergi cezaları kesinleşmişse, bir kamu alacağı niteliği kazanması kamu alacaklarının tahsil sürecine uygun bir biçimde ödenmesi gerekir. Bu bağlamda, kanuna uygun bir idari işlem olarak kesilen vergi cezasının ortadan kalkmasını sağlayacak en doğal durum cezanın ödenmesi olacaktır.

Ödeme, vergi borcunun vergi kanunlarında belirtilen yer vergi dairesine ya da adına vergi toplama yetkisi verilmiş kuruluşlara yatırılmasıdır. Ödeme, normal olarak vergi mükellefi tarafından gerçekleştirilmekle birlikte, bir kısım işlemlerde vergi, vergi sorumlularınca vergi dairesine yatırılmakta ya da idarenin yetkili kıldığı kişi ya da kuruluşlar aracılığıyla da gerçekleştirilebilmektedir (Akdoğan, 2008: 78). Günümüzde bu husus artık internet vergi dairesi aracılığıyla da teknolojinin getirdiği bir imkan ve uygulama ile de sağlanabilmektedir.

VUK' nun 368'nci maddesi uyarınca vergi cezası, cezaya karşı, vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma yasal süresinin bitiminden itibaren ve eğer cezaya karşı dava açılmışsa vergi mahkemesinin kararı üzerine vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarnamenin ilgilisine tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Bu kural, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezaları içinde aynı biçimde işletilmektedir. Diğer taraftan cezanın türü veya miktarının bu kurala etkisi yoktur.

Süresinde ödenmeyen vergi cezaları için vergi idaresi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre cebren tahsil yoluna gider (Uluatam ve Methibay, 2001:221). 6183 sayılı Kanununun 51/3 üncü maddesinin hükmünün açıklamasına göre, Vergi Usul Kanunu uyarınca uygulanmakta olan vergi ziyai cezalarında

anılan madde gereği belirlenmiş olan oranda gecikme zammı da uygulanmaktadır (Aslan, 2008:56).

3.2. Ölüm

Ceza kesmenin amacı, suçu işleyen kişiyi işlediği hukuka aykırı fiilden dolayı cezalandırmak ve bu suretle onun bir daha suç işlemesini önlemektir. Ölen kişinin bir daha suç işlemesi mümkün olmadığından ceza kesilen bir kişinin ölmesi halinde cezanın ortadan kalkacağını kabul etmek gerekir (Şenyüz, 2013:451). Ölüm halinde vergi cezası kesilmez. Ölen kişinin kendi fiilinden kaynaklanan suçlarla ilgili olan ve vergi kanunlarına aykırı hareketleri nedeniyle kesilmesi gereken cezalar ölüm halinde kesilmez, kesilip kesinleşen cezalar düşer. Ancak, ölüm tarihi itibarıyla tahsil edilmiş bulunan ceza tutarları varislere iade edilmez.

Vergi Usul Kanununun 164 üncü maddesinde ölümün işi bırakma hükmünde olduğu kabul edilirken, 372'nci maddesinde de, "Ölüm halinde vergi cezası düşer" hükmüne yer verilmiştir. Ancak uygulamada, kişinin ölümü halinde ödenmemiş olan vergi borcu reddi miras talebinde bulunmamış olan mirasçılara geçmektedir. Diğer taraftan borca ilişkin faiz, vergi zammı gibi fazlaya ilişkin alacaklar da yine varise geçecektir.

Ölümlerle vergi cezalarının ortadan kalkması, evrensel bir hukuk kuralı olan "cezaların kişiselliği" ilkesinin bir sonucudur (Erol, 2008: 138). Burada bahsedilen cezalar, kesilmiş ve kesilecek olan vergi ziyat cezası, usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

3.3. Düzeltme

Düzeltme işlemi vergi hatalarının söz konusu olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Düzeltme işlemi neticesinde sadece vergi aslı değil, aynı zamanda kesilmiş olan vergi cezaları da ortadan kalkabilmektedir. VUK' un 116'ncı maddesinde, vergi hatasının vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere noksan veya fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır.

Düzeltme işlemi daha iyi anlayabilmemiz için vergi hatalarını bilmemiz gereklidir. Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki türdür.

3.3.1. Hesap Hataları

VUK' un 117'nci maddesinde hesap hataları aşağıdaki şekliyle tanımlanmaktadır:

Matrah Hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

Vergi Miktarında Hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

Verginin Mükerrer Olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

3.3.2. Vergilendirme Hataları

VUK' nun 118'inci maddesi ile vergilendirme hataları aşağıdaki şekliyle tanımlanmaktadır:

Mükellefiyetin Şahsında Hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

Mükellefiyette Hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Mevzuda Hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

3.3.3. Düzeltmede Usul

VUK 119'uncu madde hükmü gereğince bir vergi hatasının meydana çıkarılması bazı yollara başvurulması gerekmektedir. Bunlar;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile
- Mükellefin müracaatı ile olarak anılan Kanun maddesinde yer almıştır.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde iki yol izlenmektedir. Bunlardan birincisi vergi dairesince yapılan re' sen düzeltme işlemi, ikincisi ise mükellefin isteği üzerine yapılan düzeltme işlemidir. Vergi Usul Kanununun 125'inci maddesinde, düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Vergi hatalarının vergi yönetimi tarafından re' sen düzeltilmesinde temel kural, Vergi Usul Kanununun 121 inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, vergi yönetimi, üzerinde tereddüt bulunmayan açık ve mutlak vergi hatalarını kendiliğinden düzeltir. Bu şekilde gerçekleşen düzeltme işlemi mükellefin lehine veya aleyhine sonuçlanabilir (Taşkan, 1993:132).

Anılan Kanun hükmünün (VUK md. 121) belirttiği şartların oluşması durumunda, düzeltmenin vergi yönetimince re' sen yapılmasının yanında, mükelleflerin isteği üzerine de gerçekleşmesi mümkündür (Taşkan, 1993:132). Mükellefin düzeltme başvurusunda önemli bir ayrıntı söz konusudur. Dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunup bu istemi reddedilen mükellef, Vergi Usul Kanununun 124 üncü maddesi gereğince Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla başvuru yapamayacaktır. Diğer taraftan, düzeltme istemini dava açma süresi geçtikten sonra yapan mükelleflerin bu istemi reddedilirse, Maliye Bakanlığına şikayet yoluyla başvurabilirler (Taşkan, 1993:134).

Düzeltilme yolu ile ıslahı istenen vergi, tahakkuk fişi veya ihbarname ile tarh ve tahakkuk ettirilmiştir. VUK' un 378 inci maddesi hükmünde hatanın mükellefin beyanına göre yapılmış olmasının, hatanın düzeltilmesine mani olmayacağı açıklanmıştır (Özbalcı, 2012:412).

Vergi Usul Kanununun 375 inci maddesi gereği, vergi cezalarında yapılan hataların vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre düzeltileceğini öngörmektedir. Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi vergi aslına bağlı olmaksızın, ondan bağımsız olarak da yapılabilir. Vergi cezalarındaki hata yükümlü lehine düzeltildiği takdirde, ceza tamamen ya da kısmen ortadan kalkabilecektir (Öncel-Kumrulu-Çağan, 2008:219)

3.4. İndirim

Konumuzun asıl dayanağını oluşturan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde indirim ile ilgili hükümler bulunmaktadır. İlgili madde hükmünde şu açıklamalara yer verilmiştir;

“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- *Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,*
- *Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, oranlarında indirim uygulanır.*
- *Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.*
- *Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”*

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı gibi, indirimden yararlanacak vergi cezaları ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerdir. Ceza indirimi, cezaları tamamen değil sadece kısmen ortadan kaldırmaktadır. Vergi cezalarında indirim yoluna, vergi cezalarında taraf olan idare ile yükümlünün yargı süreci içerisinde oldukça fazla zaman kaybı yaşamasının engellenmesi aynı zamanda verginin ve cezanın hazineye girme süresini kısaltmak amacı ile başvurulmaktadır (Kırbaş, 2015:193).

Vergi mükellefi veya sorumlusu, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde vergi dairesine başvurarak re' sen, ikmalen yada idarece tarh olunan vergi veya farkın ve indirimden arta kalan vergi cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse; vergi ziyayı cezasının birinci defa yarısı, daha sonra kesilmesi halinde üçte biri, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirilmektedir (Öncel Kumrulu-Çağan, 2008:220; Şenyüz, 2013:462).

Bu maddenin 3239 sayılı Kanunun 31'inci maddesiyle değişmeden önceki şeklinde, kaçakçılık suçları da indirim konusu yapılabilmekteyken artık böyle bir durum mümkün bulunmamaktadır.

3.5. Verginin Terkini ve Tahakkuktan Vazgeçme

Vergi cezalarını kaldıran sebeplerden bir başkası da terkindir. Doğal afetler, tahsil imkansızlığı, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin gider fazlalığı dolayısıyla ekonomik bulunmaması sebepleriyle idare cezanın tahakkuk ve tahsilinden vazgeçebilmektedir (Oktar, 2006:367).

Verginin terkini, VUK 115'inci maddede düzenlenmiştir. Buna göre;

- *“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden;*
- *Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;*
- *Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;*
- *Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.”*

Tahakkuktan vazgeçme ise yine aynı kanunun mükerrer 115'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

“İkmalen, re' sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı (460 Sıra No'lu V.U.K Genel Tebliği ile) 21 - TL'yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.” şeklindeki kanun ifadesi de tahakkuktan vazgeçmenin dairesini belirlemektedir.

3.6. Vergi Affı

Vergi cezaları, af kanunları ile kısmen veya tamamen sona erdirilebilir. Vergi mevzuatında "af" ile ilgili kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak rutin olmasa da belirli aralıklarla kanun koyucunun "vergi affı" düzenlemeleri ile vergi cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldırma yoluna başvurduğu görülmektedir. Af kanunları çoğu kez vergi

cezalarını affederken, uyuşmazlıklardan vazgeçerek vergi aslının ödenmesini sağlamak veya tahsilatı hızlandırmayı hedeflemektedir (Öncel, Çağan, Kumrulu, 2008:269).

Af, ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun işlenmesiyle ortaya çıkan fail ile devlet arasında ceza ilişkisini ya da sadece infaz ilişkisini ortadan kaldıran bir sebep olmaktadır (Dönmez, 1992: 16). Ceza hukukunda yapılan genel af - özel af ayrımı bu nitelikteki vergi cezaları içinde geçerli olmaktadır. Eğer çıkarılan af, kamu davasının ve hükümlenen cezaları bütün sonuçları ile ortadan kaldırıyorsa genel af olarak kabul edilmektedir. Özel af ise kesinleşmiş bir cezayı büsbütün kaldıran, hafifleten veya daha hafif olmak şartıyla başka cezaya çeviren bir kurum olarak ortaya çıkmaktadır. (Dönmezer ve Erman, 1997: 292).

İdari ya da mali nitelikte olan vergi suçlarına ilişkin kesilecek parasal cezaların affedilmesi ise devletin alacağından vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Vergi cezaları da kamu alacağı olarak kabul edildiği için, af halinde devletin kamu alacağından vazgeçtiği söylenebilmektedir (Çağan, 1972:115).

Bu kapsamda, vergi ve ceza afları, ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirenlerin ödevlerini yerine getirmiş olmaları nedeniyle duydukları pişmanlık şeklindeki tepkiye sebep olabilen kanuni düzenlemelerdir (Şensoy, 2013:252). Çünkü bu uygulamalar, yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyenler yararına bir uygulama doğururken, yükümlülüklerini hassasiyetle yerine getirmiş olanlarda bir haksızlığa maruz kalmış olma duygusu ortaya çıkarmaktadır. Bu noktada konu üzerinde çalışan maliye müfettişleri ve mükellefler ile yapılan yüz yüze görüşmeler de bu bulguyu destekler niteliktedir. Bu uygulamalar çeşitli zorunluluklar nedeniyle zamanında bu yükümlülüklerini yerine getirememiş olanlara verilmiş bir imkân olarak ortaya çıkarken, zamanında yükümlülüklerini yerine getirmiş olanlarda ise tepki oluşturmaktadır.

Devlet yönetme anlayışında özellikle vergi aflarına gelişigüzel başvurulması, cezalardan beklenen önleme/caydırma özeliğinin zayıflaması mükellefler açısından “nasıl olsa af çıkar borçlar silinir” mantığını harekete geçirip yasalara uyma noktasında zafiyet yaratmakta ve sorumluluklarını eksiksiz yerine getiren iyi niyetli mükellefler aleyhine bir durum oluşturup anayasadaki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu doğrultuda İstanbul Bahçelievler bölgesinde vergi dairesinde görevli 10 tane memur, 5 tane vergi müfettişi ile muhtelif sayıda vergi mükellefiyle yapılan görüşme neticesinde özetle; vergi aflarıyla vergisini süresinde ödemeyen mükelleflerin ödüllendirildiği sorumlu mükelleflerin ise cezalandırıldığı, neticede

ya afların süreklilik arz etmeyip beklenti oluşturulmaması ya da sorumlu mükelleflerin belli oranlarda sorumlu davranış indirimi yapılması gerektiği düşüncesinin varlığı tespit edilmiştir.

3.7. Pişmanlık ve Islah

Vergilerin toplanması usulü, genellikle mükelleflerin vermiş olduğu beyannameler esas alınarak tarh edilmektedir. Mükelleflerin vergilemeye ilişkin yapmış oldukları bu bildirimlerde bir yanlışlık olması durumunda Kanunda belirlenmiş olan ceza kesilmektedir. Bunların belirlenmesi ise, Maliye Bakanlığının ve Gelir İdaresi Başkanlığının denetim elemanlarının incelemeleri ile ortaya çıkarılmaktadır.

Kanun hükümlerine aykırı olarak işlenen fiillerin yaptırımlara bağlanması ilke olarak, bu fiillerin yapılmasını önleme amacına dayanmaktadır (Erginay, 2010:104). Suçludan suç nedeniyle verilen zararın karşılığını almak yerine, suçlunun suç işlemekten alıkonulması amaçlanmaktadır (Edizdoğan vd., 2007:8).

İşte bu nedenle, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliklerinden haber verenlere belli şartları uygulamaları halinde vergi ziyai cezası kesilmeyeceği, kaçakçılık suçu cezasına hükmolünmayacağı ve gecikme faizi de alınmayacağı düzenlemelerine yer verilmiştir (Özbalcı, 2012:975).

Pişmanlık müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesi hükmünde yer alan “Pişmanlık ve Islak” başlıklı bölümünde düzenlenmiştir.

Pişmanlık kurumunun amacı, mükelleflerin kanunların katı olan cezai hükümleri karşısında çaresiz bir halde kalmamasını sağlamaktır. Bu müesseseyle, kanun hükmünde belirlen şartların yerine getirilmesi kaydıyla mükelleflerin vergi ziyai suç ve cezası şeklindeki mali, kaçakçılık suç ve cezaları şeklindeki ceza hukuku anlamında adlandırılan vergi suç ve cezaları ortadan kalkabilmektedir (Yaşın, 2006:96). Bahsi geçen Kanun maddesi;

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

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

Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

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

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

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

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.” hükümlerini ihtiva etmektedir.

Yukarıdaki madde içeriğinden de açıklandığı üzere, yasaya aykırı fiilde bulunan mükellef yasaya aykırı fiilini ilgili makama dilekçe ile bildirmelidir. Dilekçe verilmeden önce yükümlü hakkında bir ihbar yapılmamış olması, mükellef nezdinde vergi incelemesine²¹ başlanmamış olması ve olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması gerekmektedir. Bunun yanında, mükellefin fiili haber verdiği tarihten önce herhangi bir resmi makama mükellef ile ilgili bir ihbarda bulunulmaması, şayet bulunulmuşsa ihbar ve pişmanlık konusunun aynı olmaması gerekmektedir (Fatma Taş, 2007:282-283).

Haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi, eksik ve yanlış beyanların tamamlanması ve hiç verilmemiş olan vergilerin *pişmanlık zammı* ile birlikte ödenmesi gerekmektedir. Pişmanlık emlak vergisi haricindeki beyana dayanan vergilerde uygulanmaktadır.

“01.06.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Türk Ceza Kanunu sonrası bu müessesenin vergi ceza hukukundaki niteliği “faal nedamet” ten “etkin pişmanlık” haline dönüşmüştür.” Ayrıca, pişmanlık talebiyle verilen beyannamelere “ihtirazi kayıt” şerhi konulabileceği ve bu beyannamelere göre yapılan tahakkuk işleminin mükellef tarafından dava edilebilmesi mümkündür (Yaşın, 2006: 101; Organ, 2004:162- 163).

²¹ Yoklama ile yapılan tespitler inceleme kapsamında değerlendirilmez.

3.8. Ceza Kesmede Zamanaşımı

Vergi hukukunda zamanaşımı uygulamasına yer verilmiş olması, işlemlerin ilgili bulunduğu tarafların sürekli olarak baskı altında kalmalarını önlemek, bu işlemlerin sonsuz olarak izlenmesindeki güçlük ve hakların korunması açısından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, mali olayların niteliği, gerek devlet gerekse mükellefler işlemleri sürekli gündemde tutmanın olanaksızlığı ve yararsızlığı, ekonomik ve sosyal hayat ile vergi uygulamasına yön veren kanuni düzenlemelerin sürekli değişim ve gelişim içinde olması gibi faktörler zamanaşımı müessesesini de bu açıdan gerekli hale getirmiştir (Akdoğan, 2008:142).

Zamanaşımı müessesesinin düzenlendiği VUK 374' üncü maddeye göre aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez ve kesilmesi gereken cezalar zamanaşımına uğrar.

- Vergi ziyai cezasında cezanın doğduğu, VUK' un 353. ve mükerrer 355' inci maddeleri uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı, yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl,
- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl,

Ancak vergi ziyai cezası ile usulsüzlük tek fiil ile işlenmişse bu takdirde usulsüzlük cezasının zamanaşımı süresi bağlı olduğu vergi ziyai cezası için öngörülen zamanaşımı süresi kadar olur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

4.1. Sonuç

Devlet otoritesi, sosyal, ekonomik, sağlık, eğitim, ulaştırma yatırımları gibi bir dizi toplumsal hizmetlerin yerine getirilmesi noktasında, anayasanın belirlediği koşullar ve sınırlar içerisinde bu görevlerini yerine getirmekle yükümlüdür. Devlet tarafından yerine getirilen bu hizmetlerin kaynak ihtiyacı ise toplum tarafından sağlanmaktadır. Bu kaynak oluşumu için tasarlanmış mekanizmalar içerisinde gelir mekanizması en önemli yere sahiptir. Bunun yanı sıra çeşitli devlet kurumları da bu ihtiyaçların kaynağını teşkil eden gelirleri sağlamakla mükelleftirler. Devletin, hizmetleri yerine getirme kaynağı olan gelirler, kendi sistematığı içerisinde genel olarak millettten alınır ve hizmetler olarak da yine toplum için harcar. Devletin mali, sosyal ve ekonomik fonksiyonlarının sürekliliğini yitirmemesi ise bu hizmetlerin kaynağı olan vergilerin aksamamasına ve eksiksiz toplanabilmesine bağlıdır. Bu bağlamda, sayılan fonksiyonlarını işlevsel halde tutabilmek amacı ile anayasa ile belirlenmiş dairede kendi kurumları vasıtası ile edindiği kaynaklara kamu gelirleri denmektedir (Akdoğan, 2011:103).

Diğer taraftan devletin vergiler aracılığıyla kamu geliri elde edebilmek hakkı, Devletin egemenlik ilkesine dayandığı gibi bu gelirlerin özde toplum için yapılan ve devletin sorumluluk alanında bulunan fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için zorunluluğu de açıktır. Bu anlamda klasiklere göre vergi, sadece kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere katılmak zorunda olduğu, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal yükümlülüktür. Modern maliyecilere göre ise, kişilerden kamu harcamalarını karşılamamanın yanı sıra, devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak doğrudan doğruya istenen parasal bir yükümlülük olarak kendini göstermektedir. Modern yaklaşımda verginin sadece mali bir gelir edimi amacı bulunmadığı, gerektiğinde ekonomik ve sosyal hayata müdahalede bulunarak, ekonomik faaliyetlerin seyrine yön vermek içinde müracaat edilebilen bir enstrüman olduğu dile getirilmektedir.

Nakdi olarak tahsil edilmeleri itibariyle diğer gelirlerden büyük ölçüde ayrılan vergi gelirler, devlet gelirlerinin yaklaşık %75-%90'ını oluşturmaktadır. Genel itibariyle bu durum bütün ülkeler için geçerlidir. Klasik devlet anlayışının yaşadığı değişim süreci neticesinde devletin sosyo-ekonomik fonksiyonlar üstlenmesi ve bunları da verimli, hasıla üretir bir

mahiyette yerine getirme zorunluluğu itibariyle kamu gelirleri içerisinde vergilerin de rolü artmıştır. Bu önem itibariyle vergi yapısında sürekli değişimler yaşanmış ve vergi ödemesi keyfilikten çıkarak zaruri bir hal almıştır. (Akdoğan, 2011:105)

Devlet vergi toplarken Anayasal çerçevede hareket etmek; vergilendirme ilkelerine bağlı olarak eşitlik, adalet, kesinlik, ekonomiklik ilkelerini Anayasanın diğer maddelerini de göz önünde bulundurarak sağlamak zorundadır. Bu hem toplumsal düzenin devamlılığı hem de verginin kanuniliği için öncelikli şartlar arasındadır. Toplumsal düzen bağlamında verginin yasallığı, kanunlar çerçevesinde hareket eden mükellef ile bunun aksi yönde hareket eden mükellef arasında ki adaletin sağlanmasının gerekliliği ile örneklenebilecektir. Kanunlara uymayan mükellefin kamu harcamalarındaki yükünün diğer mükelleflerin vergi yükünün artması kanunilik ilkesi ile uyuşmadığı gibi toplumsal düzende bozulmanın da zeminini oluşturabilecektir. Bu bağlamda devletin hem adil hem de kanuni davranışının neticesi verginin tüm mükelleflerden aynı kaideler dairesinde ve ayrıcalıksız olarak toplanmasıdır.

Verginin taraflarından herhangi birisince kayba uğratılması, kasıt veya kabahat neticesinde vergide azalma olması durumunda vergi ziyayı cezası ortaya çıkmaktadır. Vergi ziyayı, kanunun ifadesiyle verginin ödemekle yükümlüsü tarafından ödevlerinin yerine kazaen veya kasti olarak yerine getirilmemesi, bunun neticesinde verginin zamanında veya eksik tahakkuk etmesi durumu oluştuğunda ilgili idarece verginin ödemekle yükümlü tarafına kesilen ceza olarak nitelendirilebilmektedir.

Vergi ziyayı cezası, uygulamada birçok kriteri bünyesinde barındırmakla birlikte, esas itibariyle caydırıcılığı hedeflemektedir. Ayrıca, ziyaa uğratanın bu eylemindeki davranışın amacını da esas almanın yanı sıra kazaen durumlarda mükellefin beyan ve pişmanlığını beyanına bağlı olarak ıslah müessesini çalıştırmakta ve cezai müeyyide pişmanlık hükümlerinin sağlanması halinde ortadan kalkmaktadır. Bu durum, vergi ziyayı cezasının caydırıcılığı, önleme amacı ve adillik ilkesine uygunluğu bağlamında yorumlanmalıdır. Diğer yandan, kasti olarak verginin ziyaa uğratılması durumunda ise ceza müessesesi işletilmekte ve kanuni sınırlar içerisinde hareket eden mükellefin hakları korunmuş olmaktadır. Kastın tespiti durumunda pişmanlık hükümleri işletilmemekte ve ceza katlı olarak tarh ettirilmektedir.

Vergi ziyayı cezası dayanağı itibariyle sözleşmelerden doğan cezalardan(Cezai şart) farklılık göstermektedir. Tarafların karşılıklı olarak iradeleri dairesinde akdettikleri hükümlere uymamaları durumunda söz konusu olan ceza, vergi ziyası hususunda farklılaşmakta; kanun ile belirlenen durumların meydana gelmesi neticesinde irade serbestisi ortadan kalmakta ve ceza mekanizması otomatik olarak işletilmektedir. Re' sen vücut bulan bu uygulamanın temelinde

Anayasa'nın 73'ncü maddesi ile ifade edilen "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" ibaresi dayanak teşkil etmektedir ve bu cezai yaptırım devletin Anayasal bir hakkı görünümündedir. Dolayısıyla yukarıda izaha çalışılan kasıt ve kaza sonucu vergi kaybının oluşmasında otorite inisiyatif kullanabilmekte ve mükellefin bu durumu telafisi için de pişmanlık müessesesini uygulamaya koymaktadır. O halde vergi ziyayı anayasanın vatandaş olmaktan ileri gelen mükellef-devlet arasındaki illiyet bağının getirdiği ödevlerin yerine getirilmemesi neticesinde meydana gelmekte ve mükellefiyet tahsis edilen her vatandaş için gayri iradi ödevlerin aksatılmamasını sağlamayı amaçlamaktadır.

4.2. Öneriler

Tüm bu izahlar doğrultusunda vergi ziyayı cezası, hakkaniyet ilkesine bağlı olarak devletin, kamu hizmetlerini sürdürebilmesi adına vergi mükellefinden tahsil edeceği gelirlerinde aksama olması halinde kullandığı bir önleme ve yaptırım mekanizması olarak nitelendirilebilmektedir. Kasıt-kaza ayırımında cezanın vuku bulması ve uygun hallerde ortadan kaldırılması vergi ziyayı cezasının caydırıcılık niteliğine işaret sayılmalıdır. Öte yandan vergisini tam ve eksiksiz ödeyen mükellefin alacağı kamu hizmetlerinde yaşanacak gecikmelere sebebiyet verme yönüyle de düşünüldüğünde bu gecikmenin zarar doğurma ihtimali dairesinde sebebiyet veren mükellef için adil bir uygulama olarak değerlendirilmelidir. Uygulama oranları doğrultusunda, kasıt durumları dışında bire-birlik oran da yine benzer şekilde adil bir yaklaşım olarak değerlendirilmekle birlikte kastın olmaması durumunun cezayı iptal edebilmesi de göz önüne alındığında cezanın birebirliği daha haklı bir zemin bulmaktadır.

Vergi aflarına sık sık başvurulmaması halinde cezaların düzenlenme amacına daha fazla hizmet edip, cezaların beklenen suçu önleme vazifesini yerine getirme olanağı artacak ve sorumlu mükelleflerin hakları zayı olmayıp anayasanın eşitlik ilkesine uyulmuş olacaktır.

Tüm bu ayrıntılar vergi ziyayı cezasının yerindeliliğine, gerekliliğine ve hakkaniyet dairesinde bir uygulama olduğuna işaret sayılmaktadır.

KAYNAKÇA

- AK Ahmet, “Vergi Yasalarının Hazırlanması, Yasama Süreci ve Türkiye Uygulaması”
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir, Ekim 2003.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Sekizinci Baskı, Ankara 2002.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 8.
Baskı, Ankara, 2008.
- AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.
- ALANTAR Doğan, “Vergi Ziyat Cezası Uygulanmasında Sorunlar”, Yaklaşım Dergisi, S:146,
2005.
- ASLAN Memduh, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Dokuz Eylül
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir, 2008.
- AYDIN Selda, “Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri”, Vergi Sorunları, Sayı:178, Temmuz
2003.
- BAYKARA Bekir, “Vergi Ceza Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, Vergi
Dünyası Dergisi, S: 273, 2004.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Külcüoğlu Yay.,,
Afyonkarahisar, 2006.
- BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.
- BUDAK Atilla, “Vergi Suçlarında Fail Meselesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 315, 2007.
- CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Sürekli Yayınlar,
İstanbul, 2004.

- CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.
- ÇAĞAN Nami, Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXIX, S. 1, 1972,
- Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Cilt: I, İstanbul 1996.
- DOĞRUSÖZ M. Ezhan, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-I”, Yaklaşım Dergisi, S:155, 2005.
- DÖNMEZ Recai, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1992.
- DÖNMEZER Sulhi ve ERMAN Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.2, Beta Yayınevi, İstanbul, 1997.
- EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin ve ÇELİKKAYA Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.
- ELA Hatice ve KELECİOĞLU M. Aykut, “Vergi Cezaları ve Uzlaşma”, Vergi Sorunları, Haziran 2000.
- ERMAN Sahir, Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku IV), İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s. 101.
- ERMAN Sahir, Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku-IV, İstanbul 1988, s.51.
- EROL Ahmet, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 138.
- GÜMÜŞ Erhan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 296, 2006.

HEPER M. Fethi, MUTLUER Kamil, Recai DÖNMEZ ve M. Erkan ÜYÜMEZ, Vergi Hukuku, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir, 2010.

HIZLI Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

KARADEMİR Mevlüt, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, Vergi Sorunları Dergisi, S:273, Haziran 2011.

KARAGÜLMEZ Ali, Suç Olmaktan Çıkarma, İdari Para Cezaları, Açıklamalı Kabahatler Kanunu, Ankara: Seçkin, 2005.

KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 212; KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015.

KIZILOT Şükrü ve KIZILOT Zuhale, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009, s. 582;

KIZILOT Şükrü, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Fatura”, Yaklaşım, Yıl:11, Sayı:130, Ekim 2003.

KIZILOT Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.10, Yaklaşım Yayınları, 1991.

KOCAHANOĞLU Osman Selim, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Genişletilmiş İkinci Baskı, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1983.

KÖŞŞEKOĞLU Abdullah, “Vergi Usul Kanununun 389/b Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Adalet Dergisi, S: 39, Ocak 2011.

MUTLUER M. Kamil, Vergi Genel Hukuku, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

ORGAN İbrahim, “Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 213, 2004.

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, (Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.

ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ankara, 2004.

ÖZTAN Bilge, Medeni Hukukun Temel Kavramları, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

ÖZYER Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, İstanbul, 2008.

ÖZYER Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2001,s.631.

PARLAR Ali - DEMİREL Güleç, Açıklamalı - İçtihatlı Adli - İdari Vergi Suçları, Adil Yayınevi, Yayın No:129, Ankara 2002.

PEHLİVAN Yafes, “Vergi Cezaları, Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti ve Cezaları Ortadan Kaldıran Haller”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 193, 2004.

SOFUOĞLU Ahmet, “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 191, 1997, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIndeks.aspx?ay=7&yil=1997>, Erişim Tarihi: 14.10.2015

SONSUZOĞLU Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 141, 2000.

TAŞ Suat ve KARAKIŞ Şerafettin, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 227, 2000.

ŞENYÜZ Doğan, “Vergi Ziyai Suçunun Cezasının Hesaplanmasında Güncelleştirme Payına İlişkin İdari Yorumların Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Yıl:10, Sayı:120, Aralık 2002.

ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.

ŞİMŞEK Cenk Tolga, “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 277, 2004, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIndeks.aspx?ay=9&yil=2004,17.08.2009>).

TAŞ Fatma, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 176, 2007

TAŞ Suat, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, *Vergi Dünyası*, S:227, 2000,

TAŞKAN Yusuf Ziya, “Düzeltilme Talebi ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma”, *Yaklaşım Dergisi*, S:74, 1993

TEMİZYÜREK Onur, “Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 330, 2009.

TOROSLU Nevzat, Ceza Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 2001.

ULUATAM Özhan ve METHİBAY Yaşar, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.

ÜNSAL Hilmi, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S: 3, 2003.

YAŞİN Mehmet, “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 174, 2006

YÜCEL Turgay, “Kaçakçılık Suçu ve Cezası (Uygulamadaki Sorunlar ve Öneriler)”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 130, 1992, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIndeks.aspx?ay=6&yil=1992>, Erişim Tarihi: 14.10.2015

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

492 sayılı Harçlar Kanunu

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu

2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Danıştay Kararları

Maliye Bakanlığı Genel Tebliğleri

Maliye Bakanlığı Özelgeleri

Uzlaşma Yönetmeliği